

UNIVERSIDAD SIGLO 21



**TRABAJO FINAL DE GRADO
CARRERA: ABOGACIA**

**LIMITES
CONSTITUCIONALES
A LA POTESTAD
TRIBUTARIA DEL
ESTADO**

**FACUNDO EDUARDO LACOSTE
AÑO 2019**

INDICE

Resumen.....	4
Abstract.....	5
INTRODUCCION.....	6
CAPITULO 1: LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO.....	8
1.1. Introducción.....	8
1.2. Concepto de potestad tributaria.....	8
1.3. Alcances del ejercicio de la potestad tributaria.....	10
1.4. Fundamentos de la potestad tributaria.....	12
1.5. Caracteres de la potestad tributaria.....	13
1.6. Categorías de potestad tributaria.....	14
1.7. Conclusiones.....	16
CAPITULO 2: LA CONSTITUCION COMO LIMITE A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO.....	18
2.1. Introducción.....	18
2.2. Fundamentos de la existencia de límites constitucionales.....	19
2.3. Los límites constitucionales en materia tributaria.....	22
2.3.1. El Estatuto del contribuyente.....	23
2.3.2 Limitaciones derivadas del régimen federal de gobierno.....	24
2.4 El control de constitucionalidad.....	31
2.4.1. El Tribunal Fiscal de la Nación y el control de constitucionalidad.....	35
2.5 Conclusiones.....	36
CAPITULO 3: EL BLOQUE DE CONSTITUCIONALIDAD FEDERAL COMO LIMITE A LA POTESTAD TRIBUTARIA.....	38
3.1. Introducción.....	38
3.2. La cuestión de la relación entre tratados y derecho interno.....	39
3.2.1. Monismo – Dualismo.....	39
3.2.2 Relación jerárquica entre tratados y leyes, entre tratados entre sí y entre Constitución y tratados.....	41
3.2.3. El problema de la operatividad.....	45
3.3. Problemas interpretativos del art. 75 inc. 22 2º párrafo.....	46
3.3.1. El problema de la jerarquía constitucional de ciertos tratados sobre derechos humanos.....	46
3.3.2. El problema de las condiciones de vigencia de los tratados del art. 75 inc. 22.....	49
3.3.3. Las relaciones con la primera parte de la Constitución.....	50
3.4. El Pacto de San José de Costa Rica y su importancia en materia fiscal.....	51
3.4.1. Breves cuestiones introductorias.....	51
3.4.2. La trascendencia del art. 8 del Pacto.....	54

3.5. Incidencia tributaria de otros derechos consagrados en el Pacto de San José de Costa Rica y en otros instrumentos internacionales de jerarquía constitucional	56
3.6. Conclusiones	59
CAPITULO 4: LIMITES EN PARTICULAR: EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD	62
4.1. Introducción	62
4.2. Enunciado del principio y fundamentos	63
4.3. El principio en la Constitución Nacional	65
4.4. Sentido y alcances del principio	66
4.4.1. Principio de Legalidad y hecho imponible	69
4.4.2. Principio de legalidad y elementos de cuantificación	71
4.4.3. Principio de legalidad y calidad de sujeto pasivo	74
4.4.4. Principio de legalidad y exenciones impositivas	75
4.5. Principio de legalidad y Decretos de Necesidad y Urgencia	77
4.6. Principio de legalidad y delegación legislativa en el Poder Ejecutivo	79
4.7. Conclusiones	82
CAPITULO 5: LIMITES EN PARTICULAR: LIMITES MATERIALES	84
5.1. Introducción	84
5.2. El principio de capacidad contributiva	85
5.2.1. Noción y contenido del principio	85
5.2.2. La posición de Giuliani Fonrouge	86
5.2.3. La capacidad contributiva como contenido implícito de la Constitución	87
5.2.4. La capacidad contributiva en la jurisprudencia de la Corte Suprema	88
5.2.5. Conclusiones sobre el principio de capacidad contributiva	91
5.3. El principio de igualdad	91
5.3.1. Nociones generales sobre el principio	91
5.3.2. Análisis de la igualdad fiscal en la jurisprudencia de la Corte Suprema	93
5.4. El principio de generalidad	98
5.4.1. Formulación del principio	98
5.4.2. Límites que la generalidad impone a la potestad tributaria	99
5.5. El principio de proporcionalidad	101
5.6. El principio de equidad	103
5.7. El principio de no confiscatoriedad	103
5.7.1. El derecho de propiedad en la Constitución Nacional	103
5.7.2. La no confiscatoriedad en materia tributaria	105
5.8. Conclusiones	109
CAPITULO 6: LIMITES EN PARTICULAR: LIMITACIONES INDIRECTAS.....	111
6.1. Introducción	111
6.2. El derecho a trabajar y a ejercer toda industria lícita.....	112
6.3. La libertad de comercio	114

6.4. La libertad de circulación territorial	116
6.5. Otros derechos constitucionales	116
CONCLUSIONES FINALES	119
LISTADO DE REFERENCIAS	121

Resumen

A través del presente trabajo nos propusimos indagar acerca de los límites que el régimen constitucional argentino traza a la potestad tributaria del Estado. Para ello nos abocamos al análisis de la Constitución desde una hermenéutica que integre las grandes líneas de los 3 principales movimientos constitucionales que hallaron eco en el texto actual, como ser el constitucionalismo liberal de la primera hora, el constitucionalismo social, y a partir de la reforma de 1994, el de la jerarquización de los tratados internacionales de derechos humanos. Desde este enfoque, el trabajo propicia la tesis de que en la hora actual, dada la jerarquía constitucional de los tratados de derechos humanos del art. 75° inc. 22 de la Constitución Nacional, el tema debe ser abordado desde una perspectiva superadora de la tradicional, anclada en la protección de la propiedad individual, como lo hacía el texto de 1853. De esta manera, los clásicos principios constitucionales de la tributación, si bien mantienen su vigencia, sostenemos que deben estudiarse ampliando su contenido y alcance desde la óptica de los derechos humanos. Desde esta nueva visión, el trabajo encaró la investigación analizando jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en relación a los principios constitucionales tradicionalmente propuestos y vinculándolos a los límites que surgen de los tratados de rango constitucional. Asimismo, dada la implicancia que en la cuestión asume la protección de los derechos humanos, abrimos paso a una temática de particular importancia, como lo es los límites a la potestad tributaria que el sistema de derechos humanos traza de una manera indirecta, paralela a los principios tributarios.

Palabras clave: Potestad tributaria – Constitución – Constitucionalismo - Tratados internacionales de derechos humanos – Principios tributarios

Abstract

Through this work we set out to inquire about the limits that the Argentine constitutional regime draws to the taxation power of the State. For this we focus on the analysis of the Constitution from a hermeneutics that integrates the main lines of the 3 main constitutional movements that found an echo in the current text, such as the liberal constitutionalism of the first hour, social constitutionalism, and from the reform 1994, the hierarchy of human rights treaties. From this perspective, the work propitiates the thesis that at the present time, given the constitutional hierarchy of the International Human Rights Treaties of art. 75th inc. 22 of the National Constitution, the issue must be approached from a perspective that overcomes the traditional, anchored in the protection of individual property, as did the text of 1853. In this way, the classical constitutional principles of taxation, although they maintain their validity, we maintain that they should be studied by expanding their content and scope from the perspective of human rights. From this new perspective, the work addressed the investigation by analyzing jurisprudence of the Supreme Court of Justice of the Nation in relation to traditionally proposed constitutional principles and linking them to the limits that arise from treaties of constitutional rank. Likewise, given the implication that the issue of human rights protection assumes, we open the way to a topic of particular importance, such as the limits to the tax authority that the human rights system draws in an indirect manner, parallel to the principles of taxation.

Keywords: Taxation power – Constitution – Constitutionalism – International Human Rights Treaties – Principles of taxation.

INTRODUCCION

Es sabido que para el cumplimiento de sus fines el Estado precisa de recursos. Para la obtención de los mismos dispone de un poder propio y exclusivo: la potestad tributaria. Este poder estatal, en un estado constitucional de derecho no es ilimitado, sino todo lo contrario, está sujeto a límites que le traza el ordenamiento jurídico fundamental.

El presente trabajo se orienta precisamente a indagar cuál son los límites formales y materiales que nuestro sistema constitucional impone a la potestad tributaria. Hablaremos de sistema constitucional porque escudriñaremos la existencia de límites no sólo a partir de la Constitución Nacional, sino que también enfocaremos el tema desde la perspectiva de los Tratados de Derechos Humanos con jerarquía constitucional, pues, como veremos, estos presentan una relevancia tal que en la hora actual no puede prescindirse de ellos so pena de una visión incompleta.

Por ello, dejamos planteada ya desde este momento la hipótesis que guiará toda nuestra investigación: a partir de la reforma constitucional de 1994, con el otorgamiento de jerarquía constitucional a los instrumentos internacionales del art. 75° inc. 22 C.N., el tema debe ser abordado desde una visión sistémica enmarcada en la constitucionalización de la protección internacional de los derechos humanos.

Nuestra óptica se centrará en la perspectiva del contribuyente, de modo que los límites en que ahondaremos serán planteados desde el prisma de las garantías constitucionales del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. En efecto, analizaremos el sistema constitucional como sistema protectorio de los derechos de las personas en tanto revistan la calidad de contribuyentes.

De esta manera, nos planteamos como objetivos generales identificar al bloque de constitucionalidad federal como sistema limitante de la potestad tributaria del Estado en garantía de los contribuyentes y definir el contenido, sentido y alcances de cada límite en particular.

Para llevar a cabo nuestra investigación, dividiremos la temática en 5 áreas. Primeramente, buscaremos precisar el concepto de potestad tributaria. Luego de este momento claramente introductorio, nos enfocaremos en 2 temas de carácter general: la Constitución Nacional como sistema protectorio de derechos y libertades individuales, de donde se derivan garantías del contribuyente, y los Tratados de

Derechos Humanos con jerarquía constitucional, en tanto presentan una relevancia para el tema que no puede soslayarse, conformando con la Constitución un bloque de garantías y derechos articulados en forma sistémica.

Luego de ello, entraremos en el núcleo del trabajo, donde analizaremos los límites constitucionales en forma particular. Primeramente, nuestro interés se centrará en el principio de legalidad en tanto límite formal a la potestad tributaria. En el siguiente capítulo nos adentraremos en la cuestión de los límites sustanciales que marcan los principios constitucionales de la tributación. Finalmente, en el último capítulo, analizaremos la existencia de lo que daremos en llamar limitaciones indirectas.

Para realizar nuestro trabajo tendremos como fuente primaria de la investigación tanto la Constitución Nacional y los Tratados de Derechos Humanos con rango constitucional, como la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Esta última fuente será material central de estudio en los capítulos 4 y 5.

Por su parte, en los 3 primeros capítulos, cobrarán especial relevancia las elaboraciones doctrinales de los autores que referenciamos en la lista anexa al final del trabajo investigativo.

La tarea a acometer reviste particular relevancia por 4 motivos. Uno de ellos se vincula con las actividades propias de los operadores jurídicos, para quienes se hace necesario conocer en forma sistemática la doctrina y jurisprudencia sobre el tema. Desde el punto de vista de los contribuyentes resulta útil y necesario tener conocimiento de cuáles son las garantías que los asisten, de modo que puedan prevalerse de ellas ante el ejercicio abusivo de la potestad tributaria. Desde el lado de la Administración, el cabal conocimiento de la jurisprudencia le permite resolver recursos administrativos de los contribuyentes en consonancia con la misma, de modo de evitar el desgaste jurisdiccional innecesario en litigios que pudieran resolverse por vía administrativa. Finalmente, desde el punto de vista del legislador, la tarea le brinda sólidos criterios ajustados a la Constitución, de modo que el producto de su actividad, la norma tributaria, pueda plasmar los principios constitucionales.

CAPITULO 1: LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

1.1. Introducción

Previamente a hablar del tema central de nuestro estudio necesitamos introducirnos en una cuestión preliminar: ¿qué debe entenderse por potestad tributaria del Estado? Para responder al interrogante inicialmente pasaremos revista a las definiciones de los principales autores de la doctrina tributaria nacional que se han ocupado del tema. Y encontraremos allí una dificultad relacionada con la divergencia terminológica que se observa, por lo que el primer asunto a dilucidar será determinar si detrás de dicha diversidad hay un concepto básico común.

Como lo veremos enseguida, sostenemos que efectivamente hay una noción común en los elementos esenciales que delinear el concepto, por lo que nuestro objetivo se centrará en explicitar esos aspectos. Junto con ello nos enfocaremos en encontrar una expresión que, según nuestro juicio, cumpla con el requisito de ser la más acorde con la noción trazada.

Logrado este primer objetivo específico, nuestra atención se centrará en precisar el concepto analizando una cuestión problemática vinculada a los alcances del ejercicio de la potestad tributaria. En este sentido preguntaremos: ¿todo el derecho tributario se refiere a una relación de poder o el ejercicio de la potestad en cuestión se agota en un momento determinado?

Seguidamente, nuestro interés se orientará en el asunto de los fundamentos de la potestad tributaria del Estado, tema en que examinaremos las 2 posiciones doctrinarias que fundan tal potestad en la soberanía del Estado, por un lado, y en el poder de imperio, por el otro.

Pasaremos luego a exponer los caracteres de la potestad tributaria, asunto con el que lograremos una visión acabada del concepto

Por último, trataremos una cuestión polémica para la doctrina: el tema de la existencia de categorías de potestad tributaria. Analizaremos las posiciones e intentaremos concluir con un juicio acerca de la utilidad de la distinción de categorías en nuestro sistema institucional.

1.2. Concepto de potestad tributaria

Jarach habla de poder fiscal, al cual define como la “potestad en virtud de la cual el Estado impone tributos” (Jarach, 1969, p. 23). Refiere asimismo que dicho poder, en

un estado constitucional moderno, no actúa libremente, sino sujeto al ordenamiento jurídico, el cual le impone límites.

Por su parte, Luqui utiliza la expresión poder financiero, al que define como “la potestad del Estado para imponer por sí solo, sin sujeción a ninguna otra autoridad, obligaciones tributarias” (Luqui, 1993, p. 79). Pero luego habla de poder financiero en un sentido amplio, comprensivo también de la actividad del Estado vinculada a la explotación y administración de sus bienes, de suerte que el poder tributario resulta una especie de poder financiero relacionado a la creación de tributos.

Giuliani Fonrouge sostiene que no hay diferencia sustancial entre poder tributario y potestad tributaria, pero prefiere la expresión poder tributario por estar en nuestra tradición. Lo define como “la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción” (Giuliani Fonrouge, 2011, p. 314).

Martín y Rodríguez Usé expresan que existe sinonimia entre poder tributario, potestad tributaria y poder de imposición. Para estos autores el concepto se refiere a la “facultad inherente al Estado para exigir tributos dentro de los límites establecidos por la Constitución, y que sólo puede manifestarse por medio de normas legales” (Martín y Rodríguez Usé, 1995, p. 92).

Para García Vizcaíno (2009) el poder tributario se define como el poder del Estado de dictar normas creadoras de tributos. Dicho poder es comprensivo de aspectos inherentes a la creación de tributos, tales como establecer deberes formales, eximir, conferir beneficios tributarios, tipificar ilícitos tributarios y regular sus sanciones.

Villegas distingue poder tributario de potestad tributaria. El primero es la facultad del Estado de exigir contribuciones a las personas sometidas a su soberanía, y el segundo concepto, derivado lógicamente y cronológicamente del primero, es la “facultad del Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos” (Villegas, 2005, p. 252).

A primera vista resalta que existe en la doctrina diversidad en las expresiones empleadas. Pero a poco que se ahonda en las definiciones es dable advertir que dicha diversidad no es conceptual sino meramente terminológica, pues no se refiere sino a una idea común en sus elementos esenciales. En este sentido, identificamos 3 elementos comunes que convergen en una misma noción: a) se trata de una facultad del Estado, propia y exclusiva de éste, que la ejerce unilateralmente; b) este ejercicio unilateral denota una relación de poder que vincula a Estado - en posición de supremacía - y

particulares - en posición de sujeción -, y c) su contenido se refiere a la institución o creación de tributos.

Ciertamente en las definiciones a las que pasamos revista aparecen matices o aspectos en los que se hace hincapié, pero que de ninguna manera son incompatibles entre sí o contradictorios con la idea esencial, sino que la complementan o aclaran, lo que muestra a todas luces que se trata de un único concepto coincidente. Entre dichos matices, 2 nos parecen centrales para la precisión del concepto: a) si bien se trata de una relación de poder entre Estado y súbditos, de ninguna manera significa poder ilimitado. Todo lo contrario, en un estado de derecho se trata de una facultad sujeta a los límites que le fija la Constitución; b) es una facultad que se refiere a la creación de tributos y a todos los aspectos implícitos al poder de su institución.

Respecto del término más apropiado para referirse al concepto delineado, rechazamos las diversas expresiones utilizadas y preferimos potestad tributaria. En efecto, las locuciones poder financiero y poder fiscal nos parecen demasiado amplias. Lo financiero hace alusión a toda la actividad estatal referida a la explotación y administración de los bienes del Estado, en tanto que lo fiscal –aspecto de la actividad financiera- se vincula con la actividad estatal orientada a la obtención de ingresos, entre los cuales los tributos son una especie, no la única, aunque sí la principal. Asimismo, hablar de poder de imposición nos lleva a restringir la expresión a una sola especie tributaria: los impuestos.

La cuestión terminológica nos lleva entonces a decantar nuestra opción entre las voces poder tributario y potestad tributaria, pues ambas se refieren al género tributo. Coincidimos con Spisso (2003) en que la expresión poder tributario es una voz demasiado genérica que puede referirse tanto al concepto aludido como a la Administración financiera, además de estar teñida de resabios autoritarios propios de los orígenes históricos del tributo, lo que puede dar lugar a interpretaciones incompatibles con el estado de derecho. En razón de ello, nos parece que para referirse al concepto que fue más arriba trazado resulta preferible utilizar la locución potestad tributaria, aunque aclaramos que por cuestión de sinonimia en algunos pasajes aludiremos a poder tributario.

1.3. Alcances del ejercicio de la potestad tributaria

Las llamadas teorías dinámicas o funcionales ponen en crisis el concepto de poder tributario tal como lo entendimos en el punto anterior. En efecto, estas corrientes,

al hablar de poder o potestad tributaria, en realidad se están refiriendo a una noción distinta, fruto de su particular visión del elemento central del derecho tributario.

Para estas doctrinas la relación jurídica sustancial no constituye el elemento central del derecho tributario, sino que éste es concebido fundamentalmente como el despliegue de la función tributaria, donde lo nuclear es el procedimiento que practica la administración con vistas al efectivo cobro del tributo. Así, el poder tributario se refiere a la administración, la que a lo largo de todo el *iter tributario* pone de manifiesto una relación que vincula al Estado con los particulares en términos de poder, donde el primero se ubica en una posición de supremacía y los segundos en una posición de sujeción.

Si asumimos como válidos estos postulados que trastocan las teorías clásicas del derecho tributario, resulta como consecuencia lógica que la potestad tributaria, entendida desde el punto de vista de las relaciones de poder, alcanza a todo vínculo Estado – contribuyente.

Pero por el contrario, si estas corrientes se fundan en una errónea concepción, entonces cabe preguntarse cuál es el alcance del ejercicio de la potestad tributaria. Dicho de otra manera, ¿hay un momento a partir del cual se agota la relación de poder, dando origen a otro tipo de relaciones?

En la doctrina nacional fue Jarach quien primero se ocupó del tema. Rechazó la tesis dinámica por considerarla fundada en un error ideológico y en un error de análisis jurídico de las instituciones tributarias. En un error ideológico porque concebir al Estado como entidad que prevalece sobre los contribuyentes a lo largo de toda la relación que los vincula resulta contrario a un estado constitucional de derecho. Y en un error de dogmática jurídica porque concebir a la relación tributaria como una relación compleja abarcativa de muchos aspectos, englobados todos bajo una relación de poder, es no distinguir aspectos propios del derecho tributario sustantivo de aquellos propios del derecho tributario formal y del derecho tributario penal. A partir de esta refutación de los postulados básicos del funcionalismo da respuesta al interrogante del párrafo anterior con una claridad expositiva que amerita su transcripción textual:

El poder estatal se agota en el momento en que el Poder Legislativo, portador de dicho poder en virtud de principios constitucionales que se lo atribuyen, dicta las normas sustantivas que establecen los supuestos objetivos y subjetivos de la obligación tributaria. Desde ese momento, no existe más relación de poder, sino relación jurídica de carácter obligacional y relaciones administrativas y

procesales, cuyo propósito es la reafirmación de la ley en los casos concretos (Jarach, 1969, p. 24).

De este modo, adhiriendo a las enseñanzas de Jarach, concluimos que la potestad tributaria sólo alcanza al momento genésico del tributo con el dictado de la ley y allí se agota su ejercicio. Una vez acaecido el hecho imponible que da nacimiento a la relación jurídica sustancial, Estado y contribuyente se hallan en una situación de absoluta paridad como cualquier relación de tipo obligacional. Y al lado de tal relación pueden nacer otras relaciones de tipo formal y procesal, las que no pueden ser entendidas como relaciones de poder.

1.4. Fundamentos de la potestad tributaria

Tradicionalmente se consideró que la potestad tributaria se funda en la soberanía estatal. Así, la recaudación de tributos, el poder para acuñar moneda y para declarar la guerra se consideraron como los signos más genuinos de soberanía. La misma Corte Suprema de Justicia de la Nación adhirió en su momento a esta tesis tradicional, al declarar que la facultad de crear contribuciones ha sido delegada por la Constitución Nacional como un desprendimiento de la soberanía (Fallos 150:89; 155:290).

No obstante, la generalidad de la doctrina nacional adhiere a la posición que Bielsa postuló en su tiempo. Para este autor no puede fundarse el poder impositivo – expresión que utiliza para referirse al concepto que estamos tratando - en la idea de soberanía, pues ésta responde a un concepto esencialmente político que se exterioriza en el orden internacional. La soberanía se realiza por el poder constituyente al establecerse el derecho fundamental. En cambio, la ley se ubica en un segundo plano, el del poder legislativo, como manifestación del poder de imperio del Estado. Por ello, dentro de su jurisdicción, el Estado no tiene por qué invocar su soberanía, bastándole su poder de imperio (Bielsa, 1952).

Por esta razón, si la potestad tributaria se materializa con el dictado de la ley, su fundamento se encuentra en el poder de imperio, pues éste se refiere al poder del Estado de dictar normas obligatorias para los habitantes y para los gobiernos.

Adicionalmente a la conclusión indicada, podemos agregar que la atribución de potestad tributaria a todos los órdenes de gobierno –Nación, provincias, municipalidades y Ciudad Autónoma de Buenos Aires- nos lleva a rechazar la tesis tradicional. En efecto, tanto las provincias como las municipalidades y la Ciudad de Buenos Aires carecen del atributo de soberanía, pero es innegable que están dotadas de

potestad tributaria, la que lógicamente se desprende entonces del poder de imperio que ejercen en sus ámbitos respectivos.

Por su parte, Giuliani Fonrouge (2011) sostiene, en posición con Sáinz de Bujanda, que el reconocimiento de soberanía en el poder constituyente no lleva automáticamente a la negación de tal atributo a los poderes constituidos, de modo que es posible hablar de soberanía financiera como sinónimo de soberanía del Estado. Pero concluye que en la hora actual el concepto de soberanía está en crisis por las nuevas realidades internacionales y la irrupción de nuevas teorías federalistas, de modo que para justificar el poder tributario es necesario acudir a la noción de poder de imperio.

1.5. Caracteres de la potestad tributaria

Las características que expondremos a continuación nos ayudarán a tener una visión integral y acabada del concepto de potestad tributaria. En el elenco de caracteres nos apoyaremos en la obra de Giuliani Fonrouge (2011), con quien la doctrina nacional se manifiesta concorde en el asunto, aunque completaremos con notas agregadas por García Vizcaíno.

La potestad tributaria es abstracta, en el sentido que no debe confundirse con su ejercicio en el plano de la materialidad. De este modo no cabe hacer una distinción entre un poder tributario abstracto y un poder tributario concreto, pues se trata de una potestad esencialmente abstracta.

Es permanente, puesto que “es connatural al Estado, sólo puede extinguirse con el estado mismo; en tanto subsista, indefectiblemente habrá poder de gravar” (Giuliani Fonrouge, 2011, p. 319). Esta característica no obsta a los institutos de la prescripción o de la caducidad, los que se ubican en un plano distinto, de modo que lo que se extingue por el transcurso del tiempo no es la potestad tributaria, sino el derecho a hacer efectivas las obligaciones surgidas.

Es irrenunciable, pues el Estado no puede desprenderse de este atributo esencial para su existencia misma. Y por análogo fundamento es indelegable, en cuanto no puede transferirse.

Como decíamos al principio de este punto, completamos con las notas que agrega García Vizcaíno (2009), quien observa que, además de los caracteres formulados, la potestad tributaria reúne las siguientes particularidades: a) se funda en la constitución soberana; b) es un poder normado, es decir, ajustado a límites constitucionales; c) se ejerce por medio de la ley, y d) es indivisible, lo que no obsta a su distribución en diferentes centros según el esquema constitucional.

1.6. Categorías de potestad tributaria

La existencia de diferentes niveles de gobierno dotados todos ellos de potestad tributaria da lugar al planteo de categorías en dicha potestad, máxime en un régimen federal como el nuestro. Así, la doctrina postula 2 categorías: el poder tributario originario y el poder tributario derivado.

Para la mayor parte de la doctrina la distinción se basa en el origen constitucional o infraconstitucional de la potestad. De esta manera, se habla de potestad originaria cuando el poder tributario es otorgado por la Ley Fundamental, y de potestad derivada cuando la facultad es conferida por las constituciones o leyes provinciales. En función de esta diferenciación, se admite que tanto la Nación como las provincias detentan una potestad tributaria originaria, mientras que los municipios tienen potestad derivada.

En minoría, García Belsunce distingue ambas categorías no en función de su origen fundamental, sino en virtud de la naturaleza de los poderes políticos o jurídicos del sujeto activo. Por ello, afirma que sólo las provincias tienen poderes tributarios originarios, de cuya delegación parcial han surgido los poderes de la Nación, de donde concluye que la potestad de esta última es de carácter derivado (García Belsunce, 1982).

Contra el deslinde de potestades tributarias en originarias y derivadas se alza la tesis de Giuliani Fonrouge. Este autor sostiene que todos los órganos de gobierno tienen facultades tributarias de la misma naturaleza jurídica sin que puedan establecerse grados o jerarquías entre ellas. De esta manera, afirma que tanto Nación, como provincias y municipios, están todos dotados de potestad tributaria originaria o inherente, ya que son entes estatales que en cuanto tales no pueden existir sin dicha potestad. Sí admite diferencias, pero no en la esencia del poder tributario, sino en el ámbito de actuación y en la magnitud del poder, de modo que concluye que las provincias tienen un poder tributario amplio mientras que la Nación y los municipios lo poseen restringido al ámbito de sus funciones propias (Giuliani Fonrouge, 2011).

Más allá de la discusión en torno a la existencia de categorías de potestad tributaria, una cuestión polémica que dividió aguas en la doctrina argentina fue el reconocimiento mismo de potestad tributaria a los municipios. La cuestión marchó intrínsecamente unida al reconocimiento o no de autonomía en tales entes.

Así, la jurisprudencia de la Corte Suprema se mantuvo largamente afincada en la tesis de la autarquía municipal (Fallos 114:282; 123:313). Pero en 1989 produjo un rotundo giro hacia la tesis de la autonomía en la causa “Rivademar” (Fallos 312:327), donde asumió fundamentos similares a la posición de Giuliani Fonrouge. Finalmente,

en 1991 asumió la doctrina de la autonomía relativa en la causa “Municipalidad de Rosario c/Provincia de Santa Fe”. En este último fallo sentó 2 principios fundamentales: 1º) que a los municipios no se les puede negar las atribuciones mínimas necesarias para su cometido, y 2º) que las facultades comunales no pueden ir más allá de lo que establezcan las constituciones y leyes provinciales.

Esta última doctrina puede decirse que hizo eco en la reforma constitucional de 1994 al consagrar, en el artículo 123º, la autonomía municipal en diversos aspectos, incluido el financiero, pero derivando a las constituciones provinciales la facultad de reglar su alcance y contenido. Consideramos que en este sentido, de la lectura armónica de los artículos 5º y 123º surge que es la Constitución Nacional la que confiere potestad tributaria a los municipios, pues si carecieran de ella la proclamada autonomía financiera carecería de todo sustento. No son por tanto las constituciones provinciales las que les otorgan la potestad, sino que estas se limitan a reglar su alcance y contenido, pero asegurando siempre la autonomía financiera que les viene reconocida por la Constitución Nacional.

Fundamento similar podemos invocar para atribuir potestad tributaria de carácter originario a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. De la lectura concorde de los artículos 129º y 75º inc. 30, junto con la cláusula transitoria 7ª de la Constitución Nacional, surge que se consagra un régimen autonómico para la ciudad con facultades propias de jurisdicción y legislación. Ello implica atribución de potestad tributaria, pues la mentada autonomía de un orden de gobierno deviene vacua sin dicho poder. No obstante, la potestad de la ciudad se encuentra limitada en cuanto se reconoce al Congreso de la Nación el ejercicio de una legislación exclusiva en su territorio mientras detente el status de capital federal. Por ello, mientras mantenga dicho status, la ciudad de Buenos Aires se halla sujeta a jurisdicción federal, pero parcialmente y sólo en lo que se refiere a los intereses del gobierno federal (Bidart Campos, 2008).

Concluimos entonces que mientras la autonomía de la ciudad se halla restringida – en tanto sea capital federal - por las facultades de legislación exclusiva del Congreso de la Nación, a su vez, la jurisdicción federal encuentra su límite en el principio de los intereses federales en juego, más allá de los cuales se halla vedada en resguardo del status autonómico de la ciudad.

Para cerrar el punto, colegimos que en nuestro sistema institucional no resulta de utilidad la clasificación de la potestad tributaria en originaria y derivada. Tanto la Nación, como las provincias, los municipios y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires,

poseen potestad de carácter originario en cuanto la misma les viene atribuida por la Constitución Nacional, sea expresa o implícitamente, estando vedado a las normas infraconstitucionales desconocer la autonomía de los órdenes de gobierno. Ciertamente las provincias están facultadas para reglar el alcance y contenido de la autonomía financiera de los municipios, pero ello no equivale a desconocer que el poder tributario de estos últimos les es inherente por mandato constitucional.

Las diferencias existen en cuanto a la magnitud de la potestad tributaria de que cada uno está imbuido y en cuanto al ámbito de su actuación, como lo sostiene Giuliani Fonrouge. Por ello, nos parece más útil centrar la discusión en dilucidar esas cuestiones, pues todos los órdenes de gobierno están alcanzados por límites derivados tanto de las relaciones de coordinación entre ellos como del ámbito de las funciones propias de cada uno.

1.7. Conclusiones

Seguidamente expondremos esquemáticamente las conclusiones parciales a que arribamos a través de los diferentes ítems planteados. A partir de las mismas construiremos una respuesta al interrogante central del presente capítulo: ¿qué debemos entender por potestad tributaria del estado?

1. Se trata de una facultad inherente al Estado y exclusiva del mismo.
2. Denota una relación de poder, en la cual el Estado se ubica en posición de supremacía frente a la sujeción de los particulares.
3. En tanto relación de poder se funda en el poder de imperio de que goza el Estado.
4. Su contenido se refiere a la creación de los tributos y a todos los aspectos ínsitos a dicho contenido.
5. Está sujeta a límites constitucionales.
6. Su ejercicio se agota con el dictado de la ley de contenido tributario.
7. Es de carácter abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable.
8. Todos los órdenes de gobierno están dotados de potestad tributaria inherente con fundamento en la Constitución Nacional, existiendo diferencias en cuanto a la magnitud y al ámbito de actuación que corresponde a cada uno.

Teniendo en cuenta todas estas conclusiones parciales estamos en condiciones de decir que la potestad tributaria es una facultad abstracta, irrenunciable, indelegable e inherente al Estado, el que, como relación de poder, la ejerce en virtud de su poder de imperio mediante el dictado de leyes de contenido tributario, con sujeción a límites

constitucionales, y de la cual están dotados todos los órdenes de gobierno, diferenciándose en ellos la magnitud y el ámbito propio de su actuación.

CAPITULO 2: LA CONSTITUCION COMO LIMITE A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

2.1. Introducción

En el capítulo anterior finalizamos brindando un concepto de potestad tributaria comprensivo de las conclusiones parciales a que fuimos arribando. En este sentido, dentro de la noción hay un aspecto esencial que no puede soslayarse: que la potestad tributaria está sujeta a límites de orden constitucional. Precisamente a este asunto estará enfocado el presente apartado.

Por ello, el objetivo central será ahondar en los fundamentos de la existencia de límites, precisar qué tipo de contornos le fija la Constitución a la potestad tributaria y determinar cuál es el modo de garantizar su efectiva vigencia en el plano material.

En un primer momento nuestro interés se dirigirá a escudriñar los basamentos de tales límites. Para cumplir este objetivo, analizaremos preliminarmente sus raíces desde una breve perspectiva histórica para poder así definir el objeto del proceso que confluye en el constitucionalismo. Luego indagaremos en la ideología que inspiró a los constituyentes de 1853 en el marco de un movimiento político jurídico propio de la modernidad. Por último, teniendo en cuenta las reformas de 1957 y 1994, que acogieron nuevas corrientes del constitucionalismo, intentaremos precisar cuál es la ideología filosófico-política que impregna a la actual Constitución.

En un segundo momento, nuestro propósito será investigar la tipología de límites que traza la Constitución en materia tributaria. Para cumplir ello, nos adentraremos en 2 asuntos previos. Primero nos preguntaremos cuál es la hermenéutica adecuada que nos permita identificar e interpretar principios constitucionales de la tributación, y segundo, nos interrogaremos acerca del valor meramente interpretativo o interpretativo-normativo de los principios y valores constitucionales.

Luego de estas cuestiones previas, desdoblaremos este segundo momento en el análisis de la tipología identificada. Primero analizaremos el asunto desde la perspectiva del contribuyente, preguntándonos cómo el sistema de principios, reglas, valores y derechos constitucionales inciden sobre la tributación en garantía de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria. Nos propondremos asimismo hacer una clasificación de los principios y limitaciones a la potestad tributaria particulares de este ámbito.

