

REVISTA

DEBATES

DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

TRIBUTACIÓN LOCAL

Año II - N° 2 - Junio 2022



CENTRO DE ESTUDIOS DE
DERECHO FINANCIERO Y
DERECHO TRIBUTARIO

DERECHO - UBA

REVISTA

DEBATES

DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

TRIBUTACIÓN LOCAL

Año II - Nº 2 - Junio 2022

Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario

Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires

Av. Figueroa Alcorta 2263 (C1425CKB)

www.derecho.uba.ar - cedfdt@derecho.uba.ar

Registro DNDA en trámite

PROPIETARIO

Facultad de Derecho,
Universidad de Buenos Aires

DIRECTOR

Horacio G. A. Corti

SUBDIRECTOR

Pablo Revilla

CONSEJO EDITORIAL

Fabiana H. Schafrik

Gladys V. Vidal

Horacio F. Cardozo

Patricio Urresti

Juan Manuel Álvarez

Echagüe

**Responsables
de este número:**

DIRECTOR

Pablo Revilla

COORDINADOR

Patricio Urresti

DISEÑO

Ana L. Sancineto

EDICIÓN

Virginia T. Neyra

Agostina B. Gelmetti

EDITORIAL

Pablo Revilla y Patricio Urresti..... 6

SECCIÓN GENERAL

COPARTICIPACIÓN FEDERAL

Inequidades en el Régimen de Coparticipación Federal

Carlos Gervasoni 9

Pautas uniformadoras de la ley de Coparticipación Federal en la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

María Inés Giménez 17

IMPUESTOS LOCALES

Acerca de las liquidaciones apócrifas del Impuesto Inmobiliario Complementario en la Provincia de Buenos Aires, o de un nuevo avasallamiento de la garantía de defensa en juicio y del debido proceso adjetivo

Cristian Durrieu 30

El impuesto inmobiliario complementario. Un impuesto a la espera de la declaración de inconstitucionalidad

Sandra Gallasso 35

Gravabilidad del Impuesto sobre los ingresos brutos sobre las operaciones desarrolladas por contratistas, subcontratistas y de la Entidad Binacional Yacypretá

Daniel R. García 40

Los contratos reglamento o contratos marco ante el impuesto de sellos

Rubén H. Malvitano 44

TASAS RETRIBUTIVAS DE SERVICIOS

Del Sofisma a la paradoja. Comentarios a la sentencia de la CSJN en la causa “ESSO Petrolera Argentina SRL c/Municipalidad de Quilmes s/Acción contencioso administrativa”

Germán Krivocapich 50

Composición de la contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios - Tasa o impuesto

Maximiliano Rajjman 56

Aspectos controvertidos de las tasas municipales en la Provincia de Santa Fe

Gabriela I. Tozzini y Guido A. Corsalini..... 67

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO LOCAL

Remedios jurídicos frente a los excesos en los regímenes de retención del impuesto sobre los ingresos brutos en la CABA

Silvina Coronello 129

Los regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos y sus múltiples inconstitucionalidades

Rodrigo Lema 139

Aspectos conflictivos del *solve et repete* y de la acción de repetición en la Provincia de Buenos Aires

Gustavo Mammoni 157

***Solve et repete* en la Provincia de Santa Fe**

Laura M. Marcos 170

Delegación. Renuncia. Los regímenes de retención y percepción en Tucumán

Leandro Stok 182

Aspectos procesales y sustanciales vinculados con la repetición de tributos en la Ciudad de Buenos Aires

Patricio E. Urresti 186

SECCIÓN ESPECIAL

TRABAJOS INTEGRADORES DE LA CARRERA, TESINAS DE LA MAESTRÍA, TESIS DE DOCTORADO

La impugnación judicial de las resoluciones de las Comisiones Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral

Diego A. Menéndez 1

EDITORIAL

Es un orgullo presentar el segundo ejemplar de la revista *Debates de Derecho Financiero y Tributario*, medio por el cual los profesores de esta disciplina que nos desempeñamos en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires brindamos a la comunidad académica y científica un estado de situación sobre los estudios e investigaciones en la materia, tanto propios como de docentes invitados.

Como indicó el Dr. Horacio Corti en el primer número, consideramos adecuado agrupar los volúmenes por unidades temáticas y, en este caso, los trabajos se centran en la tributación local, reflejando tanto las actividades de la Comisión de Tributos Locales y su ciclo de disertaciones llevado a cabo, sin interrupciones, desde el año 2020 hasta esta publicación, cuanto algunos trabajos seleccionados entre los presentados por los alumnos de la Maestría en Derecho Tributario y Financiero.