Acto seguido, acometeremos el segundo tipo de limitaciones: las derivadas del régimen federal de gobierno. El examen de la cuestión será somero, por exceder el tema

el objeto del trabajo. Pero buscaremos identificar cuáles son las limitaciones que el federalismo de nuestra Constitución le impone a la potestad tributaria de los sujetos de la relación federal.

Por último, nuestro examen se dirigirá a precisar qué es el control de constitucionalidad en tanto medio para garantizar la vigencia efectiva de la Constitución, y cuál es su fundamento, para luego terminar planteando algunas cuestiones problemáticas relacionadas con las características de nuestro sistema que inciden en el ámbito tributario.

Para finalizar el capítulo, ligada a esta última cuestión, abordaremos el asunto de las limitaciones que la ley N° 11.683 le impone al Tribunal Fiscal de la Nación en materia de control de constitucionalidad.

2.2. Fundamentos de la existencia de límites constitucionales.

Desde una perspectiva histórica podemos afirmar que el constitucionalismo constituye un proceso en que se fueron perfilando paulatinamente sus elementos definitorios. Visto de esta manera, resulta interesante observar que en sus antecedentes más remotos estuvo presente la materia tributaria, pues en la limitación del poder del monarca y el reconocimiento de derechos y libertades de los súbditos jugó un papel central la afirmación del principio del consentimiento de los impuestos.

En efecto, entre estos antecedentes más antiguos frecuentemente se cita a la *Carta Magna Liberthatum*, de 1215. Esta es el resultado de la disputa mantenida entre el rey Juan Sin Tierra y los barones ingleses, donde el nervio de la contienda era la limitación de los poderes fiscales del monarca. Todo se resolvió a favor de los barones con la firma del pacto, consagrándose el principio *no taxation without representation*, origen del principio de legalidad en materia tributaria.

Casás (2002) observa que este principio tributario no tiene su única manifestación en la *Carta Magna Liberthatum*, a manera aislada. Por el contrario, aparece como un fenómeno generalizado que surge contemporáneamente por toda Europa, pudiendo encontrarse expresiones del mismo en España, Francia e Italia.

De esta manera, el proceso gestado con tales precedentes confluye en los 3 grandes movimientos revolucionarios que marcan a la modernidad y dan nacimiento al constitucionalismo con la aparición de documentos constitucionales de una enorme influencia posterior. Así, en el siglo XVII con la revolución inglesa y el *Agreements of the People* (1647), el *Instruments of Governement* (1653), el *Bill of Rights* (1689) y el *Act of Settlement* (1701). En el siglo XVIII con la revolución estadounidense, que

produce en 1776 las constituciones estatales y en 1787 la Constitución de Filadelfia. Y a fines del mismo siglo con la revolución francesa, y la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, de 1789, y la Constitución de 1791.

El constitucionalismo alumbrado a partir de los documentos arriba reseñados se consolida sobre 3 ejes centrales: 1) un texto escrito, codificado o no, que asume el carácter de ley fundamental del Estado, de modo que de él es predicable un rango de supremacía sobre el resto de las normas; 2) una estructuración del Estado bajo un régimen institucional de división en 3 poderes, y 3) el enunciado de derechos fundamentales.

Estos ejes manifiestan el objeto del proceso: limitar el poder en aras de las libertades fundamentales mediante un texto escrito al que queda sujeto todo el ordenamiento jurídico del Estado. Dicho de otra manera, se trata, según Sagüés (2012) de racionalizar el poder político mediante la nomocracia (gobierno de la ley).

Este constitucionalismo moderno se cimenta sobre una construcción ideológica que lo inspira. Tal fundamento de base filosófica es el pensamiento liberal, doctrina que proclama a la libertad del individuo como objeto primordial de tutela y razón de ser de las instituciones políticas.

Por su parte, los constituyentes de 1853, abrevando en el constitucionalismo norteamericano, al que siguieron como modelo, impregnaron a la Constitución de dicha filosofía liberal. Se trata, como dice el Preámbulo, de “asegurar los beneficios de la libertad”. Ya tempranamente, en fallo de 1887, la Corte Suprema calificó a la Constitución como *palladium* de la libertad, declarando que la guarda de las libertades individuales debe ser tanto el objeto primordial de las leyes como la condición esencial de los fallos de la justicia federal (Fallos 32:120).

Ahondando más en los fundamentos de los derechos constitucionales de corte liberal, surge que nuestra Constitución no los establece, sino que los reconoce. En este sentido, Sagüés (2012) afirma que la Constitución adhiere a una visión iusnaturalista de tipo trascendente, puesto que los derechos nacen de un derecho superior al derecho positivo, y como tales son preexistentes a su reconocimiento. La misma Corte Suprema reconoció esta concepción al afirmar en fallo de 1937 que “la Constitución es individualista en el sentido de que reconoce al hombre derechos anteriores al Estado, de que éste no puede privarle” (Fallos 179:113). Para Gelli (2008) es la invocación a Dios como fuente de toda razón y justicia lo que se convierte en el fundamento de todo el orden legal.

Pero el panorama ideológico de la Constitución de 1853 no luce completo si no le sumamos una doctrina política típica del prototipo que siguieron los constituyentes: el federalismo. En este sentido, Luqui (1993) dice que la libertad individual y la autonomía provincial son las 2 columnas sobre las que se asienta la Constitución.

No obstante, el constitucionalismo no aparece como un movimiento cerrado sobre sus orígenes, sino abierto a nuevas tendencias. La historia constitucional argentina no fue ajena a las grandes líneas constitucionales posteriores a su génesis. Por el contrario, 2 reformas constitucionales se hicieron eco de las orientaciones del constitucionalismo comparado. Tal es el caso de las reformas de 1957 y de 1994. Por ello, la ideología político jurídica de nuestra actual constitución se completa con otras vertientes que se amalgaman con la perspectiva individual de los derechos de primera generación.

Así, la reforma de 1957 se hizo eco del constitucionalismo social consagrando derechos de segunda generación, los derechos económicos y sociales. De esta manera, se integra a la Constitución la perspectiva de la justicia social. En este sentido, la Corte Suprema, en fallo de 1974, declaró que la justicia social es objetivo preeminente de la Constitución y que el principio *in dubio pro justitia socialis* tiene categoría constitucional (Fallos 289:430).

Por último, la reforma de 1994 acogió el reconocimiento de los derechos de tercera generación, como los derechos del medio ambiente, junto con la jerarquización de los Tratados de derechos humanos. De esta forma, el constitucionalismo argentino asume normas de *ius cogens* propias del derecho internacional de los derechos humanos, de modo que la protección de estos derechos constituye un fin constitucional de primer orden.

Cerrando este primer punto, concluimos sintéticamente afirmando que la actual Constitución argentina fundamenta límites al poder con base en 3 corrientes constitucionales:

- 1°. La corriente norteamericana, de carácter originario, que impregna la totalidad del texto de 1853 con 2 tendencias: por un lado, una concepción moderna del hombre que afirma la libertad individual, y por otro lado, un ideario político de estilo federal, que cristaliza en la autonomía provincial.
- 2°. La corriente del constitucionalismo social, con la afirmación del objetivo de la justicia social.

3°. La corriente del derecho internacional de los derechos humanos, que jerarquiza los instrumentos internacionales en la materia, colocándolos en un nivel de primacía por sobre el orden legal.

2.3. Los límites constitucionales en materia tributaria

Indagar acerca de la existencia de límites constitucionales que incidan sobre materia tributaria requiere el abordaje previo de 2 cuestiones fundamentales. La primera tiene que ver con una hermenéutica constitucional correcta de los principios limitantes de la potestad tributaria, y la segunda, con la atribución de carácter normativo a los principios y valores constitucionales.

La cuestión hermenéutica se interroga acerca del modo con que deben identificarse e interpretarse los principios, fines y valores de la constitución. Así podríamos preguntarnos respecto de la validez de un método que busque en el texto constitucional principios tributarios en forma explícita y aislada, y los interprete desconectados del sistema que los informa. Tal pretensión resultaría sesgada y parcial.

Por el contrario, se hace necesaria una visión sistémica y orgánica, precisamente porque la Constitución conforma un sistema orgánico amalgamado por una filosofía que la inspira. Es por ello que no sólo los principios deben ser interpretados interrelacionados entre sí y con el todo del sistema que integran, sino que además ellos no se agotan en los explicitados en el texto, sino que son principios también los que surgen implícitamente del conjunto y de los valores y fines constitucionales.

Vinculando estas observaciones con las conclusiones del punto anterior, podemos decir que existe un programa constitucional conformado por 4 grandes líneas directrices: la afirmación de la libertad individual, el objetivo de la justicia social, la protección de los derechos humanos en lineamiento con sus instrumentos internacionales y la consolidación del federalismo. Tal programa incide en todo el ordenamiento jurídico, incluido el tributario, de modo que, como sostiene Spisso, “las concretas instituciones jurídicas...no deben estar sólo al servicio de sus fines y objetivos específicos, sino también al servicio de los fines y objetivos constitucionales” (Spisso, 2000, p.1).

De esta manera, la Constitución, en tanto sistema orgánico conformado por principios, valores, metas y normas, es a la vez fuente y criterio interpretativo de los principios limitantes de la potestad tributaria, surjan éstos en forma explícita de su texto o implícitamente del programa constitucional.

Por otra parte, afirmar que la Constitución posee principios, valores y objetivos incorporados a ella nos introduce en una segunda cuestión. El interrogante plantea cuál es el valor que debemos otorgarle a los mismos. ¿Sólo tienen valor interpretativo o, además, valor normativo? Bidart Campos afirma, apoyado en García de Enterría, que la Constitución tiene carácter de norma jurídica vinculante y exigible, y que los valores y principios incorporados a ella participan de su fuerza normativa (Bidart Campos, 2004). La misma jurisprudencia de la Corte Suprema adoptó esta tesitura, particularmente respecto del objetivo del Preámbulo de “afianzar la justicia”, al que en reiterados fallos le otorgó plena operatividad (fallos 295:937; 295:973; 300:1282; 302:1284).

Hechas estas observaciones preliminares, podemos decir que existen 2 órdenes de limitaciones constitucionales de la potestad tributaria: el primero se conforma por los principios constitucionales de la tributación que se vinculan con el programa constitucional de la libertad, la justicia social y los derechos humanos. Vistos desde la perspectiva de los contribuyentes conforman garantías, de manera que es posible postular la existencia de un verdadero estatuto del contribuyente. El otro orden se relaciona con el federalismo, de manera que ante la coexistencia de sujetos estatales dotados de potestad tributaria, la Constitución asigna competencias de diferente carácter y sienta las pautas para solucionar un problema concomitante, típico de los regímenes federales: la doble imposición.

Seguidamente nos abocaremos a tratar de una manera genérica estos 2 órdenes de limitaciones constitucionales.

2.3.1. El Estatuto del contribuyente

A partir de la visión sistémica y orgánica de la Constitución que venimos propiciando, podemos decir que existe un conglomerado de principios, reglas y valores con incidencia en materia tributaria, los que analizados desde una perspectiva sistemática y vinculada al sistema de derechos conforman lo que Luqui (1993) da en llamar el estatuto del contribuyente.

Dicho estatuto establece toda una serie de limitaciones a la potestad tributaria, en garantía de los contribuyentes, determinando los cauces dentro de los cuales esta última puede ejercerse válidamente. En este sentido, la Corte Suprema, en fallo de 1940, en la causa “Banco de la Prov. de Bs. As v. Nación Argentina”, sentó una teoría general al declarar “que existe un límite más allá del cual ninguna cosa, persona o institución tolerará el peso de un tributo” (Fallos 16:170).

Esta doctrina de la Corte sienta las bases de lo que podemos llamar la libertad fiscal. Esta se define, de acuerdo a Casás (2003), como la facultad del contribuyente de rechazar tributos que no se amolden a los requisitos y exigencias constitucionales. Precisamente, es el estatuto del contribuyente el que funda el ejercicio de la libertad fiscal, pues los principios reglas, valores y derechos que lo conforman trazan los contornos dentro de los cuales un tributo puede ser considerado constitucionalmente válido en cuanto tal, de modo que fuera de tales límites el contribuyente podrá repudiarlo a título de violación de un derecho o de una garantía constitucional.

El estudio particular y pormenorizado de los principios, reglas, y derechos limitantes de la potestad tributaria será objeto de los 2 últimos capítulos de este trabajo. Sólo resta decir en esta parte que podemos hacer una clasificación de acuerdo a 2 criterios:

Según un primer criterio, propuesto por Villegas (2005), podemos hablar de garantías formales y materiales, conforme nos refiramos al sistema de creación del tributo, en el primer caso, o al contenido de la norma tributaria en el segundo. Lo primero da lugar al principio de legalidad, y lo segundo, a los principios de igualdad, generalidad, proporcionalidad, equidad, no confiscatoriedad, razonabilidad y capacidad contributiva, entre otros.

Desde otra perspectiva, podemos hablar de limitaciones a la potestad tributaria de tipo directo e indirecto. Las primeras se refieren a los grandes principios constitucionales de la tributación que deben informar en su totalidad a todo tributo para ser considerado constitucionalmente válido. Así, un tributo, para ser reputado constitucional, debe reunir los requisitos de legalidad, igualdad, generalidad, proporcionalidad, equidad, no confiscatoriedad, razonabilidad y capacidad contributiva. Las limitaciones indirectas, en cambio, son las que se derivan de derechos constitucionales, los que no deben ser cercenados por normas tributarias. Así, el derecho a trabajar, a ejercer toda industria lícita, a la libertad de circulación territorial, a profesar libremente el culto, entre muchísimos otros, no pueden quedar trancos como resultado de la imposición de un tributo.

2.3.2 Limitaciones derivadas del régimen federal de gobierno

En el capítulo anterior concluíamos que en nuestro régimen federal todos los órdenes de gobierno están imbuidos de potestad tributaria de carácter inherente u originario. Esta afirmación nos lleva a identificar como cuestión problemática el asunto de la determinación del ámbito de actuación de la potestad de que cada uno está

investido, de donde se derivan límites que podemos calificar como de orden político, por ser tocantes a sujetos de la relación federal en cuanto tales.

La Constitución efectúa un reparto de competencias tributarias entre la Nación y las provincias de acuerdo al siguiente esquema:

Facultades impositivas del gobierno federal que ejerce exclusivamente y de manera permanente.	Derechos de importación y exportación y tasas postales (arts. 4, 9, 75 incs. 1 y 10, y art. 126). Facultades derivadas de reglar el comercio comercio internacional e interprovincial (art. 75 inc. 13). Facultades atinentes a la capital federal y a los lugares adquiridos a las provincias por compra o cesión (art. 75 inc. 30).
Facultades impositivas del gobierno federal en concurrencia con las provincias y de manera permanente.	Tributos indirectos internos (art. 75 inc. 2).
Facultades impositivas del gobierno federal de carácter transitorio.	Tributos directos, siempre que se den las situaciones excepcionales previstas (art. 75 inc. 2)
Facultades impositivas de las provincias de carácter exclusivo y que ejercen en forma permanente.	Tributos directos (arts. 121 y 126).
Facultades impositivas de las provincias en concurrencia con la Nación y en forma permanente	Tributos indirectos (art. 75 inc. 2) y ciertas facultades locales respecto de los establecimientos del art. 75 inc. 30.

Como se observa del cuadro que antecede, un primer orden de límites está dado por la exclusividad. Así, la existencia de ámbitos tributarios asignados exclusivamente a un sujeto implica la veda del otro. El sistema se inserta dentro del más general de atribuciones delegadas y reservadas consagrado por los artículos 121° y 126° C.N., por el cual no pueden las provincias interferir ámbitos delegados a la Nación, ni ésta puede obstruir a las provincias el ejercicio de materias que se han reservado. De esta manera, como derivación tributaria de este principio de la relación federal, podemos decir que hay poderes tributarios delegados en la Nación y poderes tributarios reservados por las provincias. En “Banco de la Prov. de Bs. As. c/Nación” la Corte Suprema expresó este principio al declarar, justamente en un litigio tributario, que “el gobierno federal no puede impedir o estorbar a las provincias el ejercicio de aquellos poderes que no han delegado o se han reservado” (Fallos 186:170).

Pero este principio de exclusividad tributaria admite excepciones, como en el caso de los tributos directos. Estos son asignados a las provincias con carácter exclusivo y en forma permanente, pero excepcionalmente puede la Nación extender su potestad tributaria a ellos en forma transitoria, siempre que lo exijan la defensa, la seguridad común y el bien general del Estado (art. 75° inc. 2 C.N.).

La cuestión ha suscitado arduos debates, pues a través de sucesivas prórrogas la Nación ha hecho un uso indiscriminado de los tributos directos, en claro apartamiento del régimen constitucional en la materia. De este modo, la excepción parece trastocarse en principio general, con el consecuente avasallamiento de las potestades de las provincias, que son privadas de esta manera de su fuente de recaudación exclusiva.

Por otra parte, se observa la posibilidad de concurrencia entre la Nación y las provincias en determinadas materias tributarias, específicamente en lo referente a impuestos indirectos. Esta posibilidad acarrea un conflicto típico de los regímenes federales: la doble o múltiple imposición.

Este problema ha dado lugar a discusiones donde la mayoría de la doctrina se ha enrolado en la posición de la Corte Suprema, la que se ha expedido en numerosas ocasiones sobre su constitucionalidad. En “Varsavsky” expresó que

La superposición de impuestos nacionales y provinciales no comporta, por sí sola, violación constitucional, la que existiría si uno de los gravámenes estuviera fuera de los límites de la potestad fiscal de la autoridad que lo ha establecido. Pero entonces la habría no por el hecho de la coexistencia, sino por la transgresión de las normas constitucionales que determinan el ámbito de las respectivas facultades impositivas de la Nación y las provincias (Fallos 220:119).

Pero fuera de la discusión sobre la constitucionalidad, de lo que no existe duda es acerca de los efectos económicos perjudiciales que genera la superposición tributaria. Entre ellos, García Vizcaíno (2009) menciona: encarecimiento de costos y precios, multiplicidad de administraciones tributarias, mayor onerosidad recaudatoria y molestias a los contribuyentes.

Tales efectos negativos generan la necesidad política de implementar un sistema de razonable armonización y coordinación fiscal entre los órdenes de gobierno. Ello constituye el objeto primordial de las llamadas leyes-convenio que instauran un régimen de coparticipación federal de impuestos. El instituto, constitucionalizado mediante la reforma de 1994, implica que la ley es dictada por el Congreso de la Nación, invitando a las provincias a adherirse por medio de sus legislaturas provinciales. De esta manera,

el gobierno federal toma a su cargo la aplicación y administración de los tributos comprendidos y distribuye la recaudación entre las provincias adherentes.

De este sistema de coparticipación se deriva el segundo orden de límites a la potestad tributaria. En efecto, las leyes-convenio imponen toda una serie de limitaciones a los poderes locales. Así, la actual Ley N° 23.548 –régimen transitorio aún vigente a pesar de la disposición transitoria sexta de la Constitución Nacional – establece un elenco de restricciones para las provincias adherentes que enumeramos a continuación:

- a. Aceptar el régimen de la ley sin limitaciones ni reservas.
- b. No aplicar, por sí ni por sus municipalidades, tributos análogos a los coparticipados.
- c. No gravar de ninguna manera materias impositivas sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos alcanzados por ellos. Esto como principio general, pues el sistema admite excepciones como tasas retributivas de servicios efectivamente prestados e impuestos provinciales sobre propiedad inmobiliaria, sobre ingresos brutos, sobre propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, sobre sellos y transmisión gratuita de bienes, e impuestos o tasas provinciales y/o municipales anteriores vigentes al 31/12/1994 y que tuvieran afectación a obras y/o inversiones provinciales o municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen.
- d. No gravar actividades, bienes y elementos vinculados a la producción, comercialización, almacenamiento, transporte, circulación, venta, expendio o consumo de bienes sujetos a impuestos internos específicos a los consumos y las materias primas o productos utilizados en su elaboración, con una imposición proporcionalmente mayor que la aplicada a actividades, bienes y elementos vinculados con bienes o servicios análogos o similares y no sujetos a impuestos internos específicos a los consumos, con excepción del expendio al por menor de vinos y bebidas alcohólicas.
- e. Ajustar el impuesto sobre los ingresos brutos a las pautas establecidas por la ley.
- f. El impuesto de sellos debe recaer sobre los actos, contratos y operaciones que fija la ley.
- g. No gravar, ni por sí ni por los órganos administrativos o municipales de su jurisdicción, productos alimenticios en estado natural o manufacturados.

- h. Continuar aplicando las previsiones del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977, sin perjuicio de las ulteriores modificaciones o sustituciones, las que deben ser adoptadas por unanimidad.
- i. Derogar los gravámenes provinciales y promover la derogación de los municipales en pugna con la ley.

Pero la existencia de límites no se agota con los asuntos vinculados a la exclusividad o concurrencia de materias estrictamente tributarias. Podemos así identificar un tercer orden que afecta a los poderes tributarios locales y los limita por la existencia de intereses federales en juego. Se trata de las derivaciones tributarias del principio de supremacía de la legislación federal. Dicho sea de paso, este orden de limitaciones es fuente de abundante litigiosidad, particularmente en lo tocante a tributos municipales.

Dentro de este orden 2 cuestiones resultan sumamente problemáticas. La primera se vincula con la cláusula comercial del art. 75° inc. 13 C.N., que establece como competencia delegada en el gobierno federal reglar el comercio internacional e interprovincial. La segunda se relaciona con la cláusula de la prosperidad del art. 75° inc. 18 C.N., en virtud de la cual la legislación federal ha establecido beneficios y exenciones sobre tributos de carácter local. Sucintamente nos referiremos a ambas planteando las principales líneas jurisprudenciales sentadas por la Corte Suprema.

En “Telefónica de Argentina c/Municipalidad de General Pico” se planteaba la constitucionalidad de un tributo municipal que se oponía a las prescripciones de la ley federal de telecomunicaciones, concretamente a la exención consagrada por el art. 39° de la Ley N° 19.798. Allí la Corte sentó 2 principios: 1) Que es atribución de la Nación reglamentar servicios que excedan el ámbito local y constituyan materia delegada. 2) Que en uso de tales atribuciones la Nación puede incluso reglamentar aspectos propios de las actividades locales, pero que puedan menoscabar u obstruir la protección que la ley federal otorga a una materia delegada, en el caso el servicio público de telecomunicaciones. En virtud de ello declaró que el gravamen municipal avanzaba sobre la reglamentación federal en lesión al principio de supremacía del art. 31° C.N. (Fallos 320:162).

Posteriormente, en “Telefónica de Argentina c/Municipalidad de Chascomús” precisó los alcances de la doctrina. En este sentido, estableció que la cláusula comercial no invalida por sí misma todos los tributos que puedan incidir sobre el comercio interprovincial. Así, definió pautas de compatibilidad entre la jurisdicción federal y el

ejercicio por parte de los municipios de sus facultades fiscales y de policía propias e inherentes a su naturaleza. Dicha compatibilidad exige 2 requisitos: 1) que no haya exención otorgada por la legislación federal en virtud del art. 67° inc. 16 C.N –texto anterior a la reforma, hoy art. 75° inc. 18.-, y 2) que el ejercicio de los poderes locales no condicione de tal manera la prestación del servicio que puedan obstruirlo o perturbarlo, directa o indirectamente. Además, expresó que la regulación del servicio telefónico se refiere a aspectos técnicos y no a los de índole típicamente municipal. Por ello, concluyó que las tasas municipales de seguridad e higiene, habilitación de locales comerciales y derechos de publicidad y propaganda se inscriben dentro del ámbito de facultades propias de los municipios (Fallos 320:619).

En cuanto a la facultad del Congreso Nacional de establecer beneficios y exenciones fiscales sobre tributos de índole local, “Ferrocarril General Argentino c/provincia de Santa Fe s/repetición de tributos” (Fallos 68:227) constituyó el *leading case* sobre el cual la Corte sentó la doctrina de la constitucionalidad del instituto, en un sentido amplio, con base en la cláusula de la prosperidad.

No obstante, fallos posteriores fueron atenuando la doctrina. Así, determinaron que: 1) es una facultad excepcional (Fallos 248:736); 2) su ejercicio debe ajustarse a un parámetro de razonabilidad, de forma que no debe importar lesión para la autonomía provincial ni lucir caprichosa o arbitraria (Fallos 249:292; 250:666), y 3) no debe entenderse en forma indiscriminada y absoluta, sino que debe atender a circunstancias de especie, a la naturaleza de la actividad y a la índole del tributo (Fallos 276:76).

Por último, con fundamentos y características similares al anterior, existe un cuarto orden de limitaciones que surgen de la cláusula del art. 75° inc. 30 de la Constitución Nacional. Para entender correctamente la cuestión es necesario hacer una mirada retrospectiva desde las interpretaciones que se suscitaron a partir del art. 67° inc. 27 (texto anterior a la reforma de 1994).

Las posiciones sobre el tema oscilaban entre 2 extremos: por un lado, una postura que interpretaba que las potestades de legislación exclusiva del Congreso sobre los establecimientos de utilidad nacional implicaban el desplazamiento total de la jurisdicción de las provincias donde se hallaren ubicados. Por otro lado, una tesis de tipo finalista afirmaba que la jurisdicción del gobierno federal sólo podía ser ejercida respecto de los fines propios asignados a los establecimientos de utilidad nacional, de modo que las provincias retenían allí sus poderes conservados en tanto no afectaran aquellos fines.

La jurisprudencia de la Corte Suprema se movió entre dichos extremos. Así, en “Marconetti”, fallo de 1948, sostuvo que la legislación exclusiva que ejerce la Nación sobre los establecimientos de utilidad nacional implica una jurisdicción excluyente del ejercicio simultáneo de poderes provinciales en esos lugares. Justamente lo que se discutía era la atribución provincial de gravar con un impuesto una actividad realizada por la actora en un lugar adquirido por el gobierno nacional, de manera que con dichos fundamentos se determinó que correspondía la repetición del tributo pagado.(Fallos 271:186).

Posteriormente, en “Quesada”, fallo de 1960, la Corte adhirió a la tesis finalista al afirmar que la existencia de establecimientos de utilidad nacional no implica federalización, de modo que la legislación exclusiva se limita a la materia específica del establecimiento creado, sin por ello afectar la potestad provincial sobre el resto (Fallos 248:824). Esta doctrina fue repetida en toda una serie de fallos posteriores (Fallos 296:449; 297:421; 301:1122; 302:1236; 302:1461; 304:1381; 308:647; 311:75).

Pero no obstante el criterio de “Quesada”, hubo fallos ulteriores que consideraron que la cláusula constitucional veda a las provincias el ejercicio de potestades de imposición. Así, en “Petrolera y Minera Servicios Técnicos Atlas” se dio lugar a una acción de repetición con fundamento en que en los establecimientos de utilidad nacional las provincias carecen de facultades impositivas (Fallos 284:161). Este mismo criterio se aplicó en “Provincia del Neuquén c/Hidronor” (Fallos 292:26).

Pero en 1991, adhiriendo nuevamente a la tesis finalista en su más pura expresión, en “Dirección Provincial de Rentas de Santa Cruz c/YPF”, se declaró que la utilidad nacional “no es razón suficiente para privar de sustento a normas locales que establecen el impuesto de sellos” (Fallos 314:1796).

La reforma constitucional de 1994 se hizo cargo de la cuestión, de modo que asumiendo la tesis finalista sustituyó el texto del art. 67° inc. 27 por el actual art. 75° inc. 30. Una exégesis adecuada del actual texto en consonancia con el fin de consolidación del federalismo que persiguió la reforma nos conduce a las siguientes conclusiones sobre el punto:

- a) La jurisdicción del gobierno federal no desplaza en su totalidad a la jurisdicción local.
- b) Por el contrario, la jurisdicción federal tiene una medida o límite marcado por los fines federales específicos del establecimiento de que se trate.

- c) Aún en el ámbito de los fines no hay un desplazamiento total de la jurisdicción local, sino que ello solamente se produce con el dictado de legislación necesaria, y en cuanto necesaria, para garantizar el cumplimiento de los fines específicos.
- d) Las provincias y municipios retienen por tanto sus poderes, sean conservados o concurrentes.
- e) Pero el ejercicio de esos poderes locales encuentran a su vez su límite en la no interferencia u obstrucción de los fines federales específicos.

2.4 El control de constitucionalidad

Postular límites constitucionales dentro de los cuales el Estado, en sus diversas manifestaciones, puede ejercer válidamente su potestad tributaria, nos conduce a la consideración de la existencia de algún mecanismo de control, que sea en forma preventiva o reparadora, ponga las cosas en el cauce constitucionalmente previsto. Una función de este tipo es encomendada al control de constitucionalidad, el que puede manifestarse en 2 sentidos: uno de carácter interpretativo, vinculado a un rol preventivo, cuyo objeto es escudriñar el sentido y alcance de los principios, valores y normas constitucionales, y otro de carácter negativo, vinculado a la función reparadora, cuyo objeto es declarar la inconstitucionalidad de un acto inconforme con la Constitución.

Este control de constitucionalidad se funda en el principio de supremacía de la Constitución (art. 31° C.N.). En efecto, postular a esta última como el vértice de todo el ordenamiento jurídico requiere de un medio efectivo de invalidación de toda norma o acto que se le oponga. De esta manera, el ejercicio de control de constitucionalidad tiene como objetivo último asegurar la efectiva vigencia de la Constitución en el plano material.

La Constitución Nacional no contiene ninguna previsión expresa que determine a qué órgano del Estado compete ejercer el control de constitucionalidad. No obstante, partiendo de la enorme influencia que ha tenido la jurisprudencia del más alto tribunal norteamericano, se ha desarrollado la doctrina que afirma que dicho control es una función típicamente jurisdiccional, y que como tal, compete propiamente al poder judicial. Tal teoría se desarrolló a partir del precedente “*Marbury v. Madison*”, de 1803, en el cual el juez Marshall sentaba sus bases.

Tempranamente nuestra Corte Suprema estableció la doctrina del control jurisdiccional de constitucionalidad en un célebre fallo de 1888, en la causa “Municipalidad de la Capital c/Isabel de Elortondo” (Fallos 33:162). Allí se discutía la constitucionalidad de una ley del 31 de octubre de 1884 que autorizaba a expropiar no

sólo los terrenos correspondientes al trazado de una avenida, sino también la totalidad de los inmuebles ubicados a ambos costados de la vía proyectada, excediendo la expropiación lo estrictamente necesario a la obra pública. Además de establecer la Corte, en el considerando 17º, que la jurisprudencia de las cortes americanas de justicia tiene importancia decisiva – revalorizando así el precedente citado -, en los considerandos 24º y 25º se fijó una doctrina que en sus puntos principales se ha mantenido invariable. Tales puntos centrales del fallo son los siguientes:

1. Las atribuciones del poder legislativo no pueden entenderse como derogatorias de los principios fundamentales sobre los que reposa la Constitución.
2. Al Congreso no le es dado apartarse de los principios y reglas fundamentales de la Constitución.
3. La organización institucional prevista por la Constitución implica la atribución y el deber de los tribunales de justicia de examinar las leyes en los casos concretos traídos a su consideración, comparándolas con el texto de la Constitución para averiguar si guardan o no conformidad con ella.
4. Es atribución y deber de los tribunales de justicia abstenerse de aplicar las leyes si se encuentra que están en oposición con la Constitución.
5. Dicha atribución constituye tanto uno de los fines supremos del poder judicial nacional como una de las mayores garantías para asegurar los derechos constitucionales contra los abusos de los poderes públicos.
6. Tal atribución es un derivado forzoso de la separación de poderes en constituyente y legislativo ordinario, y de la naturaleza esencialmente subordinada y limitada del último.

No nos detendremos a analizar las características del sistema de control de constitucionalidad argentino, pero brevemente trataremos 4 cuestiones problemáticas con incidencia en materia tributaria: los efectos *inter partes* de la declaración de inconstitucionalidad, el carácter declarativo de la sentencia, el control oficioso de constitucionalidad y el asunto de las cuestiones políticas no justiciables.

En cuanto a la primera cuestión, nuestro sistema se caracteriza por el efecto *inter partes* de la declaración de inconstitucionalidad, es decir, que sólo alcanza al caso en que ha sido dictada. En este sentido, se opone a sistemas en los cuales dicha declaración tiene un efecto derogatorio de la norma inconstitucional con alcance general, propio de los sistemas de control concentrado. Incluso, el efecto *inter partes*

hace que la decisión ni siquiera ate al mismo tribunal con respecto a casos de naturaleza similar.

Pero la rigidez de la regla *inter partes* se atenúa por 2 cuestiones: primero, porque es indiscutible el valor moral de las sentencias de la Corte Suprema, de modo que sus decisorios influyen en los tribunales inferiores. En este sentido, Bidart Campos (2008) observa que cuando la Corte sienta pautas en determinada materia, el resultado de sus decisiones suele generalizarse por reiteración.

En segundo lugar, dicha rigidez se resquebraja a partir del fallo “Halabi”. Este representa una verdadera bisagra en la jurisprudencia del alto tribunal, admitiendo no sólo las llamadas acciones de clase, sino extendiendo efectos *erga omnes* a decisiones tomadas en determinados supuestos. Allí declaró que la superación de la regla *inter partes* es tanto determinante de la admisibilidad de la acción grupal como también “inherente a la propia naturaleza de la acción colectiva en virtud de la trascendencia de los derechos que por su intermedio se intenta proteger” (Fallos 332:111).

La segunda cuestión problemática que identificamos se refiere al carácter declarativo de la sentencia. Como tal, produce efectos retroactivos, *ex tunc*. Otros sistemas, como el de Austria, otorgan efectos prospectivos, donde el vicio de inconstitucionalidad no genera una nulidad de pleno derecho, sino una simple anulabilidad, con efectos *ex nunc*. Ello implica que la norma reputada como inconstitucional se siga aplicando a situaciones consumadas con anterioridad a la declaración.

La cuestión ha generado controversias en la doctrina respecto de la conveniencia de que en materia tributaria los efectos sean del tipo prospectivos, fundamentalmente por las consecuencias económicas gravosas para el Estado que acarrea la devolución de tributos. Además, se estima que el juzgador se encuentra psicológicamente condicionado a no admitir la tacha de inconstitucionalidad justamente teniendo en cuenta esas consecuencias. Spisso (2000) sostiene que estos argumentos a favor de los efectos *ex nunc* son éticamente reprochables y no tienen cabida en nuestro sistema institucional.

La tercera cuestión problemática se vincula a la posibilidad de que el control de constitucionalidad pueda ser ejercido por los tribunales de justicia de manera oficiosa, es decir, sin que medie articulación de cuestión constitucional a pedido de parte. La posición histórica de la Corte Suprema vedó tal posibilidad, fundada en el

principio de división y equilibrio de los poderes (Fallos 190:142; 190:149; 199:466; 204:671; 234:335, entre otros).

No obstante, en 2001, en “Mill de Pereyra”, se refleja un cambio que, de acuerdo a Díaz Sieiro (2003), constituye uno de las más trascendentales innovaciones en la orientación jurisprudencial del último medio siglo. En este fallo, el voto del dr. Boggiano expresaba que:

Si bien los jueces no pueden declarar la inconstitucionalidad de la ley en abstracto, es decir fuera de una causa concreta sometida a su juzgamiento, de ello no se desprende que necesariamente la parte interesada debe requerir en forma expresa el control de constitucionalidad, ya que éste constituye una cuestión de derecho, ínsita en la facultad de los jueces, que se resume en el antiguo adagio romano *iura novit curia* y que incluye el deber de mantener la supremacía de la Constitución (Fallos 324:3219, voto del dr. Boggiano).

Por último, un cuarto asunto problemático se suscita a partir de las llamadas cuestiones políticas no judiciales. Al respecto, la Corte Suprema ha mantenido una doctrina basada en la división y equilibrio de los poderes que afirma que existen cuestiones políticas inmunes a la jurisdicción (Fallos 208:184; 239:304; 298:441; 303:696; 305:269; 310:1560, entre otros).

No obstante la enunciación del principio puede parecer inobjetable, la polémica se centra en determinar qué se entiende por cuestión política, pues la expresión luce vaga e imprecisa. Así, en “Zariategui” se expresó que “no existe una fórmula que, a partir de calificar una cuestión como política, autorice o excluya de por sí la intervención judicial” (Fallos 311:2580). En “Riveros” se precisó que “a los tribunales no les está permitido fundar sus pronunciamientos en la evaluación del acierto o conveniencia de lo resuelto por los órganos políticos del gobierno” (Fallos 313:1392, voto de los dres. Petracchi y Oyhanarte).

En “Apoderados y electores de la Alianza Frente de la Esperanza” se mantuvo el principio, aunque se atemperó fuertemente el alcance de lo que constituye una cuestión política. Así se declaró que si la controversia versa sobre el ejercicio de facultades privativas de otros poderes, resulta inherente al poder judicial interpretar el alcance de las normas que confieren tales facultades, sin que ello pueda calificarse como cuestión política (Fallos 316:972). La doctrina de este fallo se repitió en numerosos decisivos posteriores (Fallos 317:335; 322:2370; 321:3236; 324:2299 y 324:3358).

La cuestión asume una particular importancia en materia tributaria. En “Bombal” la Corte declaró que no compete a la Corte Suprema decidir acerca de la

bondad o conveniencia de un sistema fiscal, sino sólo declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional. (Fallos 223:233). En “Cía Swift de La Plata” consideró que “lo atinente a si un gravamen ha sido o no aplicado en forma que contradice los principios de la ciencia económica, escapa a la competencia de los jueces” (Fallos 249:99). Es de notar que en este último fallo declaró que no les está permitido a los jueces pronunciarse acerca de la equidad de los impuestos o contribuciones, lo que contradice el fallo anterior citado, pues justamente la equidad constituye un principio tributario expresamente contenido en la Constitución (art. 4° C.N.)

El fallo “Candy” (Fallos 332:1571) establece en el asunto algunas precisiones importantes. Así, luego de citar los precedentes del párrafo anterior y afirmar el principio de que al poder judicial le incumbe examinar si un sistema fiscal repugna o no principios y garantías constitucionales, fijó cuáles son las atribuciones privativas del Congreso en materia tributaria: a) elegir los objetos imponibles, b) determinar las finalidades de percepción y c) disponer los modos de valuación de los bienes o cosas sometidos a gravamen. Aunque aclaró que tales funciones serán ajenas al pronunciamiento judicial en tanto no se infrinjan preceptos constitucionales. De esta manera, esta doctrina profundiza el principio ya sentado en “Apoderados y electores” más arriba citado, pues reconociendo funciones privativas de un poder, de todas maneras se admite someter a examen su alcance a la luz de principios y garantías constitucionales.

2.4.1. El Tribunal Fiscal de la Nación y el control de constitucionalidad

No nos vamos a detener aquí en el análisis de la dudosa constitucionalidad de la existencia misma de tribunales de tipo administrativo. Nuestra atención se enfocará sólo en un aspecto específico que concierne a un tribunal administrativo en particular: el caso de la restricción legal impuesta al Tribunal Fiscal de la Nación.

En efecto, el art. 185° de la Ley 11.683 prescribe que este tribunal no puede emitir pronunciamientos sobre la constitucionalidad de leyes tributarias y aduaneras y sus reglamentaciones, salvo que haya habido declaración de inconstitucionalidad dictada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuyo caso deberá seguir dicha jurisprudencia.

La restricción ha dado lugar a debates doctrinales sobre su razonabilidad. Spisso (2000) sostiene que si se admite la legitimidad del ejercicio de funciones jurisdiccionales por parte de tribunales de tipo administrativo, entonces resulta forzoso

admitir que pueden ejercer control de constitucionalidad, pues ello atañe a la esencia de la actividad de la jurisdicción. En la misma línea se ubica Giuliani Fonrouge, para quien la previsión normativa que comentamos es inconstitucional, pues asegura que “los órganos que desempeñan funciones jurisdiccionales o pseudojudiciales no pueden estar impedidos de declarar la inconstitucionalidad, antes bien, están obligados a ello” (Giuliani Fonrouge, 2011, p. 785).

Desde otra perspectiva, Díaz Sieiro (2003) sostiene que la restricción es razonable. Para concluir de esta manera se funda en el hecho de la ubicación del tribunal bajo la órbita del Poder Ejecutivo, lo que hace que la declaración de inconstitucionalidad vulnere el principio de separación de poderes.

Concluimos que la limitación atenta contra derechos y garantías constitucionales, en particular contra lo que prescribe el art. 8º inc. 1) del Pacto de San José de Costa Rica. Dicha Convención, como lo veremos en el próximo capítulo, consagra el derecho al acceso irrestricto a la justicia. Propiciamos un sentido amplio y extensivo de este derecho, entendiendo que se refiere a la función jurisdiccional, sea ejercida por un juez de carácter administrativo o que pertenezca al poder judicial.

En esta inteligencia, es de nuestra opinión que limitar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación en cuestiones esenciales que hacen a la naturaleza misma de la función jurisdiccional, como es el control de constitucionalidad, atenta contra el derecho del justiciable de obtener una decisión jurisdiccional que resuelva la amplitud de las cuestiones debatidas.

2.5 Conclusiones

En respuesta al planteo central del presente capítulo, exhibiremos a continuación las principales conclusiones a que arribamos:

1. El constitucionalismo conforma un movimiento político jurídico cuyo objeto es limitar el poder en todas sus manifestaciones en aras de la afirmación de principios y derechos considerados fundamentales por la ideología que le es subyacente.
2. El constitucionalismo argentino se construye en sus bases sobre la ideología liberal y la doctrina del federalismo, sumando luego la perspectiva de la justicia social y, últimamente, el enfoque de los derechos humanos desde la óptica de los tratados internacionales en la materia.
3. Los límites a la potestad tributaria surgen de la interpretación sistémica y orgánica de los principios, valores, metas, reglas y derechos

constitucionales, estén explicitados en el texto o se deriven de él implícitamente.

4. Desde el punto de vista del contribuyente, los límites a la potestad tributaria conforman garantías constituidas por los principios constitucionales de la tributación y por las derivaciones tributarias de derechos constitucionales.
5. Las garantías del contribuyente fundan la libertad fiscal, en virtud de la cual éste puede rechazar tributos que no se conformen con la Constitución.
6. En relación al régimen federal, los órdenes de gobierno encuentran límites fundados en el esquema constitucional de reparto de competencias, de donde se derivan limitaciones de 4 tipos:
 - a. Una primera limitación originada en la distribución de competencias tributarias exclusivas con base en el sistema de materias delegadas y conservadas.
 - b. Una segunda serie de limitantes derivada del régimen de coparticipación.
 - c. Un tercer grupo de límites fundados en la supremacía de la legislación federal.
 - d. Un último orden de restricciones resultante de la cláusula constitucional del art. 75° inc. 30.
7. El control de constitucionalidad, inherente a la función jurisdiccional y justificado por el principio de supremacía de la Constitución, es el mecanismo idóneo tanto para interpretar el sentido y el alcance de los principios y normas constitucionales a que debe ajustarse el ejercicio de la potestad tributaria, como para volver las cosas a su cauce cuando esta última ha sido ejercida fuera de sus límites constitucionales.
8. El tema del control de constitucionalidad plantea 4 cuestiones problemáticas de particular relevancia en materia tributaria: el efecto inter partes de la sentencia, el efecto declarativo de la declaración de inconstitucionalidad, la oficiosidad del control y el asunto de las cuestiones políticas no judiciales.
9. La restricción efectuada por el art. 185° de la Ley N° 11.683 en relación al Tribunal Fiscal de la Nación luce irrazonable y está en pugna con el derecho de acceso irrestricto a la justicia consagrado por el Pacto de San José de Costa Rica.

CAPITULO 3: EL BLOQUE DE CONSTITUCIONALIDAD FEDERAL COMO LIMITE A LA POTESTAD TRIBUTARIA

3.1. Introducción

En el presente capítulo ampliaremos el espectro de análisis y pasaremos a considerar qué incidencia puede tener en el tema en cuestión la existencia de tratados internacionales con jerarquía constitucional. Es decir, nuestro enfoque se extenderá para comprender el llamado bloque de constitucionalidad federal, integrado por la Constitución Nacional y por los tratados y declaraciones enumerados por el art. 75° inc. 22 con más la Convención Latinoamericana sobre Desaparición Forzada de Personas y la Convención sobre la Imprescriptibilidad de los Crímenes de Guerra y de los Crímenes de Lesa Humanidad, que obtuvieron rango constitucional posteriormente a la reforma.

Para responder al tema central, dividiremos el capítulo en 4 temas fundamentales. Los 2 primeros atenderán a cuestiones preliminares necesarias para introducirse de lleno en lo principal. Así, antes de indagar qué gravitación tienen los tratados de rango constitucional en nuestro tópico, trataremos 2 asuntos genéricos: el primero versará sobre la relación entre tratados y derecho interno, y el segundo sobre problemas de hermenéutica derivados del art. 75° inc. 22 que confiere jerarquía constitucional a determinados tratados sobre derechos humanos.

La primera temática previa estará orientada a responder a los siguientes problemas de carácter general: 1°) si nuestra constitución se acerca al monismo o es posible mantener hoy una posición dualista en la relación tratados – derecho interno; 2°) cuál es la relación jerárquica entre tratados y leyes, entre tratados entre sí y entre Constitución y tratados, y 3°) si existe una presunción de operatividad de los tratados que hace que se apliquen directamente, con excepción de determinados casos de carácter programático.

El segundo objeto de análisis se enfocará en las cuestiones interpretativas problemáticas que se originan en el texto del art. 75° inc. 22 2° párrafo C.N. Trataremos 3 asuntos que plantean dificultades. Primero, el sentido atribuible a la jerarquía constitucional asignada a los tratados de derechos humanos. Nos preguntaremos si se trata de una jerarquía constitucional plena, de idéntico nivel al de la Constitución, o por el contrario, si cabe conferirle un sentido limitado, de modo que fuera posible hablar de gradaciones jerárquicas a nivel intraconstitucional. En un segundo momento

abordaremos la inteligencia de la previsión constitucional que prescribe que los tratados en cuestión tienen jerarquía constitucional en las condiciones de su vigencia. Y por último cerraremos el tema analizando las relaciones entre los tratados de rango constitucional y la primera parte de la Constitución, donde nos interrogaremos sobre el sentido de las expresiones “no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución” y “deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos”.

Despachadas las cuestiones previas, iremos al aspecto medular de este capítulo. Primero, por la expresa incorporación de materia fiscal entre sus disposiciones, abordaremos el Pacto de San José de Costa Rica. Nuestro interés se centrará en escudriñar la inteligencia del art. 8.1 del Pacto y sus implicancias tributarias. El tema será fundamental para responder la pregunta capital de esta sección de nuestro trabajo. Aunque para contestarla brevemente veremos 3 asuntos anteriores de carácter problemático: las reglas interpretativas de la Convención, la operatividad de sus cláusulas y la extensión de sus preceptos en beneficio de las personas jurídicas.

En el quinto punto analizaremos en qué medida tanto el Pacto de San José de Costa Rica como otros instrumentos internacionales de jerarquía constitucional impactan en el ámbito tributario aún sin hacerlo de forma expresa. Para ello señalaremos derechos reconocidos por Convenciones y Tratados de rango constitucional que inciden en materia fiscal limitando los poderes del Estado.

3.2. La cuestión de la relación entre tratados y derecho interno

3.2.1. Monismo – Dualismo

La primera cuestión problemática que es preciso abordar se refiere a la relación fundamental existente entre derecho internacional y derecho interno. La pregunta que surge inmediatamente es si cada uno conforma un orden jurídico separado e independiente del otro, o si por el contrario, se trata de un único orden jurídico donde la relación se plantea en términos de primacía.

El dualismo sostiene lo primero, de modo que para que un tratado pueda aplicarse a las relaciones jurídicas internas al Estado será necesaria su transformación en derecho nacional mediante una ley que recepcione su mismo contenido sustancial.

Cabe interrogarse qué rol le asigna esta posición a la etapa parlamentaria de aprobación o rechazo de los tratados concluidos por el Poder Ejecutivo. A lo que se responde que no es más que el ejercicio por parte del parlamento de un rol de control

político de la gestión de las relaciones exteriores llevada a cabo por el ejecutivo. De esta manera, a la aprobación debe sucederle otra ley receptora del contenido del tratado. Así, las etapas de firma, aprobación, ratificación y depósito de los instrumentos respectivos sólo hacen a la vigencia internacional del tratado, pero son insuficientes para su vigencia interna.

Desde otro extremo, el monismo considera que derecho internacional y derecho interno no conforman sino un único orden jurídico, de modo que es predicable de ellos una relación de primacía, sea del primero sobre el segundo o viceversa. En este sentido, el tratado adquiere vigencia en el orden interno cumplidos los mismos recaudos exigidos para su vigencia internacional, sin adicionarse nada más.

Planteada la cuestión en estos términos aparece inevitablemente la pregunta acerca de la tendencia que pueda inferirse de la Constitución Nacional. En este sentido, nos parece que, al menos desde la reforma de 1994, la Constitución es manifiestamente monista.

En efecto, la relación jerárquica entre tratados y leyes que expresamente establece la Constitución en el art. 75° inc. 22 consideramos que sólo tiene sentido desde una postura monista. Llegamos a esta conclusión porque definir una relación jerárquica entre normas tiene por objeto fijar las pautas de solución de posibles conflictos entre ellas bajo el axioma *lex superior derogat inferiori*. Si por el contrario, el tratado necesitara de ley del mismo contenido sustancial, entonces quedaría reducido en el orden interno a un rango inferior, el de la ley, con lo que el orden de prelación se vaciaría de significado y los problemas de antinomia se solucionarían bajo los criterios *lex posterior derogat priori* y *lex specialis derogat generali*. Además, si el tratado dependiera de ley y esta no se sancionara, se daría el contrasentido de que la ley prevalecería sobre el tratado, pues sólo se aplicaría el precepto vigente al no haber conflicto alguno entre norma vigente y norma no vigente. Si ello fuera así, se contrastaría no sólo la relación jerárquica prevista, sino también el principio de inoponibilidad del derecho interno que consagra la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados en sus arts. 27° y 46°.

Por otra parte, no puede soslayarse la repercusión que tuvo la doctrina del fallo “Ekmekdjian”, claramente de carácter monista, en los constituyentes de 1994. Volveremos sobre el punto apenas más adelante

Por estas razones expuestas, coincidimos con Vanossi y Dalla Via (2000) en asignar a la etapa parlamentaria de aprobación de los tratados 2 calidades, política y

legislativa. Aunque aclaramos que a nuestro parecer, la sola aprobación por el Congreso no les confiere vigencia en el orden interno, siendo necesario para ello el cumplimiento de las etapas de ratificación y depósito exigidas para la vigencia en el orden internacional.

Estas conclusiones no obstan sin embargo a admitir la existencia de tratados con cláusulas de tipo programático que requieren de normas de carácter legal o reglamentario para su efectiva aplicación. El tema lo trataremos en el último subpunto de este ítem.

3.2.2 Relación jerárquica entre tratados y leyes, entre tratados entre sí y entre Constitución y tratados.

La reforma constitucional de 1994 estableció en el art. 75° inc. 22 tanto una relación jerárquica entre tratados y leyes como un orden de prelación entre los mismos tratados. Las precisiones del texto constitucional acabaron con décadas de incertidumbre respecto de la interpretación que debía darse al art. 31° C.N., del cual no resultaba claro si los tratados gozaban de primacía respecto de las leyes. Brevemente haremos un repaso de la situación anterior a la reforma hasta los fallos “Ekmekdjian” y “Fibraca”, los cuales reflejan un cambio de criterio que hizo mella en la Convención Constituyente de 1994.

La doctrina jurisprudencial prevaleciente, cercana a la tesis dualista que ya referimos, interpretaba que de los arts. 31° y 100° C.N. no podía inferirse un rango de prelación de los tratados respecto de las leyes. Por el contrario, sostenía que la calificación conjunta como ley suprema de la Nación implicaba otorgarles un mismo rango, de manera que todo posible conflicto se solucionaba mediante el principio *lex posterior derogat priori*. En “Martín y Cía” (Fallos 257:99), fallo de 1963, la Corte Suprema, fundada en esta posición, revocó una sentencia del tribunal inferior que había hecho lugar a la repetición de lo pagado en concepto de servicios portuarios con base en el Tratado de Comercio y Navegación Argentina – Brasil de 1940, pues se interpretó que el Decreto N° 6.575/58 modificaba el tratado por aplicación del principio aludido. Esta misma doctrina fue repetida luego en “Esso S.A. Petrolera Argentina” (Fallos 271:7).

Incluso anteriormente, al finalizar la segunda guerra mundial, en “Merck Química” (Fallos 211:162), como muestra de la confusión reinante en el asunto, la Corte llegó a sostener que los Tratados tienen primacía en tiempos de guerra. Afincaba esta posición en la doctrina que afirmaba que los poderes de guerra del gobierno nacional

están informados por principios superiores a la Constitución misma, de modo que el estado de emergencia producto de la situación bélica ameritaba conducir las circunstancias sin más limitaciones que las surgidas de los tratados internacionales en vigencia y de las previsiones constitucionales en la materia.

Pero en “Ekmekdján” la Corte terminó con la vacilación imperante. Este fallo de 1992 representa un cambio trascendental a tono con la costumbre y la jurisprudencia internacionales. Con fundamento en la Convención de Viena de Derecho de los Tratados, concretamente en su art. 27º, el alto tribunal asumió decididamente la tesis monista. Así afirmó 4 principios cardinales en relación a todo lo que venimos diciendo: 1) que hay una prioridad de rango del derecho internacional convencional sobre el derecho interno; 2) que esa prioridad integra el ordenamiento jurídico argentino en virtud de la Convención de Viena; 3) que el conflicto entre Tratado y norma interna o entre Tratado y la omisión de dictar normas que lo hagan aplicable – lo que equivale a su incumplimiento- debe resolverse a favor de la primacía del Tratado, y 4) que la ratificación de un Tratado obliga a su aplicación, siempre que sus disposiciones sean suficientemente concretas como para hacer posible su aplicación inmediata (Fallos 315:1492).

Posteriormente, en “Fibraca”, fallo de 1993, se precisó un aspecto central que no había sido objeto de tratamiento en “Ekmekdján”: la relación entre Tratados y Constitución. El tema es sumamente importante, pues en el último fallo citado no quedaba claro si por derecho interno debía entenderse comprendida a la Constitución. Así, la Corte se decidió por afirmar la primacía de los principios de derecho público contenidos en la Constitución, de modo que la prioridad de los Tratados sólo adquiere virtualidad una vez asegurados aquéllos (Fallos 316:1669).

Llegados a este punto, pasamos a considerar lo que establece la reforma constitucional de 1994.

En primer lugar, el art. 75º inc. 22 estipula expresamente que los tratados tienen jerarquía superior a las leyes, dando por concluido de una vez el debate sobre la interpretación del art. 31º C.N. En este sentido, cabe precisar que este último artículo, al integrar la primera parte de la Constitución, no estaba habilitado para la reforma, de modo que se mantiene inalterado en el texto actual, pero siendo necesaria para su hermenéutica la remisión al art. 75º inc. 22.

En segundo lugar, pareciera que la Constitución establece un rango jerárquico entre los mismos tratados, lo que vendría a solucionar eventuales conflictos entre ellos.

La cuestión da lugar a polémicas, como veremos a continuación. Pero previo a analizar si corresponde una gradación de rangos, de lo que no hay duda es que, al menos, los tratados pueden clasificarse de acuerdo a una tipología con base en diferencias trazadas por el mismo texto constitucional. Así tenemos:

- 1°. Declaraciones y Convenciones enumeradas por el art. 75° inc. 22, 2° párrafo, a las que se les otorga jerarquía constitucional.
- 2°. Demás tratados y convenciones sobre derechos humanos, los que eventualmente pueden adquirir jerarquía constitucional si luego de ser aprobados por el Congreso con mayorías simples adquieren dicho rango por el voto de las 2/3 partes de la totalidad de los miembros de cada cámara.
- 3°. Tratados de integración que deleguen competencias y jurisdicción a organizaciones supraestatales, clasificados a su vez en 2 subtipos:
 - i) Tratados de integración con Estados latinoamericanos, cuya aprobación requiere de mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada cámara.
 - ii) Tratados de integración con otros Estados que no sean latinoamericanos, con aprobación en 2 etapas: la primera se conforma con la declaración de conveniencia de la aprobación, lo que exige mayoría absoluta de los miembros presentes de cada cámara, y la segunda, de aprobación propiamente dicha, que requiere del voto de la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada cámara, lo que debe ocurrir después de los 120 días del acto declarativo.
- 4°. Demás tratados que no versen sobre derechos humanos ni sean de integración, los que requieren de mayorías simples para su aprobación.

No hay duda posible respecto de la jerarquía superior de los tratados del grupo 1°. Pero la polémica se suscita con relación a todos los que se ubican por debajo. Diversos autores proponen que la misma Constitución establece entre ellos un orden de prelación, no habiendo acuerdo sobre cuál es esa relación de categoría.

Nos parece que para hablar de jerarquía entre tratados - salvando el rango superior de aquellos que gozan de jerarquía constitucional por la claridad del texto en el caso - es necesario acudir al derecho internacional. Es allí donde deben buscarse las reglas de solución del eventual conflicto entre tratados. En este sentido coincidimos con Solá (2009), quien afirma que para el derecho internacional todos los tratados tienen igual jerarquía, de modo que el conflicto entre ellos se soluciona mediante 3 reglas: 1ª)

lex posterior derogat priori; 2ª) regla del art. 103º de la Carta de la ONU, que otorga prevalencia a las obligaciones contraídas en virtud de la Carta, y 3ª) prevalencia de normas de *ius cogens*.

Pero además de estas 3 reglas, nos parece que existe un criterio fundamental que viene a solucionar posibles conflictos entre normas, sean del mismo nivel o aún ubicadas en grados jerárquicos diferentes. Se trata del principio *pro homine*, consagrado por el art. 29º de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, mediante el cual se relativiza toda gradación jerárquica al preceptuar que debe prevalecer la norma más favorable al goce y ejercicio de los derechos y libertades. De esta manera, podría hasta darse el caso de que una norma interna, como una ley, prevalezca por sobre un tratado, aún de jerarquía constitucional, si ella garantiza una mayor protección de los derechos humanos.

Finalmente, resta considerar cuál es la relación existente entre tratados y la Constitución misma. Dejamos de lado un momento la polémica respecto de la relación entre Constitución y tratados con jerarquía constitucional, pues ello lo analizaremos en el punto siguiente por los debates que suscita. Sólo nos referiremos aquí a los tratados que no gozan de rango constitucional.

Como ya lo adelantamos más arriba, la reforma de 1994 no estuvo habilitada para tocar aspectos de la 1ª parte de la Constitución, cuyo texto por tanto se mantuvo incólume. De manera que el claro principio sentado en el art. 27º C.N. mantiene su plena vigencia. Este artículo constitucional establece que por sobre los tratados existe primacía de los principios de derecho público contenidos en la Constitución, de modo que estos principios se constituyen en su regla de validez. Este mismo es el criterio jurisprudencial del fallo “Fibraca” que ya referimos.

Pero además de la permanencia del art. 27º C.N., la reforma siguió la misma pauta al establecer límites a los tratados de integración en función de principios y valores constitucionales. Así, el art. 75º inc. 24 preceptúa que la validez de dichos tratados queda condicionada a 2 aspectos fundamentales: 1º) que los tratados supongan condiciones de reciprocidad e igualdad, y 2º) que respeten el orden democrático y los derechos humanos.

Queda claro entonces que al menos los tratados que no gozan de jerarquía constitucional son infraconstitucionales, ubicándose por debajo de la constitución, cuyos principios de derecho público y cuyos valores se erigen en su condición de validez.

3.2.3. El problema de la operatividad

El problema de la aplicación inmediata de las cláusulas de un tratado se vincula intrínsecamente con las cuestiones arriba analizadas. En efecto, asumir una postura dualista significa atribuir carácter programático a la totalidad de las disposiciones convencionales. Para el dualismo todo es programático y nada es operativo.

Por el contrario, adoptar una posición de tipo monista lleva de suyo aceptar como principio que las estipulaciones de un tratado son de carácter operativo. Esta conclusión se desprende de la doctrina del fallo “Emekdján,” donde justamente se discutía si el derecho de réplica consagrado por el art. 14° del Pacto de San José de Costa Rica podía ser invocado y ejercido sin necesidad alguna de legislación complementaria. La Corte resolvió el problema precisamente por la vía de la atribución de primacía del Pacto por sobre el derecho interno.

Ahora bien, la afirmación del principio de la operatividad no implica desconocer la existencia de tratados, o de cláusulas de estos, de carácter programático. En “Ekmekdján” la Corte se decidía por la operatividad siempre que el tratado contuviera descripciones lo suficientemente concretas de los supuestos que contempla de manera que sea posible su aplicación inmediata.

En el mismo fallo los votos de los Dres. Petracchi y Moliné O’Connor aportaron un criterio fundamental en la discusión: que en materia de derechos humanos existe una presunción de operatividad, de modo que los derechos contenidos en un tratado pueden ser invocados, ejercidos y amparados sin necesidad de disposición legislativa complementaria alguna, salvo cuando la norma sea de un carácter claramente programático.

Esta última pauta nos parece la más coherente con el principio de primacía de los tratados, de modo que puede afirmarse que en materia de tratados de derechos humanos existe una presunción de operatividad, la que sólo cede cuando la norma convencional es nítidamente programática. Por tanto, en caso de duda habrá que estarse a favor de la inmediata aplicación.

La cuestión por tanto requiere de la adopción de reglas que permitan determinar cuándo se está frente a un tratado o cláusula de carácter programático. Para Vanossi y Dalla Via (2000) la distinción es una cuestión de hecho a determinar por el contenido y la letra del tratado bajo examen. Así establecen como regla general que el carácter programático resulta de cláusulas por las que el Estado se compromete a “tomar las medidas necesarias” para alcanzar cierto objetivo. Lo mismo si el convenio se limita a

documentar un compromiso del Estado tendiente a encarar medidas de gobierno futuras mediante el establecimiento de organismos internos o la sanción de normas de tipo reglamentario.

Pero el carácter programático de cláusulas convencionales nos conduce a otro problema: la falta de dictado, en tiempo razonable, de las medidas legislativas necesarias a que se obligó el Estado para conferir operatividad a dichas disposiciones. Para Bidart Campos (2006) ello da lugar a inconstitucionalidad por omisión, de modo que las sentencias, a través del instituto de la *injuction*,¹ pueden asumir el carácter de medidas alternativas o supletorias de las legislativas para dar aplicación y eficacia a los derechos reconocidos por un tratado.

Este último instituto no es desconocido en nuestra historia jurisprudencial. Precisamente, en 1988, en “Bonorino Peró,” (Fallos 311:458) la Corte Suprema hizo uso de él a través de una declaración complementaria, contenida en la sentencia, dirigida a los demás poderes del Estado, ordenando que hagan efectiva la garantía constitucional de incolumidad de las retribuciones de los jueces. Con ello, afirmaba la Corte, se garantizaba la efectiva tutela jurisdiccional.

3.3. Problemas interpretativos del art. 75° inc. 22 2° párrafo.

3.3.1. El problema de la jerarquía constitucional de ciertos tratados sobre derechos humanos

El texto del art. 75° inc. 22 expresa que las Convenciones y Declaraciones sobre derechos humanos enunciadas al principio del 2° párrafo gozan de jerarquía constitucional. Asimismo, en el tercer párrafo, abre la posibilidad a que otros tratados y convenciones sobre la misma materia puedan alcanzar dicha jerarquía por el voto del Congreso, siempre que se reúnan en cada Cámara las mayorías especiales requeridas.

La cuestión de la jerarquía constitucional suscita interrogantes que dan lugar a arduos y complejos problemas interpretativos. Prueba de ello es la existencia de diversas posiciones doctrinarias que le otorgan distinto sentido y alcance a la expresión del artículo constitucional que comentamos.

La primera dificultad surge de decidir si tales tratados están incorporados a la Constitución, formando parte de ella misma. Ekmekdjian (2001) sostiene que forman parte, pues postula que no hay diferencia entre integrar la Constitución y tener idéntica jerarquía, y que además efectivamente están dentro del texto mismo.

¹ **Injuction:** mandato judicial ordenando hacer o abstenerse de hacer algo.

Pero afirmar que forman parte de la Constitución misma conlleva un problema de conciliación con el art. 30° C.N. En efecto, si la jerarquía constitucional se interpretara de esa manera, las previsiones del art. 75° inc. 22 – la posibilidad de denuncia conjunta por el Congreso y el Poder Ejecutivo Nacional, junto con la previsión del 3° párrafo - hubieran implicado habilitar un nuevo procedimiento de reforma constitucional, lo que estaba vedado a la Convención Constituyente.

Por tanto, una hermenéutica armoniosa de la Constitución como un todo sistémico como venimos propiciando nos lleva a considerar que el significado de la expresión debe buscarse en otro sentido, en el de las relaciones de prelación entre normas del ordenamiento jurídico, como enseguida veremos, dejando a salvo el postulado de que los tratados de derechos humanos están fuera del texto constitucional.

Así las cosas, varios autores sostienen la teoría de la jerarquía constitucional limitada. Esta posición afirma que los tratados del art. 75° inc 22 se ubican en un nivel superior por encima de todo el ordenamiento infraconstitucional – sentido en que debe entenderse el rango otorgado - , pero que entre las normas constitucionales existe a su vez una relación intrajerárquica.

Para Badeni (2006) los instrumentos internacionales en cuestión están operativamente incorporados al orden jurídico interno, pero sujetos a los artículos 27°, 30° y 31° C.N., de donde asevera que existe un orden de prelación en que la 1ª parte de la Constitución está por encima de dichos instrumentos.

Para Solá (2009) la vigencia intacta del art. 27° C.N. denota una gradación jerárquica, de manera que los principios de derecho público de la Constitución se alzan por encima de los tratados.

Vanossi y Dalla Vía (2000) sostienen que la jerarquía constitucional de los tratados de derechos humanos no es plena, sino sujeta a condiciones. En este sentido, las expresiones del texto “en las condiciones de su vigencia”, “no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución” y “deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos”, implican que están condicionados y sujetos a requisitos, lo que los ubica un escalón por debajo del texto constitucional. De esta manera, los autores interpretan que la mentada jerarquía constitucional significa que ningún juez podrá declarar inconstitucional un tratado del art. 75° inc. 22 C.N. en las condiciones de su vigencia, lo que les otorga plenos efectos jurídicos.

Nos parece que esta teoría de la jerarquía constitucional limitada o condicionada no tiene asidero por 2 consideraciones.

Primero, porque el predicado “jerarquía constitucional” indica supremacía en el ordenamiento jurídico. Supremacía indica el grado más alto en una escala jerárquica. Ubicar a los tratados en cuestión por debajo de la Constitución, aunque sea mínimamente un escalón, es quitarles supremacía, lo que sería un contrasentido con el nivel constitucional asignado.

Por ello, coincidimos con Bidart Campos (2006), para quien la Constitución y los instrumentos internacionales de jerarquía constitucional componen un bloque de igual supremacía sobre el derecho infraconstitucional, de modo que no hay planos superiores ni inferiores a nivel intraconstitucional. Constitución más Convenciones y Declaraciones del art. 75° inc. 22 se ubican en el vértice del ordenamiento jurídico sin ningún tipo de gradaciones, lo que lleva a afirmar en el modelo gráfico propuesto por el mismo autor que la cúspide del sistema piramidal queda ensanchada.

Una segunda razón en contra de la tesis de la jerarquía constitucional limitada surge de la consideración de la posible colisión de un tratado de derechos humanos con la primera parte de la Constitución. Para la posición que criticamos la eventual contradicción con la primera parte justifica la diferencia de gradación por imperio del art. 27° C.N. Pero nos parece que la observación de Ekmekdjian (2001) es sumamente importante para dilucidar la cuestión. Este autor sostiene que es inadmisibles que el texto de la primera parte pueda derogar o minimizar normas del derecho internacional de los derechos humanos. Llega a esta conclusión porque siendo la Constitución un instrumento para garantizar la libertad del individuo, no podría oponerse a un derecho reconocido por un tratado, pues es obvio que este último, por ser más moderno, dispensa una protección a los derechos de carácter más amplio. Sería así incoherente con su esencia el que un tratado de derechos humanos entre en pugna con los derechos constitucionales.

Por todo ello, en función de los argumentos expresados, concluimos que la jerarquía constitucional atribuida a los instrumentos internacionales del art. 75° inc. 22 significa que valen tanto como ella, conformando con ella un bloque, que, como sistema de constitucionalidad, goza de primacía por sobre todo el ordenamiento jurídico. Esta misma conclusión será reforzada por las ideas que expresaremos en el subpunto 3.3.3, en que analizaremos la relación entre los susodichos tratados y la primera parte de la Constitución.

3.3.2. El problema de las condiciones de vigencia de los tratados del art. 75 inc. 22

Al atribuir jerarquía constitucional a los tratados que enuncia, el art. 75° inc. 22 C.N. indica que dicho rango rige en las condiciones de vigencia de las Convenciones y Declaraciones. Esta previsión da lugar a problemas interpretativos respecto a qué se entiende por “condiciones de su vigencia”.

La mayor parte de la doctrina advierte que a la expresión constitucional cabe darle 2 alcances:

Por un lado, que las condiciones de vigencia se refieren al modo como los tratados fueron aprobados o ratificados por la Argentina, con sus reservas y declaraciones interpretativas. Al respecto, Vanossi y Dalla Vía (2000) observan que el sentido jurídico de las reservas debe buscarse en la misma Convención de Viena sobre Derechos de los Tratados, de manera que no puede darse ese carácter a las meras declaraciones unilaterales efectuadas por el Estado, sino que las reservas, para ser tales, deben revestir el mismo carácter contractual del tratado. Por ello, las condiciones de vigencia se deben entender en el sentido de la forma en que el tratado rige para el país en el orden internacional, con los efectos jurídicos que quepa otorgar a las reservas formuladas de acuerdo a la Convención de Viena.

El segundo alcance de la expresión constitucional se refiere a la influencia que cabe otorgar a la jurisprudencia internacional y a los informes de organismos especializados previstos por los tratados. Al respecto, es importante el análisis de la cuestión a la luz de la jurisprudencia de la Corte Suprema.

En “Giroldi” la Corte estableció que la jerarquía constitucional de la Convención Americana sobre Derechos Humanos en las condiciones de su vigencia significa tal como la Convención rige en el ámbito internacional “y considerando particularmente su efectiva aplicación jurisprudencial por los tribunales internacionales competentes para su interpretación y aplicación”, y que por tanto “la jurisprudencia de los tribunales internacionales competentes para la interpretación y aplicación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos debe servir de guía para la interpretación de los preceptos convencionales” (Fallos 318:514). Ya anteriormente, en “Ekmekdjian”, la Corte se había expresado en esa línea al afirmar que la interpretación del Pacto de San José de Costa Rica debía guiarse por la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Fallos 315:1492).

En “Acosta, Claudia”, la Corte se expidió sobre un tema polémico: la posibilidad de revisión de resoluciones jurisdiccionales con motivo de jurisprudencia novedosa de

la Corte Interamericana de Derechos Humanos. En este caso, el alto tribunal negó categóricamente esa posibilidad en atención al principio de estabilidad de las decisiones jurisdiccionales (Fallos 321:3555).

Respecto de los informes de los organismos especializados previstos por los mismos tratados, en “Bramajo” la Corte Suprema afirmó que la opinión de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos resulta de significativa importancia al fijar pautas interpretativas (Fallos 319:1840), pero en “Acosta, Claudia” precisó que los jueces no están obligados a ceñir sus decisiones a lo establecido por tales informes, aunque sí deben atender a su contenido (Fallos 321:3555, del voto de los dres. Boggiano y Bossert).

Para Vanossi y Dalla Vía (2000), esta manera de gozar de vigencia propia de los tratados en cuestión es demostrativo de las limitaciones y condicionamientos a que están sujetos, lo que, como vimos más arriba, justifica su calificación como de jerarquía constitucional limitada. Nos parece que ello no es exacto, ya que la manera en que rigen en el ámbito internacional y la jurisprudencia de los tribunales internacionales competentes no son limitantes, sino tan sólo pautas interpretativas de los preceptos convencionales a que deben ajustarse los tribunales nacionales.

3.3.3. Las relaciones con la primera parte de la Constitución

El art. 75° inc. 22 C.N. prescribe que los Tratados que enuncia “no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos”.

Sobre el tema ya hemos adelantado algunas ideas en el punto 3.3.1., sobre las que volveremos ahora para cerrar con las respectivas conclusiones.

Para los autores que adhieren a la tesis de la jerarquía constitucional limitada, las expresiones constitucionales significan la sujeción de los tratados a un plano subordinante: la primera parte de la Constitución, particularmente por imperio de los arts. 27° y 30° C.N. De esta manera concluyen que cualquier tratado que entre en pugna con la parte dogmática queda invalidado.

Asimismo, para esta posición la idea de complementariedad se entiende en el sentido de accesoriedad, como aquello que tiene su razón de ser en lo principal. En este sentido, Badeni (2006) sostiene que toda libertad ya está reconocida en la Constitución, expresamente o merced al carácter residual del art. 33°, de modo que los tratados sólo cumplen la función de reglamentar derechos a la manera que prescribe el art. 28° C.N.

La Corte Suprema se ha expresado sobre el t3pico en “Chocobar” y en “Monges”. En el primero manifest3 que los constituyentes realizaron un juicio de comprobaci3n, en virtud del cual cotejaron Tratados y Constituci3n y verificaron que no se produce derogaci3n alguna (Fallos 319:3241). En el segundo declar3 que la complementariedad no puede interpretarse en el sentido de que las cl3usulas constitucionales y las de los Tratados con jerarquía constitucional puedan desplazarse o destruirse recíprocamente, pues tienen la misma jerarquía (Fallos 319:3148).

La tesis del juicio de comprobaci3n acarrea problemas de difícil conciliaci3n. Puede ser cierta en relaci3n a los tratados enunciados por el mismo texto, pero el inconveniente se traslada al poder asignado al Congreso de conceder jerarquía constitucional a tratados de derechos humanos en el futuro. Si todo dependiera del juicio de comprobaci3n, la dificultad radicaría en admitirlo como facultad del Congreso, pues da la impresi3n de que esta tarea corresponde a la Convenci3n Constituyente.

Para cerrar, conforme venimos sosteniendo que la Constituci3n conforma una unidad orgánica coherente, nos parece que los tratados de derechos humanos y la parte dogmática de la Constituci3n convienen en configurar un sistema protectorio de los derechos humanos, donde el todo y cada parte deben interpretarse en forma concorde atendiendo al fin tuitivo que los informa.

Por ello, participamos de las ideas de Bidart Campos (2006), para quien las normas de la Constituci3n y de los tratados de derechos humanos con jerarquía constitucional se articulan sin que ninguna pueda cancelar a otra o se la pueda considerar en posible pugna u oposici3n irreconciliable.

Respecto de la idea de complementariedad, participamos de las ideas del mismo autor. Su sentido no debe asimilarse a accesoriedad o supletoriedad. Por el contrario, complementario es lo que hace falta para que una cosa sea completa. De donde se infiere que los tratados en cuesti3n le otorgan completitud a los derechos y garantías de la primera parte de la Constituci3n.

3.4. El Pacto de San Jos3 de Costa Rica y su importancia en materia fiscal

3.4.1. Breves cuestiones introductorias

La Convenci3n Americana sobre Derechos Humanos (en adelante CADDHH), suscripta en San Jos3 de Costa Rica el 22 de noviembre de 1969, resulta de fundamental importancia en el tema objeto de nuestro estudio en raz3n de ser el único instrumento internacional de jerarquía constitucional que expresamente trata sobre materia fiscal, a

excepción de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre de 1948, como luego veremos.

La CADDHH incorpora el tema en su artículo 8° a propósito de las garantías judiciales, lo que trae aparejado una enorme repercusión en materia de procesos fiscales, particularmente en lo tocante a la regla *solve et repete*. La interpretación y los alcances que cabe acordar al artículo en cuestión dan lugar a polémicas doctrinarias, que lógicamente, por la índole internacional del instrumento en cuestión, exceden el ámbito nacional. En vista de ello, en muchas de las conclusiones a que arribemos nos apoyaremos en la posición del maestro uruguayo Valdés Costa (1988).

Entre los antecedentes de la CADDHH podemos citar a la Declaración Universal de Derechos Humanos, a la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, ambas de 1948 y citadas como fuente por el Preámbulo, al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (instrumento europeo dado en Roma en 1950) y al Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, de 1966. Salvo la Declaración Americana, como ya lo dijimos, el resto no trata materia fiscal, lo que resalta la importancia de la CADDHH al ser el primer instrumento internacional de derechos humanos con naturaleza de convenio que trata el tema.

No obstante, ciertamente la cuestión fiscal no era ajena al ámbito internacional de los derechos humanos. En efecto, tempranamente, en 1952, el Protocolo Adicional al Convenio Europeo incorporó el tema fiscal en su art. 1°, lo que dio lugar a jurisprudencia de la Corte Europea y a informes de la Comisión. Por ello, podemos decir que la CADDHH recogió la tendencia y la plasmó en su texto.

Antes de adentrarnos de lleno en el análisis del mentado art. 8°, muy brevemente plantearemos 3 cuestiones preliminares de fundamental importancia para una correcta hermenéutica del artículo en cuestión.

Primeramente, es necesario dejar sentado cuáles son las reglas de interpretación de la CADDHH que surgen de su art. 29°, pues a la luz de las mismas es posible dar respuesta a posibles interrogantes que se susciten. La primera regla es que los derechos no pueden ser interpretados restrictivamente de modo que puedan ser suprimidos o limitados; *a contrario sensu* deben ser interpretados en forma amplia. Segundo, en virtud del principio *pro homine*, debe darse prioridad a la norma más favorable al goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad, aunque sea de derecho interno. Tercero, el reconocimiento de los derechos, libertades y garantías no debe ceñirse a la literalidad

del texto, de modo que no pueden excluirse los derechos inherentes al ser humano o que se deriven de la forma democrática representativa de gobierno. Cuarto, del no constreñimiento a la interpretación literal surge que ante el vacío normativo debe darse lugar a la analogía. Quinto, los derechos han de interpretarse en forma congruente con la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre y con otros actos internacionales de la misma naturaleza, de manera que la CADDHH se inserta en un sistema más amplio de protección de los derechos humanos.

Una cuestión que genera debates es la interpretación congruente de los artículos 1.1 y 2º de la CADDHH. A simple vista da la impresión de que el art. 2º imprime a las normas de la Convención un carácter programático, de modo que los derechos y libertades reconocidos parecieran quedar condicionados en su goce y pleno ejercicio al dictado de normas internas.

El asunto fue tratado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en la Opinión Consultiva N° 7/86 del 29 de agosto de 1986, mediante la cual el estado de Costa Rica inquirió acerca de la interpretación y alcance del art. 14.1 – derecho de rectificación o respuesta – en relación con los arts. 1.1 y 2º. Allí la Corte estableció que conforme al art. 1.1 los Estados Partes tienen la obligación de respetar y garantizar el libre y pleno ejercicio de los derechos, y que cuando el derecho no puede hacerse efectivo, el Estado tiene la obligación de adoptar las medidas legislativas o de otro carácter necesarias, en cumplimiento de la obligación del art. 2º.

El parecer de la Corte Interamericana nos lleva a reafirmar lo que ya dijimos en el punto 3.2.3, a propósito de la operatividad de los tratados en general. Concluimos allí que existe una presunción de operatividad que sólo cede ante una cláusula de carácter nítidamente programático, principio que resulta plenamente aplicable a la CADDHH.

Por último, una tercera cuestión dudosa se origina en la interpretación del art. 1.2 CADDHH. Allí se define que persona es todo ser humano, lo que puede dar lugar a entender que el Pacto se restringe a la protección de los derechos de las personas humanas excluyendo a las personas de carácter ideal.

En el punto, sostiene Valdés Costa (1988) que atenerse a una interpretación literal del texto- contra una de las reglas del art. 29º - conduce a un resultado irracional, pues quedaría contrariado uno de los fines de la Convención: proteger los derechos relacionados con la materia fiscal, pues la exclusión limitaría su goce y ejercicio a determinada categoría de sujetos, lo que además violaría el principio de igualdad ante la ley consagrado por el mismo Pacto en su art. 24º.

Esta conclusión en el sentido de hacer extensiva la protección del Pacto a favor de las personas jurídicas queda asimismo reafirmada por la previsión de uno de los antecedentes del mismo que ya nombramos. En efecto, el Protocolo adicional al Convenio Europeo, en su art. 1º, no sólo incorpora el tema fiscal, sino que también incluye expresamente a las personas morales como titulares del derecho a la protección de la propiedad.

3.4.2. La trascendencia del art. 8º del Pacto

El art. 8º de la CADDHH, titulado “garantías judiciales”, tiene una enorme repercusión en diversas materias, entre las que expresamente se incluye el ámbito fiscal, lo que justamente constituye el gran mérito y originalidad de la Convención.

En dicho artículo se consagra primeramente el derecho de toda persona “a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de sus derechos y obligaciones de orden...fiscal...”

El artículo merece 4 comentarios sobre su interpretación y alcances:

- 1º. Su interpretación debe hacerse en conjunto con el art. 25º, de modo que lo que se consagra es el derecho al acceso a la tutela jurisdiccional efectiva. La efectividad del derecho implica que dicho acceso debe ser irrestricto, es decir, sin condicionamientos ni obstáculos que limiten o imposibiliten su ejercicio, y en resguardo del principio de igualdad consagrado por el art. 24º.
- 2º. Cuando el contenido del derecho se refiere a la sustanciación de los derechos y obligaciones de la persona en el orden fiscal, quedan implicados todos los aspectos de la relación jurídica tributaria, tanto de carácter material como formal (Valdés Costa, 1988).
- 3º. El derecho se refiere a la jurisdicción, entendida como función jurisdiccional, sea ejercida no sólo por el poder judicial sino también por órganos administrativos, siempre que estos últimos reúnan los requisitos de independencia, imparcialidad y establecimiento por ley anterior al hecho (Valdés Costa, 1988).
- 4º. Las “debidas garantías” a que alude el artículo implican que las garantías consagradas en los incisos siguientes y en el artículo 9º se hacen extensivas a los procesos por infracciones administrativas fiscales que no constituyen delitos pero cuyas sanciones tienen carácter punitivo.

Así entendido, el derecho consagrado por la Convención incide sobre la arcaica regla *solve et repete*, típica de los procesos fiscales. Según esta regla, para obtener un pronunciamiento jurisdiccional en un litigio con el fisco, previamente hay que pagar el tributo en discusión.

Es indubitable la imposibilidad de conciliación de la regla con el derecho consagrado por la CADDHH. En efecto, si se mantiene la regla como requisito de admisibilidad de la acción, se impone al justiciable una exigencia previa que en el mejor de los casos implica una limitación al ejercicio de su derecho, pero que en el peor de los casos significa lisa y llanamente la conculcación misma del derecho, al quedar supeditado a la capacidad económica necesaria para afrontar el pago.

Además de ello, la regla viola el principio de igualdad en 2 sentidos. Primero, porque el libre acceso a la justicia no sería ejercido en igualdad de condiciones, pues el ejercicio del derecho quedaría limitado a aquellas personas que dispongan de recursos suficientes como para satisfacer las posturas del fisco (Valdés Costa, 1988). Y segundo, porque implica desvirtuar el principio procesal de igualdad de las partes al asegurar la posición de la Administración, aunque sea momentáneamente hasta el dictado de la sentencia que ordenara la repetición en su caso.

Ya con anterioridad al Pacto la doctrina latinoamericana se había manifestado contra la legitimidad del *solve et repete*. Así en las I Jornadas Latinoamericanas de Derecho Procesal (Montevideo, 1957) y en las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (México, 1958). En ambas se propició la eliminación de la regla como requisito de procedencia tanto en la interposición de recursos administrativos como en el ejercicio de la acción contenciosa.

Pero ya a la luz del Pacto, en las III Jornadas Rioplatenses de Tributación, en la conclusión 5ª, la doctrina se expresó a favor de la derogación de la regla, manifestando en dicha oportunidad que sería deseable una mayor precisión del concepto del libre acceso a la justicia en el sentido indicado.

La jerarquía constitucional del Pacto, sumado a la operatividad del derecho consagrado, implica la derogación de la regla. De este modo resulta inadmisibile su mantenimiento, sea por los tribunales jurisdiccionales mediante creación pretoriana o sea mediante creación legislativa.

No obstante esta conclusión sostenida por la mayoría de la doctrina, es de notar que la Corte Suprema permanece aferrada al principio, aunque si bien de forma morigerada. Así, en numerosos pronunciamientos se ha expedido a favor de la validez

del instituto, sólo alivianado en su rigidez en supuestos de excepción, cuando la magnitud del monto a pagar sea tan desproporcionada con la capacidad económica del justiciable que el cumplimiento del requisito previo pueda causarle un gravamen irreparable, lo que es una cuestión de hecho que debe ser alegada y probada (doctrina de fallos 215:225; 247:181; 328:3638, entre otros). En “Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A” (Fallos 312:2490) la Corte rechazó, con base en dicha doctrina, justamente la alegación de incompatibilidad del instituto con el art. 8.1 de la CADDHH, pues interpretó que el requisito previo no importa por sí solo la afectación del derecho de defensa en juicio, sino que esto último sólo se produce cuando se da el supuesto excepcional referido.

3.5. Incidencia tributaria de otros derechos consagrados en el Pacto de San José de Costa Rica y en otros instrumentos internacionales de jerarquía constitucional

La importancia de la CADDHH en materia fiscal no sólo radica en la protección del derecho de acceso a la justicia, sino que también, y en conjunto con otros instrumentos internacionales de jerarquía constitucional, ampara derechos y garantías que de una u otra manera gravitan en temas tributarios. Brevemente haremos un elenco de esos derechos y señalaremos su impacto en nuestro campo de estudio.

Pero antes de adentrarnos en la reseña indicada, primeramente sentaremos 2 aspectos que ponen de relieve la significación del reconocimiento de derechos mediante los instrumentos internacionales bajo análisis. En primer lugar, la operatividad que venimos sosteniendo implica que las personas sujetas a la jurisdicción argentina pueden invocar directamente y hacer exigibles los derechos amparados, pues están investidos de la titularidad de los mismos en forma directa (Bidart Campos, 2006).

En segundo lugar, a la protección en el ámbito interno se suma la protección internacional, puesto que los instrumentos internacionales mismos prevén medios y organismos específicos para hacer efectivos los derechos consagrados. Capital importancia revisten en este tema los órganos instituidos por la CADDHH, tanto la Comisión como la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

Pasando ahora a la relación de derechos prometida, observamos que el art. 21° CADDHH consagra el derecho a la propiedad privada, lo que implica el derecho al uso y goce de los bienes. El inciso 2 del artículo admite la privación de los bienes, pero sólo mediando el pago de una indemnización justa y la existencia de razones de utilidad pública o interés social. A ello se suman la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (art. XXXIII) y la Declaración Universal de los Derechos

Humanos (art. 17°), que si bien reconocen el derecho a la propiedad, no lo hacen en la misma amplitud de la CADDHH.

Este derecho a la propiedad privada se relaciona intrínsecamente con uno de los grandes principios jurídicos de la tributación: la no confiscatoriedad. De esta manera, toda carga fiscal desmesurada que implique traspasar un límite, a partir del cual se torna exacción y despojo, colisiona con el derecho reconocido.

Por su parte, la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (art. II), la Declaración Universal de Derechos Humanos (arts. 1° y 2°) y la CADDHH (art. 24°) consagran en un modo genérico la igualdad ante la ley, de manera que los derechos y libertades reconocidos se garantizan a todo hombre con fundamento en su dignidad y sin distinción alguna por motivos de raza, sexo, idioma, credo, nacionalidad, opinión política o de cualquier otra índole. Al sistema de protección se suman tanto el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, entre cuyos objetivos centrales se halla la creación de una real igualdad de oportunidades para que toda persona pueda acceder al goce pleno y efectivo de sus derechos.

Esta igualdad ante la ley proclamada de manera general trasunta en igualdad en el orden fiscal, de manera que tributariamente reciban el mismo trato quienes se hallen en igualdad de condiciones, sin lugar a distinciones arbitrarias o discriminatorias. Este último aspecto aparece a su vez reforzado por la Convención sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación Racial.

Otro aspecto sumamente importante se vincula con el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación que las leyes fiscales acuerdan a la administración fiscal. Para llevar a cabo dichas facultades, los funcionarios del fisco cuentan con la posibilidad de realizar inspecciones, acceder a documentos privados, obtener informes de terceros, etc. Pero tales actividades deben ser efectuadas en el marco del respeto a la intimidad y a la honra y dignidad de la persona. Así el Art. 11° de la CADDHH establece que nadie puede ser objeto de injerencias arbitrarias o abusivas en su vida privada, en la de su familia, en su domicilio o en su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra o reputación y que toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques. En la misma línea se ubican la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (art. V), la Declaración Universal de Derechos Humanos (art. 12°) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 17°).

Por su parte, la CADDHH (art. 22°), la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (art. VIII), la Declaración Universal de Derechos Humanos (art. 22°) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 12°) consagran la libertad de circulación territorial. El derecho implica que la circulación en sí misma dentro del territorio de un Estado debe estar libre de imposición.

Con el principio de capacidad contributiva se relaciona lo establecido por la Declaración Universal de Derechos Humanos (art. 25°) y por el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (art. 11°). Estos instrumentos consagran del derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y para su familia que le permita satisfacer tanto las necesidades básicas como la mejora continua de las condiciones de existencia. Ello implica considerar niveles económicos mínimos que deben quedar al margen de la imposición para atender a las necesidades vitales del individuo y de su familia.

El art. 19° de la Declaración Universal de Derechos Humanos y el art. 19° del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos consagran la libertad de expresión. Pero el art. 13° de la CADDHH contiene la previsión más específica con impacto en la materia al establecer que no se puede restringir el derecho de expresión por vías o medios indirectos encaminados a impedir la comunicación y la circulación de ideas y opiniones. Ello fija una garantía contra posibles restricciones indirectas por la vía de medidas impositivas que en sus efectos equivalgan a obstaculizar el ejercicio del derecho.

El art. 7° inc. 7 de la CADDHH prescribe que nadie será detenido por deudas – salvo por incumplimiento de deberes alimentarios- . En materia tributaria la prohibición alcanza a los incumplimientos de carácter meramente omisivos y a las infracciones a los deberes formales (Villegas, 2005). Pero ello no obsta a establecer sanciones privativas de la libertad en caso de ilícitos tributarios de carácter penal delictual, donde el delito no se configura por la mera omisión, sino por la existencia de conductas dolosas fraudulentas.

Para cerrar, decíamos más arriba que la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre también incorpora la materia tributaria en forma expresa como lo hace la CADDHH. En efecto, el art. XXXVI establece el deber de toda persona de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos. La previsión de la declaración se vincula con importantes principios tributarios. Primero, con la generalidad, pues el deber alcanza a toda persona. Segundo,

con el principio de legalidad, pues expresamente se establece que los impuestos deben ser establecidos por ley. Y por último, el artículo expresa un principio de finalidad, por el cual la legitimidad de un impuesto depende de su fin esencialmente fiscal, de modo que todo tributo debe propender como objeto último a la cobertura de los gastos públicos.

3.6. Conclusiones

Para finalizar el presente capítulo, vamos a exponer las siguientes conclusiones. Respecto de ellas, aclaramos que a partir del numeral 12 se responde a la pregunta central que nos propusimos:

1. La Constitución Nacional, a partir de la reforma de 1994, adopta una posición claramente monista en las relaciones tratados – derecho interno. De esta manera expresamente atribuye a los tratados una jerarquía superior a las leyes.
2. La Constitución Nacional establece una gradación jerárquica entre los mismos instrumentos internacionales al conferir a algunos de ellos rango constitucional y abriendo la posibilidad de que algunos de ellos lo adquieran en el futuro.
3. Los demás tratados sin jerarquía constitucional se ubican entre sí en un mismo nivel, de modo que los eventuales conflictos entre ellos deben solucionarse conforme a la regla *lex posterior derogat priori*, a la regla del art. 103° de la Carta de la ONU, a la prevalencia de las normas de *ius cogens* y al principio *pro homine*.
4. Los tratados que no gozan de jerarquía constitucional son infraconstitucionales, de modo que los principios de derecho público y los valores que informan a la Constitución constituyen su condición de validez.
5. En materia de tratados de derechos humanos existe una presunción de operatividad de sus cláusulas que sólo cede ante previsiones clara y evidentemente programáticas.
6. La Constitución Nacional y los Tratados de Derechos Humanos con jerarquía constitucional conforman un bloque de idéntica supremacía sobre el ordenamiento jurídico argentino.
7. La expresión “en las condiciones de su vigencia” inserta en el texto constitucional significa que los tratados con jerarquía constitucional rigen en el ámbito interno tal como lo hacen en el orden internacional y conforme a la interpretación y a la aplicación que de ellos hace la jurisprudencia internacional,

como así también teniendo en cuenta los informes de los organismos de aplicación específicamente previstos por cada tratado.

8. La relación entre tratados con jerarquía constitucional y primera parte de la Constitución debe ser vista desde la conformación de un sistema protectorio de los derechos humanos en que sus cláusulas, lejos de la posibilidad de anularse o contradecirse recíprocamente, se complementan para dar perfección al mismo.
9. El Pacto de San José de Costa Rica debe ser interpretado de acuerdo a reglas que propician una interpretación extensiva, no ceñida a la literalidad del texto, otorgando prevalencia al principio *pro homine* y en forma congruente con la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre y con otros instrumentos internacionales de la misma naturaleza.
10. La presunción de la operatividad de las cláusulas sobre derechos humanos es plenamente aplicable a la Convención Americana.
11. La interpretación amplia de las disposiciones del Pacto implica que las mismas alcanzan a las personas ideales, sujetos de capital importancia en materia tributaria.
12. El art. 8° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos impacta en materia fiscal al consagrar el derecho de acceso irrestricto a la tutela jurisdiccional efectiva, quedando implicados en el derecho todos los aspectos de la relación jurídica tributaria, tanto de orden material como formal.
13. Las “debidas garantías” que consagra el Pacto se hacen extensivas a todos los procesos por infracciones administrativas fiscales cuyas sanciones tengan carácter punitivo.
14. Como derivación del derecho reconocido por el art. 8° de la Convención, la regla *solve et repete* no puede mantenerse en pie al ser inconciliable con las disposiciones del Pacto.
15. Tanto la Convención Americana como otros instrumentos internacionales de jerarquía constitucional consagran derechos y garantías que inciden en materia tributaria aún sin hacerlo expresamente los respectivos textos. Así, el derecho a la propiedad privada, la igualdad ante la ley, la protección de la intimidad y de la honra y dignidad de la persona, la libertad de circulación territorial, el derecho a tener un nivel adecuado y decoroso de vida, la libertad de expresión y la prohibición de prisión por deudas, constituyen materias que gravitan en el orden fiscal o que se relacionan con el contenido de principios tributarios esenciales.

16. La Declaración Americana de Derechos Humanos se vincula expresamente con principios tributarios de primer orden, como la generalidad, la legalidad y la finalidad.

CAPITULO 4: LIMITES EN PARTICULAR: EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

4.1. Introducción

En los capítulos anteriores nuestra visión se enfocó en los aspectos generales del tema objeto de estudio. Pero a partir del presente capítulo pasaremos a considerar los límites a la potestad tributaria en forma particular.

El primer límite a estudiar será el principio de legalidad. El propósito central de nuestra investigación en este capítulo será responder a la pregunta por el sentido y alcances que cabe atribuirle al principio en nuestro ordenamiento jurídico.

Para responder al asunto en un primer momento enunciaremos el principio y buscaremos encontrar sus fundamentos. Para ello haremos un brevísimo análisis histórico identificando los momentos centrales de su evolución. A partir de esta perspectiva histórica delinearemos los basamentos sobre los cuales se sustenta.

Pasaremos luego a un escueto examen de las previsiones constitucionales que se relacionan específicamente con el principio de legalidad en materia tributaria.

Posteriormente entraremos en el tema fundamental del capítulo, es decir, en discernir sobre el sentido y alcances del principio. Para ello, haremos hincapié en que legalidad tributaria debe entenderse en sentido formal, identificaremos principio de legalidad y reserva de ley como sinónimos, y en cuanto al alcance, sostendremos que de acuerdo a nuestro sistema constitucional el principio se extiende a todos los elementos estructurales del tributo.

A partir de la última afirmación, nuestro interés se enfocará justamente en analizar la relación entre principio de legalidad y elementos estructurales del tributo. Para ello haremos un análisis de los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación vinculados a legalidad y hecho imponible, legalidad y elementos de cuantificación, legalidad y calidad de sujeto pasivo, legalidad y exenciones.

Finalmente abordaremos a través de la jurisprudencia del mismo alto tribunal 2 cuestiones discutidas respecto del ejercicio de potestades legisferantes por parte del Poder Ejecutivo. Primeramente, a través del fallo “Video Club Dreams” analizaremos la relación entre reserva de ley tributaria y Decretos de Necesidad y Urgencia. Nos preguntaremos hasta dónde es válido, si lo es, que el Ejecutivo dicte medidas de carácter tributario haciendo uso del instituto. En segundo término, buscaremos determinar la validez de la delegación legislativa de materia tributaria en el Poder Ejecutivo.

4.2. Enunciado del principio y fundamentos

El principio de legalidad en materia tributaria se expresa bajo el brocardo *nullum tributum sine lege*. De acuerdo a él, no puede existir tributo alguno si no hay ley que lo instituya. De esta manera, la legitimidad de un tributo está condicionada a su creación por medio de la ley.

Para comprender los fundamentos de este principio se hace necesario captar su evolución desde una perspectiva histórica. En este sentido, podemos identificar a grandes rasgos 3 momentos que delinear su configuración actual.

Un primer momento se caracteriza por su aparición en un documento histórico, concretamente en la *Carta Magna Liberthatum* de 1215. Ya algo adelantamos al respecto en el punto 2.2., cuando decíamos que este instrumento representa el primer antecedente escrito de un movimiento nacido en Inglaterra que cristaliza una auténtica conquista de hombres libres frente a los poderes del monarca.

En efecto, las cláusulas XII y XIV de la *Carta Magna* consagran una restricción a los poderes fiscales del monarca inglés al establecer que los tributos allí indicados (específicamente los así llamados *aids* y *scutage*) sólo podrían ser impuestos por el Consejo Común del reino. Aparece así una primera manifestación del principio de legalidad tributaria bajo el sentido de que los impuestos han de ser consentidos por los obligados.

Un segundo momento se define por la reivindicación y la clara formulación del principio, lo que determina su expansión como fenómeno que excede al ámbito estrictamente inglés, encontrándose diversas manifestaciones en otros países europeos. Así, a partir del antecedente de la *Carta Magna* se suceden en Inglaterra diversos instrumentos reivindicatorios del poder parlamentario frente a las pretensiones del monarca, tales como el *Statutum de Tallagio non Concedendo*, de 1306, el *Act of Appropriation*, de 1626, la *Petition of Rights*, de 1628 y el *Bill of Rights* de 1689. Todos ellos revisten importancia crucial para entender la historia política de Inglaterra como una lucha de poder entre el Parlamento y la Corona y afianzarán el principio en el sentido de que todo impuesto, exacción, ayuda o carga es ilegítima si no existe el consentimiento común expresado en un acto del Parlamento.

Un tercer momento se refiere a la recepción del principio tanto por la Constitución de Filadelfia de 1787, que lo adopta en la sección octava del artículo uno, como también por la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, la que expresamente lo formula en su artículo 14°. A partir de aquí se expande hacia

todas las constituciones influidas por ambos precedentes, de tal manera que puede decirse que el principio se consolida como una regla básica común del constitucionalismo moderno.

Esta breve lectura histórica pone de manifiesto los basamentos sobre los cuales puede sustentarse doctrinalmente el principio. Sintéticamente podemos afirmar que la legalidad en materia tributaria se funda sobre 3 ideas centrales:

Primeramente, es de notar que el adagio romano *quod omnes tangit ab omnibus approbari debet* (lo que a todos toca, todos deben aprobarlo) se vincula con la doctrina del consentimiento por los obligados (González García, cit. por Casás, 2003). En este sentido, en un sistema representativo es a través del órgano legislativo que la aprobación popular se presume manifestada. Por ello, como sostienen Martín y Rodríguez Usé (1995), la potestad tributaria sólo puede exteriorizarse a través de la ley como único modo.

Casás (2003) observa a su vez que con las revoluciones estadounidense y francesa el principio del consentimiento por el pueblo se transforma en autoimposición. En efecto, en un sistema republicano democrático, el parlamento es depositario de la voluntad popular, la que se expresa por medio del acto legisferante sancionado conforme a los mecanismos constitucionales previstos. De este modo, la ley, en tanto expresión de la voluntad general, implica no sólo consentimiento popular, sino más aún, que el pueblo se impone a sí mismo el tributo creado mediante el acto de sus representantes.

En segundo lugar, de las luchas políticas mantenidas entre la Corona y el Parlamento inglés, surge a las claras que el principio de legalidad tributaria se vincula íntimamente con el principio de división de poderes. Justamente el núcleo de la contienda era la sustracción de poderes concentrados en el monarca y evitar así el posible abuso de poder mediante un auténtico contrapeso ejercido por el Parlamento, órgano que reivindicó para sí las potestades fiscales.

En tercer lugar, el principio se relaciona intrínsecamente con una función garantista de los derechos individuales. En este sentido, no puede perderse de vista que los instrumentos nombrados en este punto encuadran a la legalidad tributaria en un marco más amplio: el de la afirmación de las libertades del individuo. De este modo, el principio constituye una garantía en aras de la protección de dichas libertades frente a los abusos del poder.

4.3. El principio en la Constitución Nacional

Para interpretar el sentido y alcance que cabe atribuir al principio de legalidad en el ordenamiento jurídico argentino, se hace necesario analizar las previsiones constitucionales que se vinculan con el mismo. De ellas sacaremos importantes conclusiones no sólo en el sentido de delimitar el principio, sino también a efectos de caracterizar el régimen de legalidad en comparación con otros sistemas imperantes en otras latitudes.

El artículo 17° C.N. prescribe que sólo el Congreso impone las contribuciones expresadas por el art. 4° (referido a los recursos fiscales que conforman el Tesoro de la Nación). El artículo es de capital importancia por dos razones fundamentales: primero, porque el uso del adverbio “sólo” es indicativo de exclusividad, de donde se colige con toda claridad que la imposición tributaria es atribución propia, inherente y privativa del poder legislativo. En segundo lugar, no puede pasarse por alto la ubicación de la previsión constitucional. En este sentido, se ubica dentro de la Primera Parte, “Declaraciones, Derechos y Garantías”, y concretamente dentro de un artículo que consagra la protección de la propiedad privada. De ello se colige la función garantista que viene a cumplir el principio de legalidad en amparo de libertades y derechos individuales.

En concordancia con el art. 17°, los incisos 1 y 2 del artículo 75° prescriben como atribuciones del Congreso establecer los derechos aduaneros e imponer las contribuciones indirectas – en concurrencia con las provincias – y directas – con los recaudos y límites que fija el inciso - . Nuevamente es importante destacar la ubicación de la previsión constitucional, esta vez en la Segunda Parte, la Parte Orgánica, y concretamente en el Capítulo Cuarto, “Atribuciones del Congreso”. Con ello se refuerza la idea de que la legalidad a que se refiere el principio debe entenderse en el sentido de ley formal, es decir, de norma emanada del órgano al que la Constitución le atribuye la función de sancionar las leyes, y siguiendo el procedimiento previsto para este acto.

Por su parte, el art. 52° C.N. establece que la iniciativa en materia de leyes sobre contribuciones corresponde en forma exclusiva a la Cámara de Diputados. Este privilegio de iniciativa encuentra su fuente en la séptima sección del artículo uno de la Constitución norteamericana – que se lo confiere a la Cámara de Representantes - , y de acuerdo a la mayor parte de la doctrina se vincula con el principio del consentimiento y de la autoimposición. En efecto, siendo la Cámara de Diputados representante del

pueblo de la Nación, asignarle una prerrogativa de tal entidad se vincula con la representatividad de los contribuyentes que ella encarna.

Para otra parte de la doctrina, el privilegio de iniciativa en la cámara de carácter popular se vincula no tanto con el principio de autoimposición, sino, como sostiene Blackstone (cit. por Telerman de Wurcel, 2003), con la no influencia de la Cámara de los Comunes inglesa por parte de la Corona. En efecto, los Comunes resultan elegidos por el pueblo, lo que no ocurre con los Pares, de alguna manera influenciados por aquélla.

El sistema constitucional se completa con 2 artículos más. El 76° prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en determinadas materias de administración o emergencia pública. Y el art. 99° inc. 3 veda al Ejecutivo emitir disposiciones de carácter legislativo, excepto decretos de necesidad y urgencia, aunque no obstante la excepción, de la misma queda excluida, entre otras, la materia tributaria. Sobre estos puntos volveremos un poco más adelante.

4.4. Sentido y alcances del principio

Puede hablarse de legalidad en 2 sentidos: uno formal, entendiéndose por ley exclusivamente a la dictada por el órgano con la atribución constitucional de dictar leyes, y otro material, en el sentido de todo producto emanado de cualquier procedimiento legisferante, independientemente del órgano emisor, sea leyes ordinarias, decretos, reglamentos, resoluciones, disposiciones, etc.

En el punto anterior, dejamos sentado que en nuestro régimen constitucional el principio de legalidad debe ser comprendido en sentido formal. La materia tributaria queda así reservada a la ley formal, es decir, a la sancionada por el Congreso. De esta manera, nuestro sistema se caracteriza por ser ortodoxo en contraposición con sistemas flexibles, como los imperantes en Italia, España, Portugal, México y Brasil, que admiten competencia legislativa en el Ejecutivo a través de instrumentos como la delegación y los decretos leyes.

La rigidez propia de nuestro sistema nos lleva a su vez a identificar, como lo hace Giuliani Fonrouge (2011), principio de legalidad con reserva de ley. Este último concepto significa atribuir competencia privativa a la ley respecto de determinadas materias, de modo que otras normas sin rango de ley carecen de aptitud para regularlas. De esta forma, en nuestro régimen, cuando hablamos de legalidad de la tributación debemos interpretarla en el sentido de reserva de ley.

La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expresó tempranamente en importantes fallos que sentaron doctrina acerca del sentido atribuible al principio que comentamos.

En 1929, en “Sara Doncel” (Fallos 155:290), se ponía en discusión el caso de la extensión, por vía de decreto reglamentario, de un impuesto a otros objetos distintos a los previstos por ley. En efecto, mientras la ley de patentes se refería a “agentes o corredores de préstamos, descuentos y compradores de sueldos”, el Decreto Reglamentario extendía el impuesto a “toda persona que efectúe operaciones de préstamo”. La Corte entendió que la referida extensión implicaba usurpación de atribuciones puramente legislativas, y que tal hecho destruía la división de poderes y el sistema republicano representativo. Asimismo estableció que la máxima de que sólo el Congreso impone contribuciones nacionales es igualmente válida para los gobiernos provinciales con referencia a sus respectivas legislaturas.

Un caso similar se dio en 1938, en “La Martona” (Fallos 182:411). Allí se discutía la constitucionalidad de un derecho de inspección veterinaria creado por el Decreto Reglamentario de la Ley N° 4.070 de la provincia de Buenos Aires. Dicha ley reglamentaba el ejercicio de la profesión veterinaria, pero no instituía impuesto, tasa o contribución alguna ni delegaba su creación al Ejecutivo. Sin embargo, los arts. 10°, 88°, 91° y 142° del decreto reglamentario establecían un gravamen por el servicio de inspección veterinaria, incluso dejando su estimación concreta a la Dirección General de Higiene. En la misma línea del fallo referido en el párrafo anterior, la Corte hizo lugar a la demanda de repetición fundada en que sólo el Congreso o las legislaturas provinciales tienen facultad para crear contribuciones, y estimando que ello es un principio esencial del régimen representativo republicano.

Analizando la doctrina de la Corte a lo largo del tiempo, podemos decir que la misma ha consolidado 2 postulados básicos afirmados categóricamente a través de su jurisprudencia, los que aclaran el sentido atribuible al principio bajo comentario: 1) “que los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro poder que el legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas” (Fallos 248:482, 303:245, 312:912, 321:366, entre muchos otros), y 2) “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” (Fallos 248:482, 303:245, 305:134, 312:912, 316:2329, entre muchos otros).

Pasando ahora a los alcances del principio, para determinar los mismos se hace necesario atenerse a la ortodoxia con que el mismo rige en nuestro sistema constitucional. De esta manera, podemos hacer 2 afirmaciones fundamentales: primero, que la reserva de ley es extensiva a todas las especies tributarias, ya se trate de impuestos, tasas o contribuciones. Y segundo, que alcanza a todos los elementos estructurales del tributo de que se trate.

En este último aspecto, nuestro sistema se diferencia de regímenes atenuados (Italia, España) donde pueden distinguirse 2 momentos. El primero se refiere a un acto legislativo primario de creación del tributo, con fijación de sólo algunos elementos esenciales, como hecho imponible y sujetos activo y pasivo. Luego de este estadio, puede producirse, mediante delegación o decreto ley, una actuación posterior de la Administración que, con base en la ley primaria, regula el resto de elementos, entre los que se cuentan los cuantitativos y formales.

En “Nación AFJP S.A.” la Suprema Corte dejó sentada una posición al respecto de los alcances del principio. A través de una acción declarativa de certeza se discutía cuál era la alícuota aplicable al sujeto pasivo, contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la provincia de Tucumán. La D.G.R. provincial asimiló la actividad de la AFJP a la de los comisionistas por la remuneración que perciben, por lo que pretendía aplicar la alícuota especial del 5%, encuadrando el hecho en el art. 6º inc. e apart. L de la Ley Nº 5.636. La Corte estimó que la pretensión del fisco aplicaba la analogía, violando así el principio de reserva de ley al extender el derecho o imponiendo obligaciones más allá de lo previsto por el legislador, por lo que consideró que correspondía aplicar el régimen general del art. 5º inc. c de la Ley Nº 5.636, que fijaba una alícuota del 2,5%, pues no existía previsión legal alguna que permitiera encuadrar al sujeto pasivo a la manera como lo hacía el fisco.

En esta oportunidad, la Corte fundó su fallo declarando en el considerando 10º que “el principio de legalidad abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones” (Fallos 329:1554). Esta misma doctrina sirvió luego de base para fundar fallos posteriores en que se repitieron los mismos conceptos (Fallos 332:2872; 334:1437; 338:331, y 340:1884).

Seguidamente, a través de la jurisprudencia de la Corte Suprema, pasaremos a considerar el alcance del principio en relación justamente a cada uno de los elementos estructurales del tributo.

4.4.1. Principio de Legalidad y hecho imponible

El principio de legalidad se proyecta sobre la determinación del hecho imponible a través de 2 reglas esenciales: la tipicidad, y en forma concomitante con ésta, la prohibición de la analogía. A continuación analizaremos brevemente 3 fallos que expresan pautas de capital importancia en el tema.

En “Ventura Alberto” (Fallos 294:152) se planteó un recurso de amparo contra la Circular N° 539/75 del Banco Central. Esta normativa establecía que los titulares de pasajes debían abonar la diferencia en pesos resultante entre el tipo de cambio aplicado en oportunidad de la emisión y pago del pasaje y el que rigiera dentro de los 5 días hábiles anteriores a la iniciación del viaje en el mercado financiero de cambios. La Corte consideró que la circular instituía un gravamen atípico en clara lesión del principio de legalidad, no sólo porque la creación del tributo era efectuada por conducto de una norma de carácter infralegal, sino también, en lo que aquí interesa, porque es una exigencia del estado de derecho que sea la ley formal la que tipifique el hecho imponible.

En “Fleischmann Argentina” (Fallos 312:912) se expresó con claridad la prohibición de la analogía en la verificación del acaecimiento del hecho imponible. La Ley de Impuestos Internos (t.o. 1979) establecía en el art. 69° que el expendio de refrescos, jarabes y extractos concentrados eran gravables por el impuesto que creaba la ley. El fisco entendió que el expendio del producto “Royalina” – polvo deshidratado que disuelto en agua potable originaba una bebida refrescante – caía bajo la subsunción en el supuesto de hecho “expendio de refrescos”, por lo que lo consideraba gravado. La Corte estimó que la asimilación a refrescos implicaba echar mano de la analogía, por lo que hizo lugar a la demanda de repetición.

Para fallar de esta manera, el alto tribunal sentó 2 principios: 1) es inadmisibles la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales, y 2) los gravámenes deben ser establecidos con claridad, de modo que los contribuyentes puedan ajustar sus conductas en materia tributaria.

Finalmente, un reciente fallo (año 2017) expresa una completa doctrina sobre el tema a través del voto en disidencia del dr. Lorenzetti. Se trata de “Piantoni Hnos” (Fallos 340:1884). La cuestión controvertida en el caso giraba en torno a la amplitud

con que la ley N° 25.413 determinaba el hecho imponible y a las facultades reglamentarias para precisar el supuesto de hecho.

En efecto, la ley referida instituía el Impuesto a los Créditos y Débitos Bancarios. En su art. 1° definía el hecho imponible a través de 3 incisos: a) créditos y débitos en cuentas abiertas en entidades financieras, b) operaciones con entidades financieras cuando no se utilizan las cuentas abiertas en dichas entidades, y c) todos los movimientos de fondos aún en efectivo. Indudablemente los incisos b) y c) eran de una amplitud tal, que el mismo legislador, al final del artículo, previó la delegación en el Ejecutivo para precisar sus alcances.

Esta precisión ocurrió por vía de la Resolución AFIP N° 1.135/2001, la que dispuso en relación a los incs. b) y c) que el hecho imponible se configura cuando los movimientos de fondos constituyan un sistema organizado de pagos por la realización de una actividad económica en reemplazo del uso de los canales previstos en el inc. a).

En virtud de dicha resolución, el fisco consideró que respecto de la empresa Piantoni Hnos. se verificaba el hecho imponible toda vez que la misma realizaba pagos en efectivo a su proveedor sin utilizar una cuenta propia, sino directamente depositando en la cuenta de este último.

El fallo resultó favorable al Fisco, pues la Corte entendió que la amplitud con que es definido por la ley el hecho imponible no viola per se la distribución de competencias, siempre que el Congreso establezca lo necesario para determinarlo con certeza (según el voto del dr. Rozenkrantz).

No obstante, el voto disidente del ministro Lorenzetti expresa a nuestro juicio una doctrina acabada que puede sintetizarse en las siguientes líneas argumentales:

1. Del principio de legalidad se deriva la regla de la tipicidad.
2. La regla de la tipicidad se prolonga sobre todos los elementos del hecho imponible.
3. La definición del presupuesto de hecho debe ser exacta, precisa y completa.
4. Construir una definición de tales características es tarea de la ley y no de la reglamentación o del intérprete.
5. No puede admitirse que la definición de un aspecto sustancial del hecho imponible provenga de una norma de rango inferior a la ley.
6. No puede aceptarse la definición de un hecho imponible inasible y de gran amplitud que no permita determinar cuál es la conducta que se pretende someter al tributo.

7. La amplitud en la definición del hecho imponible posibilita la discrecionalidad de la Administración, lo que conspira contra el principio de reserva de ley.
8. La regla de la tipicidad es expresión del principio de la seguridad jurídica. Ello permite a los contribuyentes reconocer la existencia de supuestos de incidencia y verificar si se han configurado o no.
9. La falta de caracterización del elemento material del tributo afecta la certeza y la seguridad jurídica al dejar librado a la Administración la descripción final del presupuesto de hecho.

4.4.2. Principio de legalidad y elementos de cuantificación

Como decíamos, la reserva de ley se extiende a los elementos cuantitativos del tributo. En efecto, tanto la base imponible como las alícuotas aplicables son elementos estructurales esenciales, de modo que corresponde privativamente a la ley su precisión y clara definición. A continuación analizaremos brevemente algunos fallos trascendentales de la Corte Suprema relacionados con estos específicos aspectos.

Un caso muy particular se dio en “Puentes del Litoral S.A.” (Fallos 337:948). Esta empresa había celebrado contratos de transferencia de tecnología con un proveedor del exterior. El pacto incluía que Puentes del Litoral S.A. abonaría tanto las sumas por las operaciones concertadas con su contratante del exterior, como también las que correspondieran a éste último a título de impuesto a las ganancias aplicables a sujetos del exterior por obtener rentas de fuente argentina.

La cuestión a dilucidar era si el importe del Impuesto a las Ganancias ingresado por la actora, y que no constaba documentado en las facturas emitidas por el sujeto del exterior, integraba o no la base imponible del Impuesto al Valor Agregado (IVA). El fisco entendió que efectivamente la integraba, para lo cual hacía uso de la figura del *grossing up*², propia del Impuesto a las Ganancias.

La Corte entendió que el precio neto de la operación a que hace referencia la Ley N° 20.631 (Ley del IVA) como base imponible, abarcaba también el monto del impuesto tomado a su cargo por el prestatario local, aunque no se lo haya hecho constar en las facturas emitidas. Para ello advirtió que no puede disociarse entre precio de la

² **Grossing up**: acrecentamiento de la base imponible. Previsto en el art. 145° del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias, que dispone que cuando el pago del impuesto esté a cargo de un tercero, la ganancia se acrecentará en el importe abonado por dicho tercero, sin perjuicio de que el beneficiario considere el pago como un ingreso a cuenta del importe definitivo anual

operación (monto total desembolsado) y precio facturado (monto neto finalmente percibido por el sujeto del exterior).

Pero para el tema que nos ocupa, resulta de relevancia el criterio expresado por el Dr. Zaffaroni en su voto en disidencia. En el considerando 11° entendió que la incorporación del *grossing up* dentro de la base imponible del IVA, por provenir de una norma ajena - del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto de las Ganancias -, implicaba echar mano de la analogía y de la integración, lo que aparece reñido con el principio de legalidad. En efecto, según su criterio, la validez de la integración en materia tributaria se limita a aspectos secundarios, de modo que no es aplicable para colmar lagunas respecto a la estructura del tributo, como la base imponible. Por ello, concluyó que dado que en la normativa sobre el IVA no existe referencia alguna al incremento de la base imponible como resultado de los impuestos tomados a cargo por el prestatario, la interpretación efectuada por el organismo de recaudación resultaba contraria al principio de legalidad.

Un caso de naturaleza similar se dio en “Celulosa Campana S.A” (Fallos 338:123). El Fisco Nacional había considerado en el procedimiento de determinación del IVA que las quitas que la actora había obtenido en su proceso concursal integraban la base imponible. Sin embargo, la Corte entendió que las quitas a que hace referencia el art. 11° de la Ley del IVA son las quitas comerciales, concepto distinto de las quitas concursales. De esta manera, estimó que dilatar estas últimas al punto de comprender la base imponible constituye una extensión analógica de la definición taxativa prevista por la ley, lo que se encuentra en pugna con el principio de legalidad.

Respecto del otro elemento cuantificante, la alícuota, resaltamos 2 fallos:

En “La Bellaca” (Fallos 319:3400) se planteaba la constitucionalidad del art. 34° del Decreto N° 435/90 que había incrementado la alícuota establecida por la Ley de Impuesto sobre los Capitales - fijada en el 1,5% - al 3% para los ejercicios cerrados desde el 31 de diciembre de 1989 y hasta el 31 de enero de 1990 con base en razones de necesidad y urgencia. La Corte entendió que el citado artículo no es compatible con el régimen constitucional, toda vez que modificó la cuantía de la obligación fiscal resultante de la ley, aspecto respecto del cual rige el principio de reserva o legalidad. Así afirmó que los elementos sustanciales definidos por la ley no pueden ser alterados a su arbitrio por otro de los poderes del gobierno.

Un caso sumamente particular se dio en “Famyl S.A.” (Fallos 323:2256). La ley sancionada por el Congreso establecía 2 normas respecto del tratamiento del IVA para

las empresas de medicina prepaga. El art. 1° inc. e) punto 4 eliminaba la exención de que gozaban con anterioridad, mientras que el inc. m) establecía una alícuota reducida en un 50% respecto de la general. Por su parte el Decreto N° 1.517/98 observó el referido inc. m), promulgando parcialmente la ley en su parte restante. El efecto práctico de la promulgación parcial era que los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica quedarían sujetos a la alícuota general del 21%. De esta manera, a través de la vía del veto parcial, el Ejecutivo modificaba este elemento central del *quantum*.

Devueltas las partes objetadas al Congreso para su tratamiento conforme al art. 83° C.N., las Cámaras manifestaron voluntades divergentes respecto de las objeciones, con el consecuente resultado de que el “proyecto no podrá repetirse en las sesiones de aquel año”, de acuerdo al mecanismo constitucional previsto por el referido artículo.

La cuestión a tratar por la Corte era dilucidar si era válida la promulgación parcial de la disposición que eliminaba la exención. Para ello se hacía necesario determinar si tal precepto gozaba de autonomía normativa o por el contrario alteraba el espíritu y la unidad del proyecto sancionado por el Congreso.

La conclusión a que arribó era que las 2 normas a que hicimos referencia conformaban un todo inescindible, de manera que la promulgación parcial no se ajustaba a lo prescripto por el art. 80° C.N. De esta manera, se entendía que el Ejecutivo invadía atribuciones propias del Congreso asumiendo la tarea de legislador. Por ello, confirmó la sentencia apelada en el sentido de mantener en vigor la exención dispuesta por la anterior ley del gravamen.

Asimismo, dentro de este decisorio, por su estrecha vinculación con el tema que estamos tratando, reviste especial importancia el criterio expresado en su voto disidente por el dr. Vázquez. En el considerando 12° argumentó que el veto de que fue objeto el inc. m) (reducción de la alícuota) fue efectuado fuera de los márgenes constitucionales, pues produjo como consecuencia directa un aumento de la alícuota, alterando un aspecto determinante del proyecto de ley cuyo discernimiento y precisión compete únicamente al Poder Legislativo. Por ello, en el considerando 13°, estimó que el Decreto, en el tramo en cuestión, devino nulo de nulidad absoluta al intentar legislar, por vía indirecta, sobre una materia vedada al Poder Ejecutivo. De esta manera, concluyó que ante la invalidez constitucional del veto, el proyecto sancionado por el Congreso se convirtió en ley.

Por último, en “Nobleza Piccardo” (Fallos 321:270) se trató la cuestión de los ajustes por inflación. Allí se cuestionaba la constitucionalidad de los arts. 37°, 38° y 40° del Decreto N° 435/90, que establecían una actualización monetaria del impuesto

interno al consumo de cigarrillos, sentado sobre la base del coeficiente de actualización que el Banco Central determinase al efecto entre el momento de la determinación de la obligación y el día anterior al del vencimiento fijado para el ingreso. La Corte consideró que ello modificaba un elemento directamente determinante de la cuantía de la obligación, por cuanto las normas legales aplicables no preveían reajuste alguno del tributo que se abonase dentro de los plazos, de manera que pretender adecuar la obligación impositiva al fenómeno inflacionario constituía un apartamiento de las bases de cálculo previstas por la ley.

4.4.3. Principio de legalidad y calidad de sujeto pasivo

El carácter de sujeto pasivo de la relación jurídica principal sólo puede ser atribuido exclusivamente por la ley. Lo mismo cabe predicar en relación a otros aspectos personales del tributo, como en el caso de la solidaridad tributaria como también respecto de la institución de agentes de retención.

Seguidamente haremos una reseña de 2 fallos que expresan con claridad la reserva de ley en materia de la atribución del carácter de contribuyente.

En “Textil Escalada” se planteaba la legitimidad de la interpretación que la DGI hacía respecto del art. 92° del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuestos Internos. Esta ley instituía, en sus arts. 88° y 99°, como sujetos pasivos del tributo, a importadores, fabricantes e intermediarios. Pero en el caso, la empresa accionante era consumidora de los hilados y tejidos de seda que ella misma adquiriría, por lo que el fisco entendió con base en el referido Decreto, que en tanto consumidora era contribuyente del tributo. Para la Corte, tal interpretación importaba crear un nuevo responsable, “lo cual significaría un claro exceso en el ejercicio de la facultad que el art. 86° inc. 2° de la Constitución Nacional confiere al Poder Ejecutivo” (Fallos 270:429).

Por su parte, en “Unifund Soc. Gerente de Fondos Comunes de Inversión” (Fallos 323:240) se discutía la constitucionalidad de lo dispuesto por el Decreto N° 194/98. Este Decreto incluía a las sociedades gerentes de fondos comunes de inversión en el art. 6° inc. e) de la Ley N° 11.683 – que atribuye el carácter de responsables del cumplimiento de deuda ajena a los administradores de patrimonio ajeno- , imponiéndoles de esta forma la carga de ingresar como pago único y definitivo el 33 % de las ganancias netas totales obtenidas por el fondo en el año fiscal.

Para la Corte, la inexistencia de una norma con jerarquía de ley que instituyera a las sociedades gerentes de fondos comunes de inversión como sujetos pasivos de obligaciones tributarias implicaba que el Ejecutivo se había extralimitado, pues de

acuerdo al considerando 9º, “la asignación a determinados sujetos del carácter de contribuyentes o responsables constituye un elemento sustancial de los tributos, que, en cuanto tal, sólo puede ser establecido por una ley del Congreso”.

4.4.4. Principio de legalidad y exenciones impositivas

Las cuestiones del poder de eximir, de los alcances de las exenciones otorgadas por la ley y de la interpretación de las normas que otorgan exenciones y franquicias, han sido objeto de numerosos pronunciamientos de la Corte Suprema nacional. Aquí reseñaremos brevemente algunos fallos vinculados específicamente al principio de legalidad y que, según nuestro juicio, sientan principios esclarecedores en la materia.

En “Superinox S.A” (Fallos 322:1926) se cuestionaba la constitucionalidad de los arts. 45º y 46º del Decreto N° 435/90 en cuanto suprimía, con fundamento en la emergencia económica y social, franquicias otorgadas mediante los regímenes de promoción industrial instituidos por la ley. Concretamente dichos artículos dejaban sin efecto la liberación del débito fiscal del IVA resultante de las ventas que realizaran los proveedores de materias primas o semielaboradas a empresas beneficiarias de franquicias otorgadas de conformidad con los regímenes de las leyes N° 21.608, 22.021 y mods.

En el tema que aquí interesa, es de resaltar el voto en disidencia de los dres. Belluscio, Boggiano y Bossert, quienes expresaron que “la suspensión por decreto de una prerrogativa fiscal de la que gozaba la empresa actora en virtud de la ley, constituye una injerencia inconstitucional en la competencia exclusiva del Congreso”.

En el mismo fallo, el voto disidente del dr. Vázquez expresó que así como se requiere la participación del Congreso en la imposición de contribuciones, también es necesaria dicha participación en los supuestos de regímenes de excepción, siendo ello consustancial a la forma republicana de gobierno.

En relación a la vinculación entre principio de legalidad en materia de exenciones y otras leyes nacionales y tratados internacionales, se planteó una cuestión especial en el caso “Masciotta, José” (Fallos 322:2890). La controversia giraba en torno a decidir si la Entidad Binacional Yaciretá estaba exenta de la tasa que prescribe el art. 286º del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación en virtud de la exención general establecida por el art. XII del Tratado de Yaciretá y su Protocolo Adicional Fiscal y Aduanero.

Nuevamente es importante el criterio de la disidencia del voto de los dres. Petracchi, Boggiano y Vázquez, quienes expresaron 2 principios cardinales en el asunto, más allá de la decisión que recayó en el caso:

1. Las exenciones pueden provenir de otras leyes nacionales.
2. Las exenciones pueden estar contempladas en un tratado internacional, que como tal es ley suprema de la Nación en virtud del art. 31° C.N.

En materia de interpretación de las normas que establecen exenciones podemos establecer una evolución de los criterios jurisprudenciales de la Corte Suprema que sucintamente exponemos a continuación.

En “Compañía General de Ferrocarriles” (Fallos 230:345) se cuestionaba si la exención establecida por el art. 8° de la Ley N° 5.315 y su complementaria N° 10.657 alcanzaba a los locales que la empresa arrendaba a particulares. En el caso la Corte sentó el principio general de que siendo las franquicias impositivas de carácter excepcional, la interpretación de las disposiciones que las establecen debe efectuarse en forma restrictiva.

Con fundamento en tal principio, el fallo consideró que la exención exigía un destino ferroviario exclusivo y permanente de los bienes afectados a la concesión, de modo que no podía aplicarse al caso cuando los bienes aparecían desafectados a la actividad ferroviaria propiamente dicha al constituirse una nueva relación jurídica que no se vinculaba con los objetivos o finalidades que justificaban dicha exención.

Pero este principio de interpretación estricta fue atemperado en el caso “Astilleros Regnicoli” (Fallos 296:253), donde se establecieron reglas rectoras que sirvieron de fundamento a sentencias posteriores. El Fisco Nacional había impuesto a la actora derechos por importación de motores fuera de borda. La empresa invocaba el régimen de transición establecido por la Ley N° 18.706 que había restablecido franquicias en forma temporal ante las derogaciones dispuestas por la Ley N° 18.588.

La Corte falló a favor de la actora buscando la armonización de los regímenes en juego con base en el criterio de la finalidad perseguida por el legislador. Para ello sentó los siguientes principios que se apartan de una interpretación literal fundada en la taxatividad de la ley:

1. Si bien rige la interpretación estricta, esta no debe hacerse con el alcance más restringido que el texto admita.
2. La interpretación debe hacerse en forma tal que se cumpla el propósito de la ley.

3. La regla anterior equivale a admitir que las exenciones pueden resultar del propósito de la norma y de su necesaria implicancia.

Estas reglas sirvieron de fundamento para importantes fallos posteriores, como “Camarero, Juan Carlos” (Fallos 315:257), “Multicambio” (Fallos 316:1115) y “Hospital Alemán” (Fallos 320:58).

En “Jockey Club de Rosario” (Fallos 312:529) las reglas anteriores fueron formuladas de una manera más explícita y completa. La discusión giraba en torno a decidir si la entidad actora se encontraba exenta del impuesto a las ganancias en virtud del art. 20 inc. m) de la Ley N° 20.628.

Para decidir la cuestión la Corte procedió a analizar los antecedentes y la evolución de la norma eximente, arribando a la conclusión de que el propósito del legislador era la concesión del beneficio fiscal a aquellas entidades deportivas cuya principal fuente de ingresos radicara en la realización de espectáculos públicos, eliminando con respecto a ellas sólo la prohibición relativa a tales espectáculos, pero manteniendo como causa inhibitoria de la exención justamente la realización de carreras de caballos.

En esta ocasión reformuló la regla referida en el caso reseñado previamente, declarando que las exenciones deben surgir: a) de la letra de la ley; b) de la intención del legislador, y c) de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan. Asimismo, fuera de estos supuestos corresponde la interpretación estricta, pero la misma debe efectuarse conforme 2 pautas: el contexto general de las leyes y los fines que las informan.

Esta regla puede decirse que constituye hoy una doctrina jurisprudencial consolidada, pues fue invocada en numerosos pronunciamientos posteriores de la Corte (321:1660; 327:4896; 328:456; 329:1586; 330:2892; 339:713, entre muchos otros).

4.5. Principio de legalidad y Decretos de Necesidad y Urgencia

La práctica por parte del Poder Ejecutivo de dictar disposiciones de naturaleza legislativa invocando razones de necesidad y urgencia fue admitida con anterioridad a la reforma de 1994. En el precedente “Peralta” (Fallos 313:1513), la Corte Suprema declaró su validez condicionada a: 1) que en definitiva el Congreso no tome decisiones diferentes en los puntos involucrados, y 2) que medie una situación de grave riesgo social, justificante de la adopción de medidas súbitas no concebibles por otros medios.

Posteriormente a este fallo, la reforma constitucional de 1994 constitucionalizó el instituto con carácter excepcional. En efecto, el art. 99° inc. 3 de la

Constitución Nacional 2º párrafo estableció el principio general en la materia al vedar al Poder Ejecutivo el emitir disposiciones de carácter legislativo bajo pena de nulidad absoluta e insanable.

El 3º párrafo consagró la excepción al principio, admitiendo el dictado de decretos de necesidad y urgencia condicionados a los siguientes requisitos para su validez: a) existencia de circunstancias excepcionales que hagan imposible seguir el trámite ordinario para la sanción de las leyes; b) que su contenido material no trate de la regulación de materia penal, tributaria, electoral o del régimen de los partidos políticos; c) que sean decididos en acuerdo general de ministros, conjuntamente con el jefe de gabinete, y d) que dentro de los 10 días sean sometidos a la Comisión Bicameral Permanente para dar lugar al proceso de intervención necesaria del Congreso.

Como se observa, expresamente se excluye de la facultad del Ejecutivo el dictado de tales decretos versando sobre materia tributaria. Al respecto, tempranamente luego de la reforma constitucional, la Corte Suprema tuvo oportunidad de expedirse en “Video Club Dreams” (Fallos 318:1154).

La actora había presentado una acción de amparo cuestionando la constitucionalidad del Decreto de Necesidad y Urgencia (en adelante DNU) N° 2.736/91, modificado a su vez por DNU N° 949/92. El art. 1º de la norma determinaba que el impuesto establecido por el art. 24º de la Ley N° 17.741 se aplicaría, además del caso previsto por dicha ley, a la venta o locación de todo videograma grabado destinado a su exhibición pública o privada y a la exhibición de todo tipo de películas a través de los canales de televisión abierta o por cable y en los videobares o en todo otro local en los que la misma se realizara por cualquier medio. Asimismo se establecía que los empresarios o exhibidores debían trasladar el impuesto al precio de la localidad.

El fisco sustentaba su posición, entre otros argumentos, invocando la teoría de la interpretación dinámica de la Constitución, doctrina que había tenido cabida en la jurisprudencia de la Corte justamente a través del fallo “Peralta”.

La Corte no admitió el razonamiento esgrimido por la demandada, sino que por el contrario estimó que la limitación constitucional es infranqueable en razón de la materia, principio corroborado por la prohibición establecida por el art. 99º inc. 3º de la Constitución Nacional. En efecto, consideró que la norma cuestionada creaba un hecho imponible nuevo, distinto del previsto por la Ley N° 17.741, sin que la recíproca vinculación o parecido permitiera obviar los alcances del principio de legalidad.

Posteriormente, en “Kupchik” (Fallos 321:366) la Corte volvió a insistir con su posición tajante de no admitir que los DNU pudieran válidamente regular materia tributaria, aún en el caso de posterior ratificación por ley del Congreso con carácter retroactivo. En efecto, el Decreto N° 560/1989 establecía un gravamen de emergencia sobre los activos financieros existentes al 9 de julio de 1989, entre los que se contaban los Bonos Externos de la República Argentina (Bonex). El impuesto sería soportado por los perceptores de los importes de la primera cancelación total o parcial, de capital, ajuste o interés, correspondientes a los activos gravados, que se produjera con posterioridad a la fecha del dictado del decreto.

Unos meses más tarde al dictado del Decreto, la Ley N° 23.757, publicada en el Boletín Oficial el 18 de diciembre de 1989, ratificó de modo expreso lo dispuesto. Pero entre los días 7 y 12 de diciembre del mismo año el Banco Central, al liquidar los Bonex que los actores habían presentado para su cobro, practicó la retención del impuesto, el que a esos días sólo contaba con el respaldo del referido DNU.

Los esposos Kupchik demandaron al Estado Nacional y al Banco Central a fin de obtener la devolución de las sumas retenidas. La Corte reiteró su doctrina expresada en “Video Club Dreams” y en “La Bellaca” estableciendo que las razones de necesidad y urgencia no son válidas para justificar el establecimiento de cargas tributarias por medio de decretos del Poder Ejecutivo. Luego de reafirmar este principio, el fallo pasó a considerar la incidencia de la posterior ratificación legal. Así, concluyó que resulta inaceptable que esta última sea concebida para sortear los óbices constitucionales de otra norma intrínsecamente írrita. Por ello, rechazó asignarle a tal ratificación efectos convalidantes con carácter retroactivo, considerando absurda la conclusión de que la constitucionalidad de ambos textos quedara salvaguardada por la integración de ambos.

4.6. Principio de legalidad y delegación legislativa en el Poder Ejecutivo

Decíamos en el punto 4.3 que la Constitución Nacional admite la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo (art. 76° C.N.). No obstante, el instituto es admitido con carácter excepcional y bajo determinadas limitantes. En efecto, el principio general que sienta el artículo es la prohibición de la delegación. Luego de afirmar este principio general, el mismo artículo consagra la excepción, cuya validez depende de la concurrencia de 3 elementos que funcionan como condicionantes de su ejercicio: 1) su justificación depende de que la delegación, desde el punto de vista material, verse sobre materias de administración o de emergencia pública; 2) debe existir una fijación del plazo para su ejercicio, de modo que transcurrido el mismo se produce la caducidad, y

3) el acto delegante efectuado por el Congreso debe sentar las bases de la delegación, las que funcionan como límites dentro de los cuales el Ejecutivo puede válidamente ejercerla.

Resaltamos 2 fallos posteriores a la reforma constitucional que expresan la doctrina de la Corte Suprema respecto del instituto y su ejercicio en materia tributaria.

El “Selcro S.A.” (Fallos 326:4251) se cuestionaba la delegación efectuada por conducto del art. 59º segundo párrafo de la Ley Nº 25.237. Dicha norma delegaba en la Jefatura de Gabinete de Ministros la facultad de fijar valores y escalas para determinar el importe de las tasas a percibir por la Inspección General de Justicia. Lo importante es que la delegación no establecía ni límites ni pauta alguna para el ejercicio de la facultad.

En ejercicio de la delegación conferida, la Jefatura de Gabinete emitió la Decisión Administrativa Nº 55/00, la que fijó los importes correspondientes. Ello motivó la acción de amparo interpuesta por la actora, a la que hizo lugar la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, lo que a su vez motivó el recurso extraordinario interpuesto por el Estado Nacional.

La Corte consideró primeramente que la carga impuesta por la decisión administrativa atacada era de naturaleza tributaria, concretamente de la especie tasa, de modo que al respecto regía el principio de reserva de ley. Reafirmando los 2 principios básicos que definen el principio – tal como los definimos en el punto 4.4 -, pasó a considerar el hecho mismo de la delegación a la luz de los mismos. Primero, el fallo consideró que ni un decreto del Poder Ejecutivo ni una decisión del Jefe de Gabinete pueden crear válidamente un tributo ni definir o modificar, sin sustento legal, sus elementos esenciales (considerando 6º). Segundo, que la delegación resulta inválida si no se fijan límites, pautas o una clara política legislativa para el ejercicio de la atribución (considerando 7º). Tercero, que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución autoriza la delegación (considerando 8º).

Por su parte, en “Camaronera Patagónica” (Fallos 337:388) se debatía la constitucionalidad de la Resolución Nº 11/02 del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura. Dicha resolución, fundada tanto en el Código Aduanero como en la Ley Nº 25.561 (de Emergencia Pública y Reforma del Régimen Cambiario), disponía un derecho de exportación del 5% para todas las mercaderías comprendidas en la

Nomenclatura Común del Mercosur, y del 10% para aquellas expresamente mencionadas en planillas anexas.

La defensa sostenía en el pleito que la ley de emergencia citada otorgaba una delegación suficiente al Poder Ejecutivo como para tomar medidas tendientes a acabar con la situación imperante en el país, entre las que se contaba con el derecho de exportación referido, del que se hacía uso tanto para frenar el deterioro de los ingresos fiscales como también en tanto instrumento de regulación económica. Sin embargo, la Corte consideró que la mencionada ley no sólo no establecía pautas a que debiera atenerse el presidente en el caso, sino que además de su lectura no podía intuirse que el Congreso hubiera delegado en el Ejecutivo la posibilidad de crear los gravámenes objeto de la contienda.

Sin embargo, dada la estrecha vinculación de los derechos aduaneros a las fluctuaciones del comercio internacional, la Corte juzgó que en ese ámbito es válido en principio el reconocimiento de atribuciones al órgano ejecutivo, pero siempre que la política legislativa hubiera sido claramente establecida. En este sentido, estimó admisible atribuir facultades al Ejecutivo, pero circunscriptas exclusivamente al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, siempre que se fijen pautas y límites precisos.

La conclusión de la Corte fue que la resolución cuestionada no se ajustaba a los parámetros establecidos, pues el aspecto cuantitativo quedaba completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo.

La riqueza del fallo reside no sólo en las consideraciones vertidas en los párrafos anteriores, sino también en haber dilucidado la cuestión a la luz de la cláusula transitoria octava de la Constitución reformada. En efecto analizó la incidencia de la Ley N° 25.645 en la cuestión. Esta Ley ratificó la legislación delegada dictada hasta el 24 de agosto de 2002, interpretando la Corte que dicha ratificación importaba conferir rango de ley a las normas delegadas dictadas con anterioridad a su entrada en vigencia.

En función de esa interpretación, el cimero tribunal estimó que la invalidez de la resolución cuestionada se circunscribía al período comprendido entre el 05 de marzo de 2002 (fecha de su entrada en vigor) y el 24 de agosto de 2002, momento a partir del cual regía la ley N° 25.645 que le otorgaba al contenido de la resolución rango de ley. Para arribar a tal conclusión afirmó que la ley carece de eficacia para convalidar retroactivamente una norma que adolece de nulidad absoluta e insanable, pero que no existe razón alguna para privarla de efectos en relación a los hechos acaecidos luego de su entrada en vigencia.

4.7. Conclusiones

Sintéticamente expresamos a continuación las conclusiones a que arribamos a través del desarrollo de los diversos aspectos con que fue analizado el tema. Tales conclusiones nos permiten responder la pregunta central propuesta respecto del sentido y alcance atribuible al principio.

1. El principio de legalidad en materia tributaria constituye un límite de carácter formal a la potestad tributaria.
2. El principio se encuentra hoy establecido como una regla básica común del constitucionalismo moderno
3. Se sustenta doctrinalmente en 3 teorías: 1) expresa el necesario consentimiento por los obligados, que se transforma en autoimposición bajo un sistema republicano democrático; 2) es manifestación del principio de la división de poderes, y 3) cumple una función garantista de los derechos y libertades individuales.
4. Nuestro régimen constitucional consagra un sistema de legalidad tributaria rígido u ortodoxo, de modo que ley debe entenderse en sentido formal, como norma emanada del único órgano con facultad de dictar leyes, el Congreso, y de acuerdo al procedimiento constitucionalmente previsto.
5. La rigidez del sistema de legalidad tributaria imperante en nuestro régimen nos lleva a identificar principio de legalidad con reserva de ley, entendiendo por esta última a la existencia de materias que exclusivamente pueden ser reguladas por medio de la ley formal.
6. El principio de legalidad se extiende a todos los órdenes de gobierno del régimen federal, de modo que sólo al Congreso, a las Legislaturas provinciales y a los Concejos Deliberantes compete en forma exclusiva la regulación de materia tributaria dentro de sus respectivos ámbitos de competencia.
7. El principio se extiende a todas las especies tributarias, se trate de impuestos, tasas o contribuciones.
8. La reserva de ley alcanza a todos los elementos estructurales del tributo.
 - a) Respecto del hecho imponible, el mismo debe ser tipificado por la ley en forma clara, precisa y completa. La regla de la tipicidad se vincula así con la seguridad jurídica, de manera que los sujetos pasivos puedan conocer de antemano cuáles son los presupuestos de

hecho que, verificados en la realidad, hacen nacer la relación jurídica tributaria principal.

- b) La regla de la tipicidad legal veda la analogía en la interpretación del hecho imponible y demás elementos estructurantes.
 - c) Los elementos cuantificantes, base imponible y alícuota, deben estar precisa y taxativamente definidos por la ley, no siendo admisible su extensión analógica para aumentar bases en supuestos que la ley no contempla.
 - d) Los elementos personales del tributo deben ser establecidos exclusivamente por la ley, de modo que las calidades de contribuyente, responsable solidario, sustituto, agente de retención o de recaudación sólo pueden provenir de la ley.
 - e) Los regímenes de excepción, tales como exenciones, franquicias y beneficios, sólo pueden ser establecidos por la ley, si bien es admisible que la misma delegue funciones al respecto en el Ejecutivo, pero siempre correspondiendo a la ley la fijación de pautas claras en la materia.
 - f) Las exenciones pueden provenir tanto de la ley como de tratados internacionales.
 - g) En la interpretación de las normas que establecen regímenes de excepción, si bien rige un criterio estricto por tratarse de normas excepcionales, debe estarse asimismo al criterio hermenéutico del propósito de la norma y su necesaria implicancia, no correspondiendo por tanto una interpretación taxativa basada en la literalidad de la ley.
9. La prohibición constitucional del dictado de Decretos de Necesidad y Urgencia que regulen materia tributaria constituye un límite que no es admisible que sea traspasado bajo ninguna circunstancia justificante.
10. No es admisible la delegación legislativa en el Ejecutivo de aspectos esenciales del tributo, salvo casos en que se refiera a las alícuotas aplicables, pero siempre que el acto delegante fije límites precisos dentro de los cuales puede ejercerse dicha delegación.
11. Respecto de elementos secundarios del tributo es admisible la delegación, pero siempre fijando pautas claras y precisas de política legislativa.

CAPITULO 5: LIMITES EN PARTICULAR: LIMITES MATERIALES

5.1. Introducción

Con el presente capítulo iniciamos el tratamiento de los límites materiales de la potestad tributaria. Con ellos nos referimos al contenido sustancial de la norma tributaria, que necesariamente debe estar constituido por los principios jurídicos de la tributación. A través del análisis de los principios propuestos intentaremos trazar los límites de contenido que se erigen en condición de validez constitucional del precepto tributario en garantía de los contribuyentes.

Comenzaremos por la capacidad contributiva, la que es objeto de polémicas en cuanto a su caracterización como principio jurídico. Brevemente señalaremos la posición crítica de Giuliani Fonrouge, para argumentar luego el carácter del principio como contenido implícito de la Constitución. Luego nos centraremos en algunos fallos de la Corte Suprema que trataron el principio, extrayendo por último conclusiones pertinentes respecto de las limitaciones que el mismo impone a la potestad tributaria.

Pasaremos luego a considerar el principio de igualdad. Veremos 3 enfoques a la luz de los cuales estimaremos que se puede construir una visión completa del principio: la igualdad ante la ley, la igualdad en la ley - propias de la visión tradicional-, y la igualdad por la ley. Nuestro análisis pondrá la atención en la jurisprudencia de la Corte Suprema, a partir de la cual buscaremos delinear las pautas fundamentales que trazan límites a la potestad tributaria desde el enfoque tradicional. Por último, haremos referencia a la nueva perspectiva de la igualdad por la ley que se va abriendo paso en la doctrina de la Corte.

El tercer principio de estudio será la generalidad. Lo veremos desde 2 ópticas conjuntas. Primero, en forma vinculada al principio de capacidad contributiva, de donde extraeremos la conclusión que el deber de tributar debe alcanzar a todos los dotados de capacidad de pago público. Luego, analizaremos un ángulo particular con el que el principio entra en conflicto: la cuestión de las exenciones y beneficios fiscales. A partir de ambas perspectivas nuestro objetivo será trazar reglas indicadoras de límites a la potestad tributaria.

Luego nos referiremos a los principios de proporcionalidad y de equidad, expresamente recepcionados por la Constitución Nacional. En cuanto al primero de ellos, nos enfocaremos en cuestiones interpretativas del texto constitucional, de modo

que concluiremos que mediante su entrelazamiento con los principios de igualdad y capacidad contributiva admite la progresividad. En cuanto a la equidad abordaremos una cuestión espinosa: si se trata de un mero criterio de valor sólo axiológico o, si, junto a ello, asume un carácter de principio jurídico.

Finalmente, afrontaremos el principio de no confiscatoriedad. Introductoriamente haremos unas brevísimas reflexiones sobre el derecho de propiedad en la Constitución, para, a partir de allí, inferir el principio como contenido implícito de la misma. La cuestión a tratar reviste una particular importancia, pues ciertamente el principio está presente como argumento frecuentemente invocado en los litigios contra el fisco. Por esta razón, haremos un repaso de la jurisprudencia de la Corte Suprema para extraer la doctrina judicial sobre el asunto. Para ello resaltaremos las líneas principales que surgen a través de una abundante casuística sobre el punto. El encuadre que daremos a la cuestión se centrará en la delimitación del tope a partir del cual puede decirse que un tributo resulta confiscatorio.

5.2. El principio de capacidad contributiva

5.2.1. Noción y contenido del principio

Cuando se habla de capacidad contributiva se hace referencia a la aptitud económica de que deben gozar los miembros de la sociedad como para contribuir a la cobertura de los gastos públicos mediante los tributos que se les imponen. Esta aptitud económica supone la existencia de un patrimonio o de una renta suficientes como para hacer frente al tributo. En esta línea, García Belsunce (1982) sostiene que se concreta en la diferencia que surge entre la renta bruta del contribuyente y la suma resultante de las erogaciones indispensables para su consumo más un porcentaje destinado a su ahorro y capitalización.

Para Casás (2003), el principio asume 3 perspectivas desde las cuales puede ser analizado. Primeramente, constituye el fundamento ético-jurídico de la tributación. En segundo lugar, es la base de medida a partir de la cual se fija la carga fiscal concreta que ha de soportar el contribuyente. Y en tercer lugar, impone un límite a la potestad tributaria, ya que no puede existir tributo donde no hay capacidad contributiva o donde ésta es excedida.

A los fines de nuestro trabajo nos importa particularmente el tercer aspecto reseñado. En este sentido, el contenido de la capacidad contributiva se refiere a hechos o circunstancias que el legislador considera como económicamente relevantes en tanto

sean, razonablemente, reveladores de aptitud para contribuir, siempre que queden cubiertos tanto un mínimo vital como principios fundamentales tales como la equidad, la proporcionalidad y la igualdad.

5.2.2. La posición de Giuliani Fonrouge

Del elenco de principios jurídicos de la tributación, sin duda alguna el de capacidad contributiva es el que suscita mayores polémicas, al punto de que numerosos autores de renombre, tanto extranjeros como nacionales, le niegan el carácter mismo de principio jurídico.

Entre los detractores del principio en la doctrina nacional resalta la posición de Giuliani Fonrouge. Su crítica se funda en las siguientes consideraciones:

1. Se trata de un concepto vago e impreciso que no se puede determinar o concretar.
2. No resulta de las normas constitucionales, de modo que no es admisible constituirlo como restricción al poder tributario.
3. La tributación con fines extrafiscales no siempre tiene en miras la capacidad contributiva del sujeto, sino que por el contrario muchas veces tiene en cuenta razones de conveniencia social o propósitos de justicia social ajenos a la idea de capacidad económica.
4. No puede sostenerse que el sistema financiero argentino esté afincado en la riqueza individual, pues existen supuestos, como el caso del impuesto inmobiliario, en que los bienes son considerados aisladamente y al margen del concepto de personalización del impuesto.

A partir de estas premisas, llega a la conclusión de que se trata de un “elemento extraño a la juridicidad de la tributación” (Giuliani Fonrouge, 2011, p. 329). De esta forma, no puede erigirse como principio general y absoluto del que depende la validez del poder tributario.

No obstante, es de notar que lo que niega tan prestigioso autor es el carácter de principio jurídico, lo que no implica que deba prescindirse del concepto. Por el contrario, sostiene su admisibilidad y utilidad, pues afirma que “no es otra cosa que un canon de justicia distributiva que rige para toda imposición” (p. 332). De esta manera, la capacidad contributiva se instaura como un propósito de justicia tributaria que debe ser tenido en cuenta por el legislador según su libre apreciación.

Por estas razones, considera que la capacidad contributiva se dirige al legislador en cuanto expresión del anhelo de que este último plasme en la norma tributaria un

sistema que tienda a la perfección desde el punto de vista valorativo de la idea de justicia.

Desde nuestra parte, nos parece que las razones expresadas por Giuliani Fonrouge no pueden ser consideradas concluyentes en el sentido de negar a la capacidad contributiva el carácter de principio jurídico de la tributación. Ciertamente coincidimos en que el concepto es de difícil precisión y en que los tributos pueden expresar finalidades extrafiscales, pero de ahí no se colige necesariamente la conclusión a que arriba el autor. Además, nos parece que no es cierto que en el caso de los impuestos reales se prescindiera totalmente de la idea de aptitud económica, como lo veremos en el punto 5.2.4 al comentar el fallo “Masotti de Busso”.

Pero existe una realidad de peso suficiente como para admitir a la capacidad contributiva como principio jurídico. Se trata de su efectiva positivización en el más reciente constitucionalismo. En efecto, el principio tiene recepción expresa en numerosas constituciones nacionales, particularmente en la italiana de 1947 (art.53°) y en la española de 1978 (art. 31.1). Asimismo, dentro del constitucionalismo provincial argentino es explícitamente receptado en las constituciones de Santa Fe (art. 5°), Córdoba (art. 71°), Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur (art. 68°), Chaco (art. 59°), Santiago del Estero (art. 18°) y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (art. 51°).

Además, como lo veremos enseguida, podemos afirmar que en nuestro caso el principio es de raigambre constitucional, pues si bien es cierto que no es expresamente formulado por la Constitución Nacional, surge de la misma como contenido implícito. La misma jurisprudencia que citaremos en el punto 5.2.4 se alinea en esta posición, de modo que hoy es posible aseverar que se trata de un principio consolidado.

5.2.3. La capacidad contributiva como contenido implícito de la Constitución

El carácter de principio jurídico constitucional que asignamos a la capacidad contributiva puede ser postulado desde una hermenéutica que armonice e integre en un concepto otros principios tributarios expresamente contenidos en el texto constitucional, tales como la igualdad, la equidad, la proporcionalidad, la razonabilidad y la no confiscatoriedad.

En efecto, las primeras formulaciones del principio, como lo veremos en el fallo “Masotti de Busso”, lo vincularon con el principio de igualdad, como una derivación de ésta en el ámbito tributario. Así, en el referido fallo la Corte entendió que “a igual

capacidad tributaria con respecto a una misma especie de riqueza, el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes” (Fallos 207:270).

Pero la consagración de la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas (art. 16° C.N.), se complementa con las previsiones de los artículos 4°, 17°, 28° y 33° de la Constitución Nacional, de modo que de la integración de todos los conceptos puede inferirse que el objetivo constitucional es que “cada persona contribuya a la cobertura de los gastos estatales en equitativa proporción a su aptitud económica de pago público” (Villegas, 2005, p. 260), lo que equivale a la idea de capacidad contributiva.

Esta inferencia del principio a partir de la integración de las ideas de igualdad, equidad, proporcionalidad, razonabilidad y protección de la propiedad queda asimismo corroborada por las previsiones no ya del texto constitucional, sino de tratados internacionales de derechos humanos de rango constitucional, concretamente en lo que hace a uno de los aspectos particulares del principio: garantizar un mínimo vital.

Como ya lo expresamos en el punto 3.5, la Declaración Universal de Derechos Humanos consagra que “toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios” (art. 25°), en tanto que el art. 11° del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales establece que “los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a una mejora continua de las condiciones de existencia”.

El reconocimiento de tales derechos humanos implica que la potestad tributaria no puede avanzar sobre ciertos niveles económicos que deben quedar fuera de la imposición. La capacidad contributiva define así un piso constituido por el nivel económico mínimo apto para contribuir, debajo del cual se carece de la aptitud de pago público.

5.2.4. La capacidad contributiva en la jurisprudencia de la Corte Suprema

A continuación expondremos brevemente la doctrina de 4 fallos trascendentales donde la Corte Suprema sentó doctrina sobre el principio bajo estudio. Los 2 primeros se refieren al principio en general, y los últimos tratan de la relación del principio con determinados institutos: capacidad contributiva y presunciones, capacidad contributiva y tasas.

En “Masotti de Busso” (Fallos 207:270), fallo de 1947, se planteaba la discusión en torno a la Ley de la provincia de Buenos Aires N° 4.204 en tanto instituía una contribución territorial adicional que tomaba en cuenta el valor total de los inmuebles con prescindencia, para el caso de condominio, de la parte ideal perteneciente a cada condómino. La Corte juzgó que el impuesto, tal como era concebido, resultaba violatorio del principio de igualdad al imponer a los condóminos un pago porcentual que no se correspondía con el valor de su parte ideal, colocándolos así en inferioridad de condiciones respecto de únicos dueños.

Para llegar a esta conclusión echó mano de la idea de capacidad tributaria, sentando unos conceptos de trascendental importancia. Así, el fallo expresó que el objeto del gravamen no está constituido por el inmueble considerado en sí mismo, sino por la capacidad tributaria de su dueño, la que se mide por la riqueza que su dominio representa. Por ello, para juzgar acerca de la igualdad establecida por el art. 16° C.N., consideró que debe tomarse en cuenta la condición de las personas que soportan el impuesto, de manera que la relación entre este último y el inmueble se subordina a los principios que rigen la relación con el contribuyente. Uno de tales principios es la igualdad, definida, como citamos en el punto anterior, a partir de la idea de capacidad tributaria que representa la riqueza de la que es titular el contribuyente.

Posteriormente, en 1989, en “Navarro Viola” (Fallos 312:2467), la Corte volvió a resolver la cuestión planteada a partir del principio de capacidad contributiva, pero esta vez postulándolo como principio autónomo y no como mera derivación del principio de igualdad. El litigio con el fisco nacional versaba sobre el impuesto a los activos financieros existentes al 31 de diciembre de 1981 instituido por la Ley N° 22.604. A la fecha indicada la actora poseía acciones, pero el día 5 de abril de 1982 había donado parte de ellas a una fundación, por lo que a la entrada en vigencia de la norma (publicada en el Boletín Oficial del 9 de junio de 1982) esa parte de los bienes ya no integraban su patrimonio.

Para el fisco no quedaban excluidos del gravamen aquellos bienes que ya no integraban el patrimonio de la actora a la época de la sanción de la ley. Su pretensión sostenía que el criterio contrario implicaba la posibilidad de frustrar los propósitos de la norma al facilitar que los contribuyentes pudieran detraer de su patrimonio los activos objeto del gravamen si tenían conocimiento previo del mismo.

La Corte falló sentando un principio cardinal: que la manifestación de riqueza o capacidad contributiva es requisito indispensable de validez de todo gravamen. A partir

de esta premisa, expresó, parafraseando una sentencia del Tribunal Constitucional Italiano de 1986, que resulta palmaria la afectación del derecho de propiedad cuando la ley toma como hecho imponible una exteriorización de riqueza ya agotada antes de su sanción, sin siquiera invocar la presunción de que los efectos económicos de dicha manifestación permanecieran en la esfera patrimonial del obligado.

En “Hermitage S.A.” (Fallos 333:993), fallo de 2010, la Corte trató el tema de la relación entre capacidad contributiva y presunciones. Se discutía en el caso la constitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta instituido por la Ley N° 25.063 cuando se comprobara fehacientemente que la ganancia presumida no existió. La cuestión controvertida era la legitimidad de una forma de imposición que gravaba una manifestación presunta de capacidad contributiva, sin tener en cuenta ni la existencia de pasivos ni la existencia efectiva de utilidades.

Para resolver, la Corte consideró que si bien es admisible la técnica de las presunciones, su uso debe limitarse a casos en que existan circunstancias específicas que lo justifiquen, pues se ponen en tensión 2 principios: el de la justicia tributaria y el de la capacidad contributiva. De esta manera, juzgó que no resulta razonable el medio utilizado por el legislador al presumir que una gama de actividades tan diversas como las abarcadas por la ley puedan todas ellas, en todos los casos, obtener una renta equivalente al 1 % de los activos, sin dar razones fundadas como para impedir la prueba de que en el caso concreto no se ha obtenido la ganancia presumida.

Por último, en “Cía. Platense” (Fallos 287:184), sentencia de 1973, la Corte declaró que “resulta equitativo y aceptable que para determinar la cuantía de una tasa retributiva de servicios se tome en cuenta la capacidad contributiva del sujeto”, estimada según los ingresos brutos originados por su actividad.

El fallo resulta de particular importancia en cuanto establece una doctrina que legitima una práctica legislativa a que acuden la casi totalidad de municipios del país. Nos referimos a las Ordenanzas Municipales que establecen, para la tasa de inspección de salubridad, seguridad e higiene, como medida de la imposición, los ingresos brutos del contribuyente.

En el caso concreto llevado a consideración de la Corte se trataba de los derechos de inscripción, inspección, contralor, seguridad y asistencia social establecidos por ordenanza municipal de la Municipalidad de Lanús, para cuya cuantía se tomaban como base imponible los ingresos brutos, incluyendo las ventas de mercaderías al exterior. En el fallo la Corte distinguió hecho imponible de base imponible, y por ello concluyó que

en el caso no se trata de gravar las ventas al exterior sino de computarlas como medida de la base imponible, respondiendo con ello a la finalidad de determinar equitativamente la capacidad de contribución de la sociedad actora.

5.2.5. Conclusiones sobre el principio de capacidad contributiva

El principio de capacidad contributiva se proyecta sobre la potestad tributaria imponiéndole límites de raigambre constitucional que podemos sintetizar de la siguiente manera:

1. Debe considerarse un piso de capacidad económica sólo por encima del cual existe capacidad contributiva y por debajo del cual no puede haber imposición por constituir un mínimo vital, necesario para el desarrollo pleno de la persona humana.
2. Del mismo modo, ese piso se proyecta sobre las personas ideales de modo que puedan no sólo conservar su patrimonio, sino obtener un margen de rentabilidad que razonablemente quede al margen de la imposición.
3. En la elección del hecho imponible, el legislador debe elegir entre aquellos actos, hechos o circunstancias que sean razonablemente reveladores, en forma abstracta, de una riqueza apta para contribuir conforme los parámetros antes indicados.
4. En la determinación de la medida de la base imponible, el legislador debe tomar en cuenta la capacidad contributiva según los criterios expresados.
5. La exteriorización de riqueza que manifiesta el hecho imponible debe ser actual al momento de creación del tributo, o al menos deben permanecer sus efectos económicos en el patrimonio del obligado.
6. No es razonable una técnica legislativa que establezca presunciones de ganancias del tipo *iuris et de iure* sin dar razones como para impedir la prueba de que en el caso no se obtuvo la renta presunta.
7. La capacidad contributiva implica que quienes tengan mayor capacidad económica deban participar en mayor grado en las rentas tributarias.

5.3. El principio de igualdad

5.3.1. Nociones generales sobre el principio

La igualdad de todos los hombres ante la ley es un postulado fundamental de la revolución francesa. Así, la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 establece que “los hombres nacen y permanecen libres e iguales en derechos.

Las distinciones sociales sólo pueden fundarse en la utilidad común” (art. 1º). Con ello se acaba el antiguo régimen fundado sobre inmunidades y privilegios de clase, con importantes proyecciones sobre el sistema de contribuciones (art. 13º de la Declaración).

La trascendencia de la revolución francesa hace que este postulado de la igualdad ante la ley halle eco en las constituciones decimonónicas. De esta manera, la Constitución de 1853 adopta el principio de igualdad en su art. 16º consagrando solemnemente que “la Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento; no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos los habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad”.

De esta manera se consagra una igualdad genérica y formal, que trasladada al campo fiscal implica lo que la doctrina da en llamar la igualdad fiscal, con asiento en el mismo art. 16º in fine de la Constitución, que establece expresamente que “la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”. En concordancia con dicho dispositivo, el art. 75º inc. 2 establece la facultad del Congreso de imponer contribuciones directas “proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación”.

Ahora bien, a poco que se ahonda en el concepto de igualdad formal y genérica ante la ley, se percibe que el mismo resulta insuficiente, debiendo completarse el principio de igualdad con otros postulados a fin de evitar las más flagrantes injusticias. En efecto, postular una igualdad absoluta sin considerar las diferencias reales entre los hombres puede llevar, en el campo fiscal, al extremo de las capitaciones puras, en el cual se distribuyen las contribuciones entre las personas sin tener en cuenta las fortunas y rentas, es decir, las capacidades de contribución, las que varían según las condiciones socio-económicas de los sujetos. El mismo art. 13º de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano hace referencia a la relación que necesariamente debe existir entre igualdad y capacidad de contribución.

De esta manera, la doctrina ha elaborado junto a la igualdad ante la ley los conceptos de igualdad en la ley e igualdad por la ley, de modo que el principio se construye sobre 3 ángulos o perspectivas que le dan contenido al postulado.

Por igualdad ante la ley se entiende la prohibición de un tratamiento diferenciado en razón de criterios fundados en cualquier forma de discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, nacionalidad, opinión política o de cualquier otra índole, posición económica u origen social, o relativa a cualquier otra condición, pues

“todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos” (art. 1º Declaración Universal de Derechos Humanos).

Por igualdad en la ley se entiende el tratamiento igualitario que la ley debe dispensar a quienes se hallan en igualdad de condiciones. De esta manera, partiendo de la constatación de que la realidad presenta diferencias de situaciones y circunstancias en que se hallan los seres humanos, la igualdad requiere de tratamientos diferenciados que no se funden en los motivos discriminatorios expresados en el párrafo anterior, sino en la clasificación de circunstancias bajo criterios razonables, de modo que los iguales sean tratados de igual manera y los desiguales de modo distinto.

Pero verificada en la realidad la existencia de desigualdades en lo económico, en lo social y en lo cultural, la igualdad por la ley exige medidas positivas para crear las condiciones necesarias para que las personas gocen efectivamente de sus derechos en dichos campos. De esta manera, el postulado se orienta a la creación de una real igualdad de oportunidades (art. 75º inc. 23 C.N.).

5.3.2. Análisis de la igualdad fiscal en la jurisprudencia de la Corte Suprema

La máxima fundamental de donde parte el desarrollo del principio de igualdad en la jurisprudencia del máximo tribunal fue expresada en un temprano fallo de 1875, “Criminal contra D. Guillermo Olivar”. En ese entonces la Corte declaró que “la igualdad ante la ley consiste en que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias” (Fallos 16:118). Como es dable observar, el principio sentado es el de la igualdad relativa, no absoluta, de manera que la igualdad de trato exigida se funda en la existencia de igualdad de condiciones.

A partir de la premisa sentada, la jurisprudencia de la Corte desarrolló una rica doctrina respecto de la igualdad fiscal. Numerosísimos fallos trataron el principio, con un enfoque asentado en la idea tradicional, abriéndose luego de la reforma constitucional de 1994 a la nueva perspectiva de la igualdad por la ley.

A continuación desdoblaremos el tratamiento del tema según ambas perspectivas, la tradicional y la de la igualdad por la ley.

El primero de los enfoques se funda sobre 2 ideas centrales: la no discriminación y la razonabilidad. De esta manera, la jurisprudencia de la Corte Suprema ha trazado los lineamientos que expondremos a continuación y que reflejan su doctrina básica en la materia. Aclaremos que la referencia a fallos se hará con respecto a los fallos más antiguos que sentaron el lineamiento y a los más recientes en los cuales se exterioriza

la permanente vigencia de la doctrina. Asimismo aclaramos que en algunos de los fallos no se trató de materia fiscal, aunque los referimos por la generalidad del principio expresado, aplicable a diversidad de situaciones en que se pone en juego la igualdad.

1. El principio de igualdad sólo exige que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes. Esta formulación del principio fue expresada por primera vez en “Paz, José Clemente” (Fallos 117:22). Puede decirse que constituye la piedra angular del principio de igualdad en materia fiscal, manteniéndose incólume en toda la jurisprudencia posterior (Fallos 105:273; 132:198; 150:112; 184:592; 324:187; 328:4542, entre numerosísimos otros).
2. En función de la consideración de la existencia en la realidad de situaciones o circunstancias disímiles, la regla de la igualdad no excluye la facultad del legislador de establecer distinciones o de formar categorías (Fallos 313:410; 320:1166; 324:187; 327:2435; 328:4542; 332:1039).
3. Ante la facultad del legislador de realizar clasificaciones, el principio de igualdad exige que las distinciones no sean arbitrarias ni que tengan como fin hostilizar o favorecer arbitrariamente a determinadas personas o clases (Fallos 115:111; 132:402; 150:89; 176:157; 315:839; 322:2346; 324:187; 325:2600; 327:5118; 328:690; 328:4542; 332:1039).
4. La creación del impuesto sobre la base del establecimiento de ciertas clases de bienes o de personas debe fundarse sobre el criterio de la razonabilidad, de modo que exista una razón sustancial para catalogar en grupos distintos a las personas o a los bienes (Fallos 138:313; 147:402; 150:189; 176:157; 200:424; 325:2600; 327:5118; 328:690).
5. Las distinciones, categorías o clases pueden responder a una finalidad económico-social, apoyada siempre en el criterio de la razonabilidad (Fallos 138:313; 147:402; 327:2435; 328:4542).
6. Dentro de cada categoría formada por la ley, el principio de igualdad exige que el impuesto sea uniforme (Fallos 132:402; 138:313;).
7. La atribución de crear impuestos debe ejercerse de buena fe, para objetos públicos y no privados, con arreglo a un sistema de imparcialidad y uniformidad a fin de distribuir con justicia la carga (Fallos 115:111; 150:419; 179:98; 325:2600).

8. El principio de igualdad no es susceptible de ser invocado por el fisco frente a los contribuyentes, pues se trata de una garantía a favor de estos últimos frente a los poderes estatales (Fallos 134:37; 202:230; 247:145; 303:113; 330:4988).

A partir de estas directrices que conforman una doctrina tradicional consolidada en materia de igualdad fiscal, la jurisprudencia de la Corte Suprema desarrolló una abundante casuística que evaluó en el caso concreto la no discriminación y la razonabilidad de la distinción de circunstancias o situaciones efectuada por el legislador. A continuación citamos sólo algunos fallos importantes a los únicos efectos ilustrativos de dicha casuística, conscientes de que una referencia a la misma en forma exhaustiva excede el marco del presente trabajo por razones de espacio.

Un caso muy particular fue objeto de tratamiento por la Corte Suprema en “Cruz José” (Fallos 179:98). El litigio con el fisco de la provincia de Santiago del Estero giraba en torno a lo dispuesto por la ley provincial N° 1.202 y su Decreto Reglamentario. El régimen legal instauraba una patente que debían pagar todos los cargadores, acopiadores o compradores de carbón, la que se reducía a la mitad en caso de cooperativas con personería jurídica establecidas en la provincia. Además, se establecía que los contribuyentes de la primera clase sólo podían cargar carbón por 2 estaciones ferroviarias, no existiendo límite de carga para el caso de las cooperativas. El pronunciamiento de la Corte estimó que la imposición cuestionada resultaba persecutoria y hostil contra una clase profesional hasta el punto de desalojar en masa a la mayoría de sus factores esenciales, afectando la garantía de la igualdad al ser un instrumento que beneficiaba a unos en perjuicio de otros.

En “Bodegas y Viñedos Saint Remy S.A.” (Fallos 262:367) la Corte estableció que en virtud de la pluralidad de poderes impositivos como consecuencia del régimen federal, la garantía de la igualdad no es vulnerada por el hecho de que en otras jurisdicciones territoriales los contribuyentes no soporten gravámenes iguales o semejantes.

En “López López” (Fallos 314:1293) la Corte estableció que “si bien todo impuesto tiene que responder a una capacidad contributiva, la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida de su capacidad económica”. En virtud de este principio se pronunció a favor de recargos al ausentismo o al latifundio como los que establecía la Ley N° 5.442 de la provincia de Santiago del Estero en atención a fines extrafiscales de fomento de la inversión productiva. De esta manera, estableció que aún existiendo valuaciones

iguales, puede considerarse un mayor o menor deber de contribuir por el modo de poseer o explotar los bienes, sin que ello infrinja el principio de igualdad.

En “Universidad Nacional de Córdoba” (Fallos 327:2431) se puso en discusión el principio de igualdad en torno al beneficio instaurado por el Decreto N° 2.609/93 a favor de las instituciones privadas dedicadas a la investigación científica y tecnológica (concretamente la reducción de la presión tributaria sobre la nómina salarial), del cual quedaban excluidas las universidades públicas. La Corte entendió que existen motivos razonables para hacer una distinción entre universidades públicas e instituciones privadas a los fines del beneficio concedido a las últimas, el que responde a una finalidad económica dirigida a fomentar la ocupación y la productividad mediante la disminución del costo laboral, lo que no implica hostilización ni persecución arbitraria sobre la universidad estatal.

En “Bolsa de Cereales de Buenos Aires” (Fallos 337:1464) se debatía la razonabilidad de la aplicación de alícuotas diferenciales en el impuesto de sellos según los contratos fueran registrados en entidades registradoras con sede social en la provincia de Buenos Aires o fuera de ella, como lo disponía una sucesión de leyes impositivas de dicha provincia. La Corte estimó en el caso que “el distinto domicilio de una persona no puede ser elemento diferenciado dentro de una categoría obligada al pago o a la recaudación de un tributo”, de modo que tal extremo no reviste una característica determinante como para integrar un grupo diverso sometido a un régimen distinto.

En “Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida” (Fallos 338:313) se cuestionaban varios aspectos de lo dispuesto por el art. 3° de la Ley N° 854 de la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, entre ellos la igualdad de las cargas fiscales. El dispositivo legal establecía una Tasa del Servicio de Verificación de Procesos Productivos con una alícuota diferencial según el destino de los productos (2% si el destino era el territorio continental y 3% si el destino eran otros países). Ante la existencia de un idéntico servicio estatal para ambos casos, la Corte señaló que se trataba de una desigual carga tributaria, pues se fijaban tasas diferenciales sin una justificación razonable que lo sustente.

El nuevo enfoque de la igualdad por la ley se abrió paso en la jurisprudencia de la Corte Suprema a partir del fallo “Giroldi” (Fallos 318:514). Allí el alto tribunal asumió la doctrina de la Corte Interamericana de Derechos Humanos al establecer que en tanto la Convención Americana sobre Derechos Humanos dispone en su art. 1.1 que

los Estados Partes se comprometen a garantizar el libre y pleno ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en el Pacto, es deber de los Estados tomar todas las medidas necesarias para remover los obstáculos que puedan existir para que los individuos puedan disfrutar de dichos derechos.

De esta manera, en “Carranza Latrubesse” el voto disidente del dr. Zaffaroni expresó que “sostener que todos los habitantes son iguales ante la ley constituye un propósito valioso pero incompleto si esta igualdad no se efectiviza en el orden sociológico” (Fallos 329:1723).

Pero ya en “Itzcovich” (Fallos 328:566) el voto del dr. Lorenzetti se había expresado en ese sentido al manifestar que la regla de la igualdad justifica una distribución diferenciada a través de medidas de acción positiva destinadas a garantizar la igualdad real de oportunidades, en particular respecto de los niños, las mujeres, los ancianos y las personas con discapacidad. Así estimó que es un principio de justicia establecer desigualdades excepcionales con la finalidad de favorecer a los grupos menos favorecidos.

Paralelamente a la evolución de este enfoque, se desarrolló a partir del precedente “Hoof” (Fallos 327:5118) la doctrina de las categorías sospechosas de discriminación. Estas están constituidas por las clasificaciones específicamente prohibidas o sospechosas de discriminación, como ser nacionalidad, origen racial, posición económica, sexo, religión, opiniones políticas, etc. Para la doctrina asumida en dicho precedente, las categorías enunciadas revisten una presunción de invalidez, de manera que ante la clasificación basada en ellas se exige un examen de razonabilidad más riguroso en que se invierte la carga de la prueba, de tal modo que el demandado debe probar que la diferencia de trato se encuentra justificada por ser el medio menos restrictivo para cumplir un fin sustancial.

Todo este nuevo encuadre del principio de igualdad confluyó finalmente en el reciente fallo “Castillo Carina” (Fallos 340:1795), de 2017. Allí se desarrolló una enjundiosa doctrina sobre la igualdad desde la llamada perspectiva estructural.

En dicho caso la Corte expresó que la igualdad no sólo debe entenderse como no discriminación, sino que también debe considerarse a la luz del art. 75° inc. 23 de la Constitución Nacional y de las previsiones de los Tratados Internacionales de Derechos Humanos con jerarquía constitucional. De este modo, el principio implica mecanismos de acción positiva destinados a favorecer a determinados grupos con el fin de garantizar una igualdad real.

En función de ese entendimiento de la igualdad, la perspectiva estructural exige tener en cuenta al individuo en tanto integrante de un grupo, de manera que el contexto social constituye una pauta que implica evaluar el impacto de las normas en los grupos desventajados. Desde esta visión, la Corte estimó que si bien existen normas que en su literalidad aparecen como neutras en cuanto a categorías sospechosas de discriminación, puede ocurrir que las mismas, aplicadas en un contexto social determinado, produzcan un impacto desproporcionado en un grupo. De este modo el fallo estimó que es función del control de constitucionalidad analizar los efectos de las normas en la realidad.

Si bien en materia impositiva no existen fallos a la fecha que asuman las nuevas perspectivas de la igualdad – salvo el reciente “González Victorica” a propósito de la concesión de beneficios fiscales - , sino que más bien en ese campo se mantienen afincados en la visión tradicional del principio, reseñamos brevemente el enfoque ante la posibilidad de que la evolución del pensamiento jurisprudencial abra implicancias en el tema desde las novedosas ópticas, que sí se van consolidando en asuntos de derechos humanos.

5.4. El principio de generalidad

5.4.1. Formulación del principio

A partir del aspecto negativo que consagra el principio de igualdad en el ámbito de las cargas públicas - por el que se establece la prohibición de privilegios personales - se formula el principio de generalidad. Este principio de la tributación indica que “cuando una persona se halla en las condiciones que marcan el deber de contribuir debe tributar, cualquiera sea su categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura jurídica” (Villegas, 2005, p. 264). De esta manera, si igualdad significa no discriminación, generalidad significa ausencia de privilegios.

El principio no sólo tiene su fundamento constitucional en la previsión del art. 16° de la Constitución Nacional, sino también en la recepción expresa que consagra la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre a través del art. XXXVI, donde se establece que el deber de pagar impuestos alcanza a “toda persona”. Asimismo, la Convención Americana sobre Derechos Humanos lo recoge implícitamente en su art. 32° al establecer la correlación entre deberes y derechos, declarando que toda persona tiene deberes para con la comunidad y la humanidad, y que sus derechos se hallan limitados por las exigencias del bien común.

En “Maderas Martini” la Corte Suprema enunció el principio declarando que “la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, debiendo aplicarse abarcando íntegramente las categorías o bienes previstos por la ley, y no a una parte de ellas” (Fallos 307:1083).

Un caso ilustrativo de aplicación del principio se dio en 1939 en “Bodegas y Viñedos Domingo Tomba” (Fallos 184:50). La Ley N° 935 de Mendoza había creado un impuesto adicional sobre el vino y la uva cosechada y elaborada en la provincia, de modo que el tributo alcanzaba a sólo una categoría de productores, los viti y vinicultores. A su vez, la Ley N° 936 establecía el destino de parte del producido del impuesto: combatir la severa desocupación resultado de una inclemencia climática. Ciertamente para la Corte no era objetable el fin de interés público general que perseguía la ley de destino del recurso tributario. Pero lo que sí infringía el precepto del art. 16° de la Constitución Nacional era - dado justamente el propósito general e interés social que perseguía la gabela - gravar sólo a una parte de los productores eximiendo a toda o la mayor parte de la colectividad.

5.4.2. Límites que la generalidad impone a la potestad tributaria

El principio de generalidad se asienta sobre la máxima “todos deben contribuir”. Aunque queda claro que no se trata de un principio aislado, sino que su necesaria imbricación con el principio de capacidad contributiva implica que queden afuera del deber aquellos que no cuenten con la capacidad económica mínima como para afrontar el pago público. De este modo la máxima se completa diciendo que todos deben contribuir siempre que se exteriorice capacidad contributiva.

El fallo al que hicimos referencia al final del punto anterior establece una clara regla que marca un límite a la potestad tributaria en virtud del principio, entendido como lo hicimos en el párrafo precedente. Si todos deben contribuir, entonces resulta violatorio del principio establecer una carga sólo sobre determinada clase de personas cuando la exteriorización de capacidad contributiva se manifiesta también en otras clases. El fin público que necesariamente persigue el tributo implica que todos los miembros de la comunidad deban oblarlo, aunque en diferente medida, la que debe establecerse en función de la capacidad económica que exteriorice cada categoría.

Por otra parte, como vimos en el Capítulo 1 (punto 1.2), la potestad tributaria no sólo comprende el poder de crear tributos, sino de eximir y conceder beneficios tributarios. El principio de generalidad justamente se proyecta sobre este último aspecto, trazándole límites a su ejercicio. En efecto, el principio de generalidad entra en tensión

con esta manifestación de la potestad tributaria, por lo que es preciso el establecimiento de reglas claras.

De esta manera, la primera regla que se impone desde este ángulo del poder tributario es que nadie puede ser objeto de beneficios fiscales por privilegios de carácter personal. Ciertamente la Constitución Nacional reconoce la facultad del Congreso de establecer “concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo” (art. 75° inc. 18). Pero esta facultad se inserta en la llamada cláusula del progreso, de manera que su razón de ser únicamente puede reposar en motivos económicos, sociales o políticos vinculados a los objetivos que establecen los incisos 18 y 19 del art. 75° de la Constitución Nacional.

La Corte Suprema se ha manifestado desde antiguo y de manera constante en esta misma línea. Así, ha establecido que dentro de las facultades constitucionales del art. 75° inc. 18 se hallan las de eximir y conceder otros beneficios fiscales. Pero que esta atribución del Congreso sólo puede ejercerse atendiendo a los fines extrafiscales que el mismo artículo enuncia, de manera que el parámetro de razonabilidad se vincula a los mismos (doctrina de fallos 68:227; 183:181; 189:394; 248:736, y más recientemente 324:933, entre muchos otros).

El principio finalmente establece una tercera regla: debe haber una razonable restricción al acceso a la exención fiscal para aquellos que estén dotados de mayor capacidad económica. Esta pauta fue utilizada recientemente por la jurisprudencia de la Corte Suprema en el fallo “González Victorica” (Fallos 341:1625) del 21 de noviembre de 2018.

En este fallo se cuestionaba, por un lado, la constitucionalidad de la restricción establecida por el art. 3° de la Ley N° 19.279, y por el otro, la razonabilidad de una de las previsiones restrictivas fijadas por el decreto reglamentario de la ley. En cuanto al primer punto, la ley referida establece franquicias fiscales para la importación de automotores en favor de personas con discapacidad, pero su art. 3° fija un tope que excluye de los beneficios a aquellas personas que gozan de una capacidad económica tal que puedan adquirir automotores sin necesidad de ayuda fiscal complementaria. La Corte, adhiriendo al dictamen del procurador fiscal, estimó que la restricción cumple con la finalidad de dirigir la ayuda estatal hacia aquellos que sin los beneficios no podrían adquirir el automóvil, de manera que resulta adecuado y razonable no extender la gracia a quienes no tienen obstáculos materiales para la adquisición, por lo que la

disposición normativa no puede entenderse como un trato diferenciado prohibido por la Constitución.

Pero en lo que hace al segundo punto, nuevamente adhiriendo al dictamen del procurador fiscal, consideró que la restricción impuesta por el art. 8° del decreto reglamentario no resulta razonable. En efecto, el dispositivo reglamentario establece, como criterio para medir la capacidad económica del solicitante del beneficio, ponderar no sólo su situación personal, sino también los ingresos y el patrimonio de su grupo familiar. Así, se decidió que la ponderación de la situación patrimonial del grupo familiar no es un criterio adecuado para determinar si una persona con discapacidad podrá acceder a la compra de un automotor sin la ayuda fiscal.

5.5. El principio de proporcionalidad

El principio de proporcionalidad es expresamente receptado por la Constitución Nacional en sus arts. 4° y 75° inc. 2 1° párrafo. En el primero el principio es ligado al de equidad, estableciendo que las contribuciones deben ser impuestas “equitativa y proporcionalmente a la población”, en tanto que el segundo, refiriéndose a los impuestos directos, establece que los mismos deben ser “proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación”.

El principio constitucional ha dado lugar a polémicas en cuanto a su interpretación. La discusión se centra en torno a si lo que establece el dispositivo constitucional es una proporcionalidad rígida, donde la alícuota se aplica en forma constante frente a la variación de la base imponible, o si por el contrario, el principio puede dar lugar a una proporcionalidad graduada en función de la capacidad de tributar. Así, desde esta última perspectiva, el principio se conecta con la idea de progresividad, con aumentos de alícuotas ante el incremento de la medida tomada como base de la capacidad contributiva.

Consideramos que para encontrar una respuesta a la disyuntiva planteada se hace necesaria una hermenéutica fundada en una visión sistemática y orgánica de la Constitución, tal como lo vimos en el Capítulo 2. Así, una visión integral y armónica de los principios de la tributación conlleva a que cada uno de ellos no pueda ser analizado en forma aislada y desintegrada del conjunto del que forma parte. En este sentido, Casás (2003) postula que la Constitución recepta en forma implícita un principio de progresividad, el cual se devela de los arts. 75° inc. 2 3° párrafo, 75° inc. 19 2° párrafo, y 75° inc. 23, en tanto dichos dispositivos adoptan la perspectiva de la igualdad por la ley.

El fallo “Díaz Vélez” (Fallos 151:359), de 1928, constituye el *leading case* en la materia. Allí se discutía la constitucionalidad del impuesto de contribución territorial de la provincia de Buenos Aires, en tanto fijaba una escala progresiva que iba del 5 al 8 por mil según aumentara el valor de la propiedad raíz sobre la que recaía el gravamen. La doctrina del fallo sienta las siguientes pautas interpretativas del principio en cuestión:

1. La proporcionalidad a que se alude en el art. 4º de la Constitución se refiere a la población, y no a la riqueza o al capital.
2. El precepto del art. 4º no puede entenderse aisladamente, sino en consonancia con los arts. 16º y 67º inc. 2 (hoy 75º inc. 2).
3. Tratándose de contribuciones directas, el art. 67º inc. 2 C.N. (hoy 75º inc. 2) da lugar a una proporcionalidad indeterminada, la que es posible mirar no en relación a la población, sino con arreglo a la riqueza que se grava.
4. Dentro de las categorías que crea, el impuesto progresivo debe ser uniforme, de modo que resulta ser proporcional toda vez que se mantiene el mismo porcentaje para las grandes divisiones que dan margen a la progresividad.
5. La progresión debe ser limitada, enmarcada en el principio de equidad, de manera que no pueda tornarse de alguna manera confiscatoria.

Admitida la progresividad por la jurisprudencia, y dando lugar a la hermenéutica constitucional a que aludimos, podemos afirmar que el principio debe entenderse en relación a las singulares manifestaciones de capacidad económica (Villegas, 2005). De esta manera, la proporcionalidad queda articulada con el principio de capacidad contributiva, de suerte que las cargas públicas se distribuyan conforme a las exteriorizaciones de riqueza idóneas para realizar el pago público.

Por ello, la perspectiva de la igualdad por la ley que ya comentamos implica, junto con el principio de capacidad contributiva, que la proporcionalidad imponga a la potestad tributaria un límite vinculado a la idea de la justicia social propia del constitucionalismo de segunda generación. De esta forma, el régimen tributario debe tender hacia un sistema justo, en que la imposición se gradúe, razonablemente, en forma proporcional a la capacidad económica de los contribuyentes, lo que conlleva a que el gravamen deba tener una mayor incidencia sobre aquellos miembros de la sociedad dotados de mayor riqueza.

5.6. El principio de equidad

La equidad resulta ser ampliamente discutida en la doctrina respecto de su calificación como principio jurídico. Mayormente, los autores nacionales se inclinan por asignarle un carácter que excede el orden positivo, de manera que “representa el fundamento filosófico y ontológico de la justicia en la tributación” (Villegas, 2005, p. 275).

La misma jurisprudencia de la Corte Suprema se ha mostrado renuente a considerar el control de constitucionalidad respecto de los tributos con asiento en tal principio. Sólo unos pocos casos aislados han sido objeto de examen bajo el criterio de la equidad. Así, el ya reseñado fallo “Díaz Vélez” (Fallos 151:359), que evaluó si el gravamen cuestionado lo contradecía.

Lo que ha predominado en la jurisprudencia del alto tribunal es la idea de que no puede alegarse la inconstitucionalidad de un tributo con fundamento en la equidad, excepto los casos en que la contradicción con el principio se manifieste como confiscación. Esta es la doctrina que se revela en el fallo “Bco Italo Argentino” (Fallos 188:105) y que se mantuvo en casos posteriores, ligando el control de equidad sólo a la confiscatoriedad, en tanto en ella se evidencia la máxima inequidad.

Ciertamente nos parece que el concepto puede resultar un tanto vago e impreciso, pues está esencialmente ligado a un valor: la justicia. Sin embargo, la insistencia expresa del texto constitucional en la equidad (arts. 4º, 75º inc. 2º 3º párr. e inc. 19º 3º párr.) nos parece que lleva a erigirla como principio jurídico, de manera que no puede considerarse como mera directiva dirigida a la discrecionalidad del legislador.

Por el contrario, en tanto principio jurídico que busca la realización de la justicia, estimamos que puede ser objeto de prudente apreciación judicial, de manera que un tributo o una situación tributaria que se revele como manifiestamente inequitativa debe ser descalificada judicialmente. Vincular esta posibilidad a sólo la exteriorización de una situación confiscatoria hace perder a la equidad toda potencialidad como principio autónomo.

5.7. El principio de no confiscatoriedad

5.7.1. El derecho de propiedad en la Constitución Nacional

Previamente a adentrarnos en el tema de la no confiscatoriedad se hace necesario una breve reseña sobre el derecho de propiedad en la Constitución Nacional. Para ello primeramente debemos remontar nuestras reflexiones a lo que decíamos en el capítulo

2, punto 2.2. Allí observábamos que la Constitución abreva en una ideología de corte liberal, adhiriendo a una visión de tipo iusnaturalista, no estableciendo, sino reconociendo a los individuos derechos que se fundan en el derecho natural.

Precisamente para esta concepción, la propiedad privada constituye un derecho natural del hombre que el derecho positivo no puede sino reconocer y proteger. Es bajo esta ideología subyacente que la Constitución consagra expresamente la protección de la propiedad. De esta manera, en el art. 14° consagra el derecho de todos los habitantes de la Nación a usar y disponer de su propiedad, y ello, de acuerdo a la primera parte del artículo, conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio. El art.17° consagra la inviolabilidad de la propiedad, de modo que ningún habitante podrá ser privado de ella sino en virtud de sentencia, la que habrá necesariamente de fundarse en ley. El final del mismo artículo prohíbe tanto la confiscación de bienes como pena, como las requisiciones y los auxilios de cualquier especie exigidos por los cuerpos armados.

Ahora bien, resulta imprescindible precisar qué debe entenderse por propiedad, objeto de la mentada protección constitucional. Al respecto resulta clásico el concepto dado por la Corte Suprema en “Bordieu”, tomado a su vez de su par norteamericana. Allí se estableció que en su sentido más amplio, la propiedad que protege la Constitución es comprensiva de “todos los intereses apreciables que un hombre puede poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad” (Fallos 145:307). Comprende así todos los bienes materiales e inmateriales, susceptibles de valor, aunque no necesariamente de contenido económico, que puedan quedar bajo la esfera de poder del individuo, manifestada en su libre uso y disposición.

Para concluir esta breve introducción a la defensa constitucional del derecho de propiedad, es dable hacer 3 observaciones que completan el panorama. Primero, que el marco de protección, a partir de la reforma constitucional de 1994, se halla notablemente ampliado con el otorgamiento de rango constitucional a los instrumentos internacionales de derechos humanos nombrados en el art. 75° inc. 22 C.N. En efecto, varios de ellos se refieren a la propiedad como derecho humano. Así, el art. XXIII de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, el art. 17° de la Declaración Universal de Derechos Humanos y el art. 21° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. El último de los preceptos resulta de particular importancia en la materia que estamos tratando, pues establece excepciones que subordinan el derecho de propiedad al interés social o a la utilidad pública, haciéndose eco de un

principio sostenido por la Doctrina Social de la Iglesia: la función social de la propiedad privada.

Como segunda observación, es de notar que el constitucionalismo social, al adoptar la visión de la justicia social, abre una nueva perspectiva del derecho de propiedad. Así, no sólo se protege la propiedad privada, sino que el derecho se entiende también como derecho de acceso a la propiedad, entroncando este derecho con el enfoque de la igualdad real de oportunidades (art. 75° inc. 23 C.N.) y del crecimiento económico con justicia social (art. 75° inc. 19 C.N.), aspectos que cristalizaron en la reforma de 1994.

Por último, junto a la protección de la propiedad privada no puede dejar de mencionarse el reconocimiento constitucional del derecho a la propiedad comunitaria de las comunidades indígenas respecto de las tierras que tradicionalmente ocupan (art. 75° inc.17 C.N.). Este derecho se inserta en el nuevo movimiento del reconocimiento de los derechos de las minorías, particularmente de los pueblos originarios, del que se hizo eco el más reciente constitucionalismo. En el próximo capítulo ahondaremos en las implicancias tributarias que tiene la cuestión.

5.7.2. La no confiscatoriedad en materia tributaria

La no confiscatoriedad como principio jurídico de la tributación no ha sido expresamente receptada por la Constitución Nacional. En efecto, la prohibición de la confiscación de bienes a que hace referencia el art. 17° explícitamente alude a materia penal, de manera que constitucionalmente queda vedada toda posibilidad de admitir la confiscación bajo un carácter punitivo.

No obstante, a partir de la protección que la Constitución brinda a la propiedad privada, claramente puede inferirse que el principio en cuestión se postula como un contenido implícito de la Constitución. Esta establece un amplio marco protectorio sobre el derecho de propiedad, de modo que surge como corolario la inconstitucionalidad de la confiscación por la vía indirecta de la tributación.

Desde muy tempranísimos fallos la Corte Suprema de Justicia de la Nación puso de relieve que la facultad de imposición propia del Estado tiene un valladar en el respeto del derecho de propiedad, de manera que el impuesto no puede afectarlo sustancialmente (Fallos 137:212, 151:359, 185:12, 188:401, entre muchos otros). A partir de ello, se fue elaborando el principio en cuestión como creación pretoriana del alto tribunal. De esta manera, la Corte adoptó un concepto clásico de confiscatoriedad que se ha mantenido invariablemente a lo largo de toda una serie de fallos, que van

desde “Degó”, de 1958, (Fallos 242:73) hasta los más recientes, incluido el fallo “Candy” (Fallos 332:1571), de 2009, de obligada referencia en la materia.

Este concepto clásico asumido por la serie de fallos indicada expresa que existe confiscatoriedad cuando se produce una “absorción, por parte del Estado, de una porción sustancial de la renta o el capital”. La cuestión, por tanto, se centra en dilucidar cuándo, y bajo qué circunstancias, se configura una absorción sustancial de la renta o el capital como para poder subsumir el caso en un supuesto confiscatorio.

En este aspecto de precisar cuándo se produce confiscación, la jurisprudencia de la Corte ha elaborado una amplia casuística que va desde establecer un tope puntual por encima del cual ciertos gravámenes se tornan confiscatorios hasta determinar límites relativos, variables en el tiempo, e incluso susceptibles de diferenciación en un mismo espacio temporal, atendiendo al caso concreto. Seguidamente haremos sucinta referencia a dicha casuística.

En materia de impuestos a las sucesiones la Corte ha afirmado una doctrina tradicional que fija un tope del 33% para considerar que un tributo no resulte confiscatorio. Así, en “Gobierno de Italia c/Consejo Nac. de Educación” estimó que un gravamen a la transmisión de un legado que represente más de un tercio del valor de los bienes transmitidos resulta ser confiscatorio, violando los derechos de propiedad y de testar (Fallos 190:159). En “Fernández Aguilera” se consideró que a los efectos de ponderar la confiscación, el valor de los bienes debe estimarse al momento elegido por los sucesores para el pago, sin importar si en una venta posterior se haya obtenido un precio menor (Fallos 211:34).

En cuestión de contribuciones territoriales se volvió a insistir en la existencia de topes, nuevamente del orden del 33 %. El asunto aquí, que dio lugar a una rica casuística, se centró en determinar sobre qué valores ha de establecerse dicho límite. Toda una serie de fallos estimaron que la apreciación cuantitativa de la confiscatoriedad debe realizarse no en función del valor fiscal del inmueble, sino de su valor real y de su productividad posible (Fallos 220:1300; 223:40; 239:157; 314:1293, entre muchos otros).

Así, en “Jardón Perissé” se estableció que “la tacha de confiscatoriedad sólo es admisible si se demuestra que el rendimiento corriente de una explotación económicamente eficiente del fundo en épocas normales es absorbido por el impuesto en una proporción superior al 33%” (Fallos 209:200). En el mismo fallo se estimó que por explotación eficiente debe entenderse “el debido aprovechamiento de todas las

posibilidades al alcance del común de las gentes aplicadas a esta especie de trabajo, lo que supone la incorporación de los capitales necesarios”. Este criterio de la productividad normal del fundo fue ampliado en “García Jenaro”, al declarar que “no deben computarse aisladamente los años en que se han producido pérdidas ni los de rendimiento anormalmente reducido” (Fallos 209:114). Por ello, la Corte insistió en que lo decisivo no es tener en cuenta el rendimiento real, sino que la proporción ha de establecerse en relación al índice de productividad (Fallos 220:1082).

En atención a este criterio, en “De Guerrico Lamarca” se sostuvo que el juicio de confiscatoriedad no ha de tener en cuenta lo que los inmuebles produjeron en concepto de arrendamientos, “sino lo que pudieron producir con una explotación racional directamente efectuada por sus dueños” (Fallos 220:926). En este mismo sentido, en “Acuña Hnos” se estimó que no basta, para sostener la confiscatoriedad, que el impuesto “supere el tercio de la renta obtenida, pues ello podría provenir de una inapropiada administración del contribuyente” (Fallos 286:166). En “López López, Luis” (Fallos 314:1293) se valoró que no es confiscatorio el impuesto inmobiliario igual al 45% del avalúo fiscal que se impone sobre un fundo inexplorado cuando las inversiones requeridas por ley pudieran poner en marcha un proceso productivo que al cabo del sexto o séptimo año de iniciado produjera rentabilidad, de acuerdo a dictamen pericial.

Más recientemente, en “Gómez Alzaga” (Fallos 332:3255) se condensó la doctrina de la confiscatoriedad de las contribuciones territoriales elaborada en la casuística que brevemente reseñamos. Así, se estableció que a los fines de la confiscatoriedad del impuesto debe estarse a la capacidad productiva potencial del inmueble, que la comprobación del índice de productividad es un elemento de juicio primordial e insustituible, que el exceso confiscatorio debe estimarse al margen de accidentes transitorios y circunstanciales sobre la producción y el aprovechamiento del inmueble, y que no debe incluirse el monto del gravamen entre los gastos de explotación ni tampoco lo pagado en concepto de tasas retributivas de servicios.

Paralelamente a la doctrina de los topes, la Corte ha afirmado que los límites no deben ser considerados en forma absoluta, sino relativa. Así, en “Banco Hipotecario Franco Argentino” (Fallos 210:1208) se consideró que el límite de confiscatoriedad no puede ser férreamente uniforme, de modo que su determinación puede variar en más o en menos en función de ciertas variables, como la clase de riqueza o la actividad lucrativa gravada, o la vinculación directa o indirecta del contribuyente con el país

donde la riqueza tiene su asiento o la ganancia es obtenida. Por ello, el límite puede ser variable en el tiempo, e incluso susceptible de diferenciación en una misma época. En virtud de este criterio, en el mismo fallo se estimó que el tope no puede ser el mismo para el sujeto domiciliado en el extranjero que para quien vive en el país.

En “Droguería del Sud” se trató de la tacha de confiscatoriedad que el actor pretendía respecto del impuesto sobre los ingresos brutos. Allí se consideró que “la compulsa entre lo efectivamente pagado con aquello que hubiera correspondido de calcularse la gabela sobre la diferencia entre el precio de compra y de venta no trasciende el ámbito infraconstitucional” (Fallos 328:4542). De esta manera, la Corte estimó que de dicha comparación sólo puede derivarse la mayor o menor equidad de un sistema, pero no la demostración de que la solución legal sea repugnante respecto de la cláusula constitucional.

En materia de impuesto a las ganancias el fallo “Candy” (Fallos 332:1571), de 2009, constituye el *leading case*. El primer aspecto que resalta en el decisorio es la afirmación de la relatividad del tope de la presión fiscal respecto del impuesto en cuestión. Así, la Corte estableció que las características particulares de esta gabela difieren de otros tributos examinados en fallos precedentes, de donde el límite del 33% no resulta una regla férrea a que haya que atarse. A partir de ello, pasó a considerar la cuestión central de la discusión: la constitucionalidad de la prohibición del mecanismo de ajuste por inflación establecida por el Título V de la ley del impuesto. Entendiendo que la prueba pericial aportada resultaba concluyente, el alto tribunal juzgó que la prohibición de aplicar el ajuste por inflación respecto del período fiscal finalizado el 31/12/2002 “resulta inaplicable al caso de autos en la medida en que la alícuota efectiva a ingresar de acuerdo con esos parámetros insume una porción sustancial de las rentas obtenidas por el actor”.

Finalmente, en cuestión probatoria, la Corte ha insistido en que para acreditar la confiscatoriedad resulta esencial la actividad desplegada por el actor, requiriéndose una prueba concluyente a su cargo (Fallos 220:1082; 239:157; 314:1293; 318:785; 322:3255, entre muchos otros). De esta manera, en “Lanz, Pedro” (Fallos 220:1082) se determinó la insuficiencia de la prueba debido a que los actores omitieron requerir del perito información relativa al índice de productividad de los campos de su propiedad.

Asimismo, la Corte ha rodeado el punto de rigurosas exigencias. Así, en “La Franco Argentina Capitalización S.A.” (Fallos 210:1129) se consideró que las constancias extraídas de los libros del contribuyente no pueden tener eficacia como

documento único de prueba de las utilidades, requiriéndose a tal efecto elementos de juicio ajenos al contribuyente, como las pericias agronómicas. Este mismo criterio de severidad probatoria fue aplicado en “Bertoto Bruera y Cía” (Fallos 333:631), estimándose que el agravio de confiscatoriedad “no puede ser admitido teniendo como único medio de prueba la documentación confeccionada y presentada en forma unilateral por quien acciona, aunque ésta incluya un informe o certificación de contador público”.

5.8. Conclusiones

Como es dable observar tan sólo mediante la simple constatación de la extensión que imprimimos al presente capítulo, el tema abordado en él, junto con el del capítulo anterior, constituye el nervio de nuestro trabajo. En efecto, mediante las temáticas previas introdujimos los fundamentos de la existencia de límites a la potestad tributaria. Ahora tocó el turno de precisar en concreto cuáles son los contornos constitucionales dentro de los cuales dicha potestad puede ser ejercida válidamente.

Del análisis por el que fuimos discurriendo respecto de los principios constitucionales de la tributación podemos sacar importantes conclusiones. Haremos para ello una mirada de conjunto, sin detenernos en principio en particular, pues ello fue objeto del abordaje autónomo de cada uno.

En primer lugar, los principios jurídicos de la tributación plasman valores constitucionales y buscan realizar, en su ámbito propio, el programa constitucional de la libertad, de la justicia social y de la vigencia y efectivo goce de los derechos humanos. En este sentido, se insertan dentro de los grandes paradigmas constitucionales, de manera que es a la luz de ellos que debe escudriñarse su sentido y alcance.

En segundo lugar, como ya lo dijimos a propósito de la proporcionalidad, los principios jurídicos de la tributación no pueden ser interpretados aisladamente, en forma autónoma y desintegrada del resto. La hermenéutica constitucional exige que los mismos se hallen entrelazados, con mutuas implicancias, de manera que sólo tenga sentido hablar de ellos como límites de la potestad tributaria desde una visión integral y armónica.

En tercer lugar, concluimos que la validez constitucional de un tributo en concreto depende de que la norma que lo instituye plasme en su contenido la totalidad de los principios jurídicos enunciados. Es decir, la potestad tributaria debe ser ejercida dentro del cauce que marcan la capacidad contributiva, la igualdad, la generalidad, la proporcionalidad, la equidad, y la no confiscatoriedad. De esta forma, un tributo

aprobará un examen de constitucionalidad sólo si pasa por el tamiz de todos y cada uno de los principios enunciados.

En cuarto lugar, vinculado a lo anterior, es de notar la importancia capital que reviste el principio de capacidad contributiva, aunque no tenga recepción expresa en el texto constitucional. No puede prescindirse del mismo, pues campea en todos los principios de un modo tal que, como afirma Villegas (2005), constituye la base de las garantías materiales de la constitución.

Por último, observamos que existe un criterio valorativo para examinar la constitucionalidad de las normas tributarias desde el prisma de las garantías nombradas. Tal función la cumple el principio de razonabilidad, principio jurídico de raigambre constitucional (art. 28° C.N.) que excede el ámbito específicamente tributario para erigirse en un principio general. Por la razonabilidad se exige que todo acto de los poderes públicos, incluida la norma tributaria, no resulte arbitrario, sino que exhiba, además de una motivación suficiente, una adecuada proporcionalidad entre fines y medios, plasmando en su contenido las pautas propias del principio de igualdad.

CAPITULO 6: LIMITES EN PARTICULAR: LIMITACIONES INDIRECTAS

6.1. Introducción

El bloque de constitucionalidad federal integrado por la Constitución Nacional y los tratados de derechos humanos con jerarquía constitucional instauro un sistema de protección de los derechos de la persona humana, limitando el poder en aras de dicha defensa. Como ya lo hemos venido diciendo a lo largo del presente trabajo, los grandes movimientos constitucionales hicieron mella en el constitucionalismo argentino, de manera que el sistema protectorio se ha ido ampliando bajo los paradigmas de la libertad, la justicia social y la protección internacional de los derechos humanos.

Pero los derechos consagrados en el sistema no son absolutos, sino relativos. Por esta razón son susceptibles de ser reglamentados. El art. 28° de la Constitución Nacional se hace eco de este principio, derivando a la ley la atribución de reglamentar el ejercicio de los derechos. A su vez esta facultad encuentra su límite en el principio de razonabilidad, de manera que por vía legal no sean alterados los principios, garantías y derechos reconocidos.

Cuando nos referimos a las limitaciones indirectas a la potestad tributaria estamos aludiendo a las implicancias que el principio del art. 28° C.N. puede tener sobre la cuestión que tratamos. En efecto, la imposición de alguna manera tiene incidencia sobre los diversos derechos y garantías constitucionales. De modo directo incide sobre el derecho de propiedad, pero también a través de ella indirectamente puede interferirse en el pleno y efectivo goce y ejercicio de los derechos. Los fallos que citaremos seguidamente dan muestra cabal de la manera como la potestad tributaria, legítima y necesaria en sí misma, pudo implicar en ciertos casos, en forma solapada, una restricción de derechos constitucionales.

En el presente capítulo haremos un análisis de los diversos derechos sobre los cuales la tributación tiene mayor incidencia en forma indirecta. Dicho análisis lo circunscribimos a los principales derechos con relevancia particular en el tema, pues ya en el capítulo 3 hemos hecho una breve referencia a las implicancias que cobra el sistema protectorio de los derechos humanos de fuente internacional sobre la potestad tributaria. Buscaremos trazar los límites que a esta potestad le resulta vedado traspasar, de manera que quede asegurado el efectivo goce y ejercicio de los derechos. Para ello trataremos en primer lugar el derecho a trabajar y a ejercer toda industria lícita, el

derecho a ejercer el comercio interjurisdiccional sin trabas y el derecho de libertad de circulación territorial de los bienes, pues todos ellos han sido motivo de litigios con el fisco que tocó resolver a la Corte Suprema. Por último, haremos un elenco de otros derechos y garantías con implicancia en el tema y sucintamente identificaremos la manera como limitan a la potestad tributaria.

6.2. El derecho a trabajar y a ejercer toda industria lícita

Este derecho es expresamente reconocido por la Constitución Nacional en su art. 14º, siendo asimismo consagrado explícitamente por diversos instrumentos internacionales de rango constitucional. Así, aparece receptado por la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (art. XIV), por la Declaración Universal de Derechos Humanos (art. 23º), por el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (art. 6º), por la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial (art. 5º inc. e apart.. i) y por la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer (art. 11 inc. 1 apart. a).

Indudablemente la tributación incide directamente sobre las actividades económicas en cuanto a través de ellas se exterioriza creación de riqueza. El tributo justamente tiene por objeto detraer parte de esa riqueza a favor del Estado para el cumplimiento de sus fines, respetando los principios jurídicos que trazamos en los capítulos anteriores. Pero también, paralelamente a esa finalidad fiscal, el tributo puede convertirse en poderoso instrumento de regulación económica, entrando en juego otras finalidades de índole extrafiscal.

De esta manera, a través de una política tributaria determinada el Estado puede estimular ciertas actividades económicas concediendo beneficios y privilegios fiscales conforme a la cláusula del progreso (art. 75º inc. 18). Pero desde otro costado, el tributo puede funcionar para desalentar ciertas actividades, e incluso puede actuar en ciertos casos a modo de pena.

La cuestión por tanto es establecer cuál es el punto límite hasta donde la potestad tributaria puede llegar desalentando o sancionando actividades a través de la imposición. Citaremos a continuación 3 fallos emblemáticos que tratan la cuestión, intentando extraer de ellos reglas claras que diluciden el asunto.

En “Nougués Hnos” (Fallos 98:52), fallo de 1903, llegó a consideración de la Corte Suprema la constitucionalidad de una ley de la provincia de Tucumán del 14 de junio de 1902. Esta norma establecía un límite a la producción de azúcar, de manera

que hasta las 71.500 toneladas producidas, prorrateadas entre los ingenios de la provincia, el impuesto sería de ½ centavo por kilo, en tanto que el excedente sería gravado a una tasa de 40 centavos por kilo. Todo ello con el objeto de desalentar el exceso de producción destinado al mercado interno. Pero en la realidad de los hechos ello equivalía a que ningún industrial fabricara azúcar por encima del límite para su expendio dentro de la Nación, ya que el impuesto resultaba aún mayor que el valor del producto en el mercado interno.

Para la Corte, el impuesto contrariaba previsiones constitucionales, particularmente el art. 14°. Para concluir así estableció 2 reglas esenciales:

1. La licitud de la industria a que hace referencia el artículo constitucional como para ser objeto de protección debe entenderse no en términos de conveniencia o utilidad, sino en tanto el ejercicio de la actividad no sea contrario al orden y moral públicas o perjudique derechos de terceros. En este sentido, la evaluación de la licitud debe referirse al carácter lesivo para la salud, la moralidad y bienestar públicos o para derechos de terceros que pueda derivarse de la actividad.
2. No deben confundirse la restricción legislativa de los derechos necesaria para la existencia misma de la sociedad con la restricción tendiente a proporcionar ventajas o beneficios al público en general o a determinadas clases o grupos sociales. Esto último resulta legítimo en tanto sea respetado el derecho de propiedad, de modo que nadie sea privado de ella, coartado o restringido en su uso, sin previa indemnización.

Un caso de resonancia particular se dio en 1928, en “Rizotti” (Fallos 150:419). Allí se cuestionaba la constitucionalidad de una ley de la provincia de San Juan que establecía una patente de 5.000 pesos para el ejercicio de la medicina, de la cual quedaban exceptuados los profesionales que prestaran servicios en el sistema público gratuito. La suma era sumamente abultada, con total abstracción de los ingresos del contribuyente en retribución de sus servicios particulares. La Corte estimó que en el caso se evidenciaba un manifiesto propósito de hostilidad hacia una categoría profesional, constituyendo la patente una insalvable traba al ejercicio de una profesión fomentada en otras partes por el interés social que ella representa. La prueba rendida corroboraba la conclusión al quedar evidenciado que numerosos profesionales, o bien se vieron obligados a cerrar sus consultorios particulares, o bien debieron emigrar del territorio provincial para ejercer su profesión con libertad.

Del fallo se desprende una clara regla de corte negativo que establece que la tributación no puede erigirse en un medio de hostilidad o persecución hacia cierta clase profesional. La aversión a cierta actividad o hacia cierto grupo social o laboral se manifiesta en los efectos del tributo sobre la misma cuando la tasa aplicable resulta tan abultada en su cuantía con total prescindencia de la capacidad contributiva evaluada en abstracto, que al contribuyente no le queda más remedio que soportar una carga insoportable o considerar soluciones extremas al margen del ejercicio de su actividad.

Finalmente, un caso mucho más reciente en el tiempo se dio en 1996 en la causa “José Manuel Irizar” (Fallos 319:1934). La discusión se trababa en torno a la constitucionalidad de la ley de la provincia de Misiones N° 2.256 en tanto supeditaba la expedición de guías forestales a la acreditación del pago de tasas municipales e impuestos provinciales que gravaran a las tierras donde se realizaba la explotación forestal. El nervio del fallo está constituido por el análisis de razonabilidad de los medios elegidos para el cumplimiento de los propósitos perseguidos en ejercicio del poder de policía.

Primeramente, el fallo estableció que la exigencia de expedición y tenencia de guías forestales se impone por razones de policía, concretamente para higiene y seguridad en el tráfico de bienes. Pero luego la Corte observó que hubo un exceso de facultades reglamentarias en ejercicio de dicho poder de policía al establecer un procedimiento que opera en sí mismo como causa de ingresos fiscales, encubriendo por tanto una pretensión fiscal ajena a los propósitos de la legislación forestal, gravitando negativamente sobre la actividad productiva al punto de dificultarla.

La importancia del fallo radica en la correcta distinción entre poder de policía y potestad impositiva. Ambos son poderes legítimos, pero sujetos por igual al criterio de la razonabilidad. Así, el poder de policía tiene como fin reglar – en el ámbito del ejercicio de toda industria y actividad lícitas – el desenvolvimiento del derecho conforme la defensa y afianzamiento de la salud, el orden público o los intereses económicos de la comunidad. Pero será irrazonable si persigue fines primordialmente fiscales, confundándose con la potestad tributaria, de modo de limitar el ejercicio de un derecho constitucional con un objeto que le es ajeno.

6.3. La libertad de comercio

La Constitución Nacional consagra un celoso régimen protectorio de la libertad de comercio a través de numerosas previsiones contenidas entre los artículos 9° y 12° que pretenden eliminar de cuajo un sistema de raíz feudal que establecía aduanas

interiores, fuente de conflictos entre las provincias que explican gran parte de la historia nacional. El sistema se completa con la cláusula del comercio del art. 75° inc. 13, que delega en el Congreso de la Nación la facultad de reglar el comercio interjurisdiccional y con las naciones extranjeras.

No nos adentraremos en la cuestión desde la perspectiva de la relación entre los sujetos federales, fuente de numerosa conflictividad centrada en los límites que la cláusula comercial impone a los poderes locales. Nuestro acento aquí estará puesto en la perspectiva del contribuyente, atendiendo al derecho de ejercer el comercio que el art. 14° reconoce al individuo, el que de alguna manera puede verse afectado indirectamente por la tributación local.

El fallo “Bayer S.A.” (Fallos 340:1480), de 2017, condensa la doctrina de la Corte Suprema en el punto. En el caso la actora había interpuesto una acción declarativa de certeza en los términos del art. 322° del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación pretendiendo la declaración de inconstitucionalidad del art. 7° de la ley provincial N° 3.650 de la provincia de Santa Fe. Este último precepto legal establecía una alícuota diferencial en el impuesto sobre los ingresos brutos para el caso de comercialización de productos industriales fabricados en plantas ubicadas fuera de la jurisdicción provincial, alícuota más gravosa que la aplicable a productos de factura local.

Para la actora la alícuota diferencial resultaba contraria a las previsiones constitucionales. Se fundaba para sostener esta posición en que el gravamen constituía una restricción a la libre circulación de los productos que comercializaba, y en que, de modo indirecto, se establecía una aduana interior.

Resaltamos las siguientes líneas argumentales del fallo que echan luz sobre el asunto desde la perspectiva que asumimos. Primeramente, la Corte hizo un análisis de la doctrina tradicional de la igualdad, concluyendo que la discriminación en función del domicilio no constituye una pauta razonable como para ubicar al contribuyente en un grupo distinto que justifique una alícuota diferencial. A partir de esta primera conclusión estableció que la ley, al disponer alícuotas diferenciales según el lugar de radicación de la empresa que comercializa el producto, genera una suerte de barrera aduanera, o de medidas proteccionistas, que alteran el sistema protectorio de la libertad de comercio. Por ello, el fallo determinó que el gravamen cuestionado resulta violatorio de los arts. 9° y 10° de la Constitución Nacional.

6.4. La libertad de circulación territorial

Ligada a la libertad de comercio se encuentra la libertad de circulación territorial. Los mismos artículos 9º a 12º de la Constitución Nacional establecen que los bienes, sean de producción nacional o extranjera, son libres de derechos de tránsito, de modo que el mero hecho de transitar el territorio nacional no puede ser objeto de gravamen alguno.

Al respecto de esta libertad constitucional, la Corte Suprema se expresó en “El Bagual” (Fallos 316:1962), fallo de 1993. En el caso se ponía en discusión la constitucionalidad del Decreto N° 4.676/90 de la provincia de Entre Ríos en cuanto establecía una tasa por la expedición de guías para el transporte de ganado fuera de la provincia, de la que quedaba exceptuado el traslado dentro del territorio provincial.

Para la Corte en realidad la tasa encubría una restricción indebida al derecho de traslado interjurisdiccional, pues si el propósito de la misma era imponer un tributo por el servicio de expedición de guías con el objeto de otorgar seguridad al movimiento de hacienda, no se advertía entonces una razón suficiente para su aplicación discriminada en función de que el traslado fuera dentro o hacia fuera de la provincia. Basado el fallo en tal apreciación del criterio de razonabilidad, juzgó que se afectaba la libre circulación de mercaderías, pues el gravamen cuestionado funcionaba de hecho como un derecho aduanero al tratar diferencialmente el traslado del ganado según su destino fuera de la provincia.

6.5. Otros derechos constitucionales

Sin duda la libertad de culto constituye una importante limitación a la potestad tributaria. Por lo general las leyes fiscales la resuelven en exención de todo tipo de tributo para el caso de los templos religiosos y sus anexos respecto de los cultos reconocidos por el Estado. Asimismo, es relevante en la materia la exención establecida en razón del sujeto, de manera que diversos hechos en cuanto realizados por confesiones o comunidades religiosas quedan alcanzados por el beneficio. Así, por ejemplo, el art. 20º inc. e) de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece como exentas las ganancias de las instituciones religiosas.

Esta garantía, expresada constitucionalmente como el derecho de todo habitante de la Nación “de profesar libremente su culto” (art. 14º C.N.), enlaza con el concepto más amplio de la libertad religiosa como inmunidad de coacción, de modo que “no se obligue a nadie a obrar contra su conciencia ni se le impida que actúe conforme a ella, en privado o en público, sólo o asociado con otros” (Declaración *Dignitatis Humanae*,

Num. 2, Concilio Vaticano II). Los instrumentos internacionales de derechos humanos de jerarquía constitucional igualmente consagran el reconocimiento de este derecho. Así el artículo III de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, el artículo 18° de la Declaración Universal de Derechos Humanos, el artículo 12° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, el artículo 18° del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, el artículo 5° de la Convención Internacional sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación Racial y el artículo 14° de la Convención sobre los Derechos del Niño.

Pasando a otro tema, resulta de relevancia particular la protección integral de la familia que establece la Constitución Nacional en el art. 14° bis. La escueta fórmula constitucional se complementa con los preceptos de los instrumentos internacionales de derechos humanos con rango constitucional, los que hacen hincapié en afirmar al unísono que la familia constituye el elemento natural y fundamental de la sociedad, merecedor del derecho a la protección por parte de la sociedad y del Estado. Así se expresan la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (art. VI), la Declaración Universal de Derechos Humanos (art. 16°), la Convención Americana sobre Derechos Humanos (art. 17°), el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (art. 10°) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 23°).

La protección integral de la familia cobra específica importancia en materia de impuesto a las ganancias. Dos institutos de este impuesto tienen implicancia propia en el tema. Así, por un lado, el instituto de las deducciones en concepto de cargas de familia, receptado por la ley argentina en su art. 23° (T.O por Decreto 649/97), que permite deducir del tributo un importe por el cónyuge, por hijos o hijastros a cargo menores de edad o incapacitados para el trabajo o por otros parientes. A este respecto, resulta importante destacar que la actual ley de impuesto a las ganancias elimina las deducciones por otros parientes a cargo del contribuyente y establece como deducciones importes fijos actualizables anualmente. Por otro lado, el otro instituto relevante es el de la imposición separada para el caso de la ganancia de los componentes de la sociedad conyugal, sistema que adopta la ley argentina (art. 29°) en rechazo del sistema de imposición conjunta que acumula rentas de los esposos.

Por último, merece especial reseña el artículo 17° inc. 17 de la Constitución Nacional, a tono con el reconocimiento internacional de los derechos de los pueblos indígenas. Este artículo propio de la reforma de 1994 reconoce el instituto de la

propiedad comunitaria de las tierras indígenas, nueva categoría de derecho real. Esta propiedad comunitaria asume como notas características la indisponibilidad y la inembargabilidad. Dentro de estas notas resalta que las tierras objeto de protección no son susceptibles de gravámenes.

En este sentido, resulta importante destacar que para un sector de la doctrina que reúne a autores de relevancia en el tema de los derechos indígenas, el vocablo gravámenes inserto en el texto constitucional no se circunscribe estrictamente a la constitución de garantías reales, sino que debe ser entendido ampliamente como comprensivo también de todo tributo que afecte a la tierra indígena comunitaria (Alterini, Corna, Vázquez, 2005). De esta manera, se vislumbra la repercusión que ello conlleva en el tema de que nos ocupamos, pues concluimos que por mandato constitucional, la tierra indígena objeto de propiedad comunitaria está exenta de todo tipo de tributo.

CONCLUSIONES FINALES

Nuestra conclusión final está referida a la hipótesis de trabajo que fue objeto de confirmación a lo largo de toda la exposición. En este sentido, a la luz de todo lo dicho, particularmente en el capítulo 3, estimamos que el tema de las limitaciones a la potestad tributaria, en el sistema constitucional argentino actual, necesita de un cambio de paradigma que trasvase su anclaje en la perspectiva tradicional.

La visión tradicional de la temática se afina en la protección de la propiedad individual. Así, los principios jurídicos clásicos de la tributación se manifiestan, en último término, como propendiendo a salvaguardar la inviolabilidad de la propiedad privada contra abusos autoritarios del Estado en el ejercicio de su potestad. Ciertamente, como lo hemos visto ya en el Capítulo 2, ello representa no sólo una conquista de hombres libres frente a los poderes del monarca, sino que además se encuentra en los orígenes del moderno constitucionalismo, a tal punto que constituye la clave que explica su génesis histórica.

Desde esta perspectiva, resulta interesante señalar que, a grandes rasgos, en el devenir histórico el tributo puede ser visto desde 2 ángulos contrapuestos: hasta la aparición del moderno constitucionalismo, no representa sino una expresión de poderes discrecionales autoritarios, ejercidos según las circunstancias cambiantes de las necesidades fiscales de la Corona. Todavía hoy pueden observarse ciertos resabios de esta percepción negativa del tributo, como una institución odiosa para la ciudadanía en cuanto ataca la riqueza individual.

Pero el constitucionalismo representa un cambio fundamental. La potestad tributaria queda sujeta al ordenamiento jurídico, de manera que se le trazan límites que le es vedado traspasar. Pero al mismo tiempo, como institución jurídica, el tributo es visto no ya como expresión negativa de un poder que despoja de su riqueza al individuo. Todo lo contrario, es conceptualizado como una institución necesaria para otorgar recursos al Estado para cumplimiento de sus fines. Y entre los más altos fines y razón de ser del Estado moderno se encuentra precisamente el de garantizar el goce efectivo de los derechos individuales en una sociedad jurídicamente organizada.

A partir de esta concepción tributo e inviolabilidad de la propiedad quedan enmarcados en una tensión que el orden jurídico pretende resolver a través de principios fundamentales de la tributación. Así el tributo detrae parte de la riqueza de los

individuos hasta el límite que toleran tales principios en salvaguarda de la propiedad individual.

Pero, como venimos sosteniendo, las oleadas constitucionales posteriores al movimiento clásico tienen una profunda repercusión en el tema, de modo que se hace necesario complementar la perspectiva de los límites centrada casi exclusivamente en el derecho de propiedad como sucede en el constitucionalismo de la primera hora. De esta manera, las ópticas del constitucionalismo social y de la constitucionalización del marco internacional de protección de los derechos humanos otorgan al tema un nuevo ángulo de visión.

No obstante, ello no implica un abandono total del tema clásico. Pues es cierto que el derecho de propiedad permanece incólume en tanto que el art. 17° de la Constitución Nacional no fue objeto de reforma, máxime cuando los instrumentos internacionales de rango constitucional también lo afirman como derecho, en menor o en mayor grado según el instrumento de que se trate, pero consagrándolo como derecho humano al fin.

De este modo, la perspectiva clásica no ha de ser desechada, sino integrada en una nueva visión. Esta propuesta se funda en las mismas pautas hermenéuticas del art. 75° inc. 22 de la Constitución Nacional, tal como lo hemos resaltado en el Capítulo 3. No se trata por tanto de anular o de contraponer enfoques, sino de complementarlos e integrarlos en un sistema amplio de protección de los derechos humanos.

Por ello, entendemos que el tema de los límites a la potestad tributaria debe ser abordado desde el prisma de la constitucionalización de la protección internacional de los derechos humanos. En efecto, la tributación tiene múltiples implicancias, no sólo sobre el derecho de propiedad. La multiplicidad de aristas que presenta el tema justifican un tratamiento integral, de modo que el ejercicio de la potestad tributaria sólo encontrará su legitimidad en cuanto no restrinja o lesione derechos humanos con los que se vincule, sea en forma directa o indirecta.

Desde esta visión la cuestión de lo que hemos llamado las limitaciones indirectas a la potestad tributaria cobra una relevancia especial. Generalmente, los manuales y obras especializadas enfocan la temática desde los principios clásicos que hemos tratado. Pero entendemos que las limitaciones que impone el sistema de protección de los derechos humanos, si bien indirectamente, no pueden soslayarse en la hora actual.

LISTADO DE REFERENCIAS

LEGISLACION

Constitución Nacional

Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre

Declaración Universal de Derechos Humanos

Convención Americana sobre Derechos Humanos

Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos

Convención sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación Racial

Convención sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación contra la
Mujer

Convención sobre los Derechos del Niño

DOCTRINA

Alterini, J., Corna, P., Vázquez, G. (2005) *Propiedad Indígena*. Buenos Aires: Educa

Badeni, G. (2006) *Tratado de derecho constitucional*. Tomo I. (2ª ed.) Buenos Aires:
La Ley

Bidart Campos, G. (2004) *El derecho de la Constitución y su fuerza normativa*. Buenos
Aires: Ediar

Bidart Campos, G. (2006) *Manual de la Constitución reformada*. Buenos Aires: Ediar

Bidart Campos, G. (2008) *Compendio de Derecho Constitucional*. Buenos Aires: Ediar

Bielsa, R. (1952) *Compendio de Derecho Público Constitucional, Administrativo y
Fiscal*. Tomo III. Buenos Aires

Casás, J. (2002) *Derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes*. Buenos
Aires: Ad-hoc.

Casás, J. (2003) Principios jurídicos de la tributación En H. García Belsunce (dir.)
Tratado de tributación Tomo I vol. 1 (pp. 219 – 409). Buenos Aires: Astrea.

Díaz Sieiro, H. (2003) El proceso contencioso tributario En H. García Belsunce (dir.)
Tratado de tributación Tomo I vol. 2 (pp. 249 – 399). Buenos Aires: Astrea.

Ekmekdjian, M. (2001) *Tratado de derecho constitucional*. Tomo IV. Buenos Aires:
Depalma.

García Belsunce, H. (1982) *Temas de derecho tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.

García Vizcaíno, C. (2009). *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y
jurídicas*. Tomo I. (4ª ed.) Buenos Aires: Abeledo Perrot.

- Gelli, M. (2008) *Constitución de la Nación Argentina comentada y concordada*. Tomo I. (4ª ed.) Buenos Aires: La Ley.
- Giuliani Fonrouge, C. (2011) *Derecho Financiero*. (10ª ed.) Buenos Aires: La Ley.
- Jarach, D. (1969) *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires: CIMA.
- Luqui, J. (1993) *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Martín, J. y Rodríguez Usé, G. (1995). *Derecho Tributario General*. (2ª ed.) Buenos Aires: Depalma.
- Sagüés, N. (2012) *Manual de Derecho Constitucional*. (2ª ed.) Buenos Aires: Astrea
- Solá, J. (2009) *Tratado de Derecho Constitucional*. Tomo IV. Buenos Aires: La Ley.
- Spisso, R. (2000) *Derecho Constitucional Tributario*. (2ª ed.) Buenos Aires: Depalma
- Spisso, R. (2003) El poder tributario y su distribución. En H. García Belsunce (dir.) *Tratado de tributación* Tomo I vol. 2 (pp. 1 – 24). Buenos Aires: Astrea.
- Telerman de Wurcel, G. (2003). Principios y garantías constitucionales En H. García Belsunce (dir.) *Tratado de tributación* Tomo I vol. 2 (pp. 75 – 121). Buenos Aires: Astrea
- Valdés Costa, R. (1988) *Protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional: el Pacto de San José de Costa Rica*. Separata de la Revista Tributaria, Tomo XV N° 84. Montevideo, Uruguay.
- Vanossi, J. & Dalla Via, A. (2000) *Régimen constitucional de los tratados*. (2ª ed.) Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Villegas, H. (2005) *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. (9ª ed.) Buenos Aires: Astrea.

JURISPRUDENCIA

Corte Suprema de Justicia de la Nación

- “Acosta Claudia”, Fallos 321:3555 (1998)
- “Acuña Hnos y Cía”, Fallos 186:166 (1973)
- “Adm. Nac. de Aduanas”, Fallos 324:933 (2001)
- “Aerovías Nacionales de Colombia Avianca”, Fallos 296:449 (1976)
- “Agüero Máximo”, Fallos 332:1039 (2009)
- “Apoderados y Electores Alianza Frente de la Esperanza”, Fallos 316:972 (1993)
- “Argentini”, Fallos 324:187 (2001)
- “Arlandini”, Fallos 208:184 (1947)
- “Asociación de Clínicas y Sanatorios Privados de Salta”, Fallos 327:4896 (2004)

“Astilleros Regnicoli”, Fallos 296:253 (1976)
“Banco de la Nación”, Fallos 249:292 (1961)
“Banco de la Provincia de Buenos Aires”, Fallos 330:4988 (2007)
“Banco Hipotecario Franco Argentino”, Fallos 210:1208 (1948)
“Bartachini”, Fallos 150:189 (1927)
“Bayer S.A.”, Fallos 340:1480 (2017)
“Bco. de la Prov. de Bs. As.”, Fallos 186:170 (1940)
“Bco. Italo Argentino de San Juan”, Fallos 188:105 (1940)
“Bercaitz Miguel”, Fallos 289:430 (1974)
“Bertoto y Bruera y Cía”, Fallos 333:631 (2010)
“Bodegas y Viñedos Domingo Tomba”, Fallos 176:157 (1936)
“Bodegas y Viñedos Domingo Tomba”, Fallos 184:50 (1939)
“Bodegas y Viñedos Saint Remy”, Fallos 262:367 (1965)
“Bolsa de Cereales de Buenos Aires”, Fallos 337:1464 (2014)
“Bombal Domingo”, Fallos 223:233 (1952)
“Bonorino Perú”, Fallos 311:458 (1988)
“Bourdieu”, Fallos 145:307 (1925)
“Bramajo”, Fallos 319:1840 (1996)
“Bussi”, Fallos 324:3358 (2001)
“C.O.P.I.C.A. SRL”, Fallos 248:736 (1960)
“Cafés La Virginia”, Fallos 320:1166 (1997)
“Caja Nacional de Previsión para el Personal del Comercio”, Fallos 248:482 (1960)
“Camarero Juan Carlos”, Fallos 315:257 (1992)
“Camaronera Patagónica S.A.”, Fallos 337:388 (2014)
“Candy S.A.”, Fallos 332:1571 (2009)
“Carranza Latrubesse”, Fallos 329:1723 (2006)
“Castillo Carina”, Fallos 340:1795 (2017)
“Celulosa Campana S.A.”, Fallos 338:123 (2015)
“Cesari y Cía”, Fallos 123:313 (1916)
“Chocobar”, Fallos 319:3241 (1996)
“Cía Swift de La Plata”, Fallos 249:99 (1960)
“Cía. Gral. de FF.CC.”, Fallos 230:345 (1954)
“Cía. Platense”, Fallos 287:184 (1973)
“Compañía de Circuitos Cerrados S.A.”, Fallos 328:3638 (2005)

“Compañía de Electricidad de Los Andes”, Fallos 202:230 (1945)
“Consolidad ART”, Fallos 332:2872 (2009)
“Consultatio S.A.”, Fallos 328:456 (2005)
“Cook Carlos”, Fallos 313:410 (1990)
“Corporación Financiera Internacional”, Fallos 330:2892 (2007)
“Cruz José”, Fallos 179:98 (1937)
“De Guerrico Lamarca”, Fallos 220:926 (1951)
“De Guerrico Mercedes”, Fallos 220:1300 (1951)
“Degó Félix”, Fallos 242:73 (1958)
“Díaz Vélez”, Fallos 151:359 (1928)
“Dirección Provincial de Rentas de Santa Cruz”, Fallos 314:1796 (1991)
“Doncel de Cook”, Fallos 155:290 (1929)
“Droguería del Sud S.A.” Fallos 328:4542 (2005)
“Ekmekdjíán”, Fallos 315:1492 (1992)
“El Bagual”, Fallos 316:1962 (1993)
“Empresa Alas Argentinas SRL”, Fallos 339:713 (2016)
“Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida S.A.”, Fallos 338:313 (2015)
“Esso S.A. Petrolera Argentina”, Fallos 271:7 (1968)
“Eves Argentina S.A.”, Fallos 316:2329 (1993)
“F.C. Central Córdoba”, Fallos 189:394 (1941)
“Famyl S.A.”, Fallos 323:2256 (2000)
“Fernández Aguilera”, Fallos 211:34 (1948)
“Fernández Fermín”, Fallos 215:225 (1949)
“Ferrari Daniel”, Fallos 199:466 (1944)
“Ferrocarril Central Argentino”, Fallos 68:227 (1897)
“Ferrocarril del Sud”, Fallos 114:282 (1911)
“Ferrocarril del Sud”, Fallos 134:37 (1921)
“Fibraca Constructora”, Fallos 316:1669 (1993)
“Fleischmann Argentina”, Fallos 312:912 (1989)
“Galli”, Fallos 328:690 (2005)
“Ganadera Los Lagos”, Fallos 190:142 (1941)
“García Jenaro”, Fallos 209:114 (1947)
“Georgalos Hnos”, Fallos 303:245 (1981)
“Giménez Fauvety”, Fallos 239:157 (1957)

“Girolodi”, Fallos 318:514 (1995)
“Gobierno de Italia”, Fallos 190:159 (1941)
“Gómez Alzaga”, Fallos 322:3255 (1999)
“González Victorica”, Fallos 341:1625 (2018)
“Griet Hermanos”, Fallos 137:212 (1922)
“Guardian Assurance”, Fallos 150:89 (1927)
“Guido C. Caratti e Hijos SRL”, Fallos 334:1437 (2011)
“Halabi”, Fallos 332:111 (2009)
“Haquim”, Fallos 324:2299 (2001)
“Hermitage S.A.”, Fallos 333:993 (2010)
“Hidronor S.A.”, Fallos 302:1461 (1980)
“Hooft, Pedro”, Fallos 327:5118 (2004)
“Hulytego SAIC”, Fallos 305:134 (1983)
“Iglesias Alfredo”, Fallos 105:273 (1906)
“Indo S.A.”, Fallos 318:785 (1995)
“Instituto de Informaciones Comerciales Paraná”, Fallos 321:1660 (1998)
“Irazú Margarita”, Fallos 311:75 (1988)
“Irizar”, Fallos 319:1934 (1996)
“Isabel de Elortondo”, Fallos 33:162 (1888)
“Itzcovich”, Fallos 328:566 (2005)
“Jardón Perissé”, Fallos 209:200 (1947)
“Jockey Club de Rosario”, Fallos 312:529 (1989)
“Kupchik”, Fallos 321:366 (1998)
“La Bellaca”, Fallos 319:3400 (1996)
“La Franco Argentina”, Fallos 210:1129 (1948)
“La Martona”, Fallos 182:411 (1938)
“Lanz Pedro”, Fallos 220:1082 (1951)
“Liguori Carlos”, Fallos 297:421 (1977)
“Linares Clara”, Fallos 315:839 (1992)
“Linares”, Fallos 150:112 (1928)
“Livorno SRL”, Fallos 247:181 (1960)
“López López Luis”, Fallos 314:1293 (1991)
“Maderas Martini”, Fallos 307:1083 (1985)
“Marconetti S.A.”, Fallos 271:186 (1968)

“Maschio”, Fallos 185:12 (1939)
“Masciotta”, Fallos 322:2890 (1999)
“Masotti de Busso”, Fallos 207:270 (1947)
“Merk Química Argentina”, Fallos 211:162 (1948)
“Microomnibus Barrancas de Belgrano”, Fallos 312:2490 (1989)
“Mill de Pereyra”, Fallos 324:3219 (2001)
“Monges”, Fallos 319:3148 (1996)
“Morales Dionisio”, Fallos 234:335 (1956)
“Multicambio S.A.”, Fallos 316:1115 (1993)
“Municipalidad de Buenos Aires”, Fallos 204:671 (1946)
“Municipalidad de La Banda”, Fallos 183:181 (1939)
“Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”, Fallos 320:58 (1997)
“Municipalidad de Laprida”, Fallos 308:647 (1986)
“Nación AFJP c/Prov. de Mendoza”, Fallos 329:1586 (2006)
“Nación AFJP c/Prov. Tucumán”, Fallos 329:1554 (2006)
“Navarro Viola”, Fallos 312:2467 (1989)
“Nobleza Piccardo”, Fallos 321:270 (1998)
“Nougués Hnos”, Fallos 98:52 (1903)
“Nuevo Banco Italiano”, Fallos 200:424 (1944)
“Olivar Guillermo”, Fallos 16:118 (1875)
“Paz José Clemente”, Fallos 117:22 (1913)
“Peralta Luis”, Fallos 313:1513 (1990)
“Pereyra Lucena”, Fallos 188:401 (1940)
“Pérez de Smith”, Fallos 300:1282 (1978)
“Petrolera y Minera Servicios Técnicos Atlas”, Fallos 284:161 (1972)
“Piantoni Hnos”, Fallos 340:1884 (2017)
“Polino”, Fallos 317:335 (1994)
“Provincia de Córdoba”, Fallos 303:113 (1981)
“Provincia del Chaco”, Fallos 321:3236 (1998)
“Provincia del Neuquén”, Fallos 292:26 (1975)
“Puentes del Litoral S.A.”, Fallos 337:948 (2014)
“Quesada”, Fallos 248:824 (1960)
“Quinteros Leónidas”, Fallos 179:113 (1937)
“Ramognino Luis”, Fallos 304:1381 (1982)

“Riveros Santiago”, Fallos 313:1392 (1990)
“Rizzoti”, Fallos 150:419 (1928)
“Saguir y Dib”, Fallos 302:1284 (1980)
“Selcro S.A.”, Fallos 326:4251 (2003)
“Suárez Abel”, Fallos 270:429 (1968)
“Superinox S.A.”, Fallos 322:1926 (1999)
“Tachella”, Fallos 325:2600 (2002)
“Técnica Patagónica S.A.”, Fallos 302:1236 (1980)
“Telefónica de Argentina c/Munic. de Chascomús”, Fallos 320:619 (1997)
“Telefónica de Argentina C/Munic. de Gral Pico”, Fallos 320:162 (1997)
“Tomasella Cima”, Fallos 322:2370 (1999)
“Unanué”, Fallos 138:313 (1923)
“Unifund”, Fallos 323:240 (2000)
“Universidad Nac. de Córdoba”, Fallos 327:2435 (2004)
“Varsavsky”, Fallos 220:119 (1951)
“Ventura Alberto”, Fallos 294:152 (1976)
“Vialco S.A.”, Fallos 301:1122 (1979)
“Video Club Dreams”, Fallos 318:1154 (1995)
“Vieytes de Fernández”, Fallos 295:973 (1976)
“Zamorano Carlos”, Fallos 298:441 (1977)
“Zariategui Horacio”, Fallos 311:2580 (1988)
“Zeballos de Aramayo”, Fallos 184:592 (1939)