Observamos que la reforma constitucional del año 1994 trajo consigo un nuevo balance en nuestro sistema federal, con una revalorización de las potestades y competencias locales y la consecuente necesidad de mayores ingresos para solventar su ejercicio. Basta citar, como ejemplo, el reconocimiento del dominio originario de las provincias sobre los recursos naturales existentes en su territorio, plasmado en el nuevo art. 124 de la Constitución Nacional, y la asunción, por parte de las provincias, del ejercicio del dominio originario y la administración sobre los yacimientos de hidrocarburos que se encuentran en sus respectivos territorios¹.

La experiencia recogida desde el año 1994 hasta el presente nos muestra que, en la búsqueda de estos nuevos ingresos, se han generado múltiples e interesantes conflictos. Mencionaremos, por su importancia, algunos

de ellos, que han sido tratados en los trabajos contenidos en este ejemplar:

1) La inobservancia de las pautas uniformadoras establecidas en la ley de coparticipación federal respecto del impuesto de sellos y del impuesto sobre los ingresos brutos. Entre las controversias más conocidas podemos citar la exigencia del impuesto de sellos en operaciones sin instrumentar, o en transacciones que no son onerosas, o bien el caso de operaciones monetarias que no cumplen los requisitos para ser gravadas. Respecto del impuesto sobre los ingresos brutos, el requerimiento de pago a ciertas actividades que no son desarrolladas con fin de lucro; al transporte interjurisdiccional con tarifas reguladas, que no han contemplado el aludido gravamen y, por ende, impiden que el tributo pueda ser trasladado, perdiendo así su sustancia técnica; o al transporte internacional, desarrollado por empresas constituidas en el extranjero.

2) La violación de la prohibición de analogía establecida en el art. 9º, inc. b, de la ley de coparticipación federal, mediante la creación de tributos locales que cuentan con hechos imponibles o bases imponibles sustancialmente idénticos a los nacionales coparticipables.

3) El ejercicio de las potestades tributarias locales más allá de los límites territoriales de cada jurisdicción, pretendiendo gravar con tasas retributivas actividades que se encuentran fuera del ejido municipal y a las cuales, por ende, el municipio no puede prestarles servicio alguno. En idéntico sentido, la intención de computar los ingresos totales del país a fin de determinar la alícuota aplicable del impuesto sobre los ingresos brutos, cuando dichos ingresos a nivel país provienen de actividades desarrolladas fuera del territorio provincial y son, en consecuencia, un parámetro de riqueza extraño, que no es apto para cuantificar la única actividad que puede gravar la provincia, esto es, la

¹ Cfr. ley 26.197.

desarrollada dentro de sus límites geográficos.

4) El surgimiento de tasas que no retribuyen un servicio concreto e individualizado sobre un acto o bien no menos concreto e individualizado del contribuyente, con arreglo a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia.

5) La dispersión normativa en la regulación de los tributos locales, en especial en lo referido a la variedad de alícuotas en el impuesto sobre los ingresos brutos. Por ejemplo, en el año 2021, las jurisdicciones que tienen la alícuota integrada en el “Sistema Federal de Recaudación” (SIFERE) contaban, en promedio, con 46 alícuotas diferentes, mientras que aquellas que no empleaban la alícuota integrada ostentaban, en promedio, 110 alícuotas². Resulta difícil justificar semejante complejidad cuando, como surge de dicho estudio, en promedio y a nivel federal, el 95% de la recaudación de los contribuyentes de Convenio Multilateral se concentra en 9 alícuotas.

6) La proliferación de regímenes de percepción, retención y pagos a cuenta, tanto para los tributos provinciales cuanto para los municipales, lo que crea un verdadero engendro por la coexistencia y, a veces, superposición entre ellos.

7) La generación de constantes saldos a favor como consecuencia de los regímenes mencionados, con complejos mecanismos de exclusión o devolución de los importes retenidos o percibidos en exceso.

8) Vinculado con el punto anterior, las demoras en la devolución de los saldos a favor del contribuyente, que, en promedio para todas las jurisdicciones del país, insume 205 días, pero dicho lapso puede extenderse cerca de 200 días adicionales en el caso de algunas jurisdicciones, siendo únicamente 11 provincias las que se encuentran dentro del límite de 180 días establecido originariamente en el Consenso Fiscal firmado a finales de

2017³. Estas demoras resultan particularmente graves en una economía caracterizada por un proceso inflacionario, siendo un reclamo compartido la simplificación y automatización de las devoluciones de los saldos a favor.

9) La falta de publicación oficial de las normas tributarias, acto requerido para la satisfactoria divulgación y certeza sobre la autenticidad del texto de aquellas decisiones de contenido normativo general.

Con la puesta en marcha del Ciclo de Disertaciones intentamos, no solo ofrecer una actividad extracurricular para los alumnos de la carrera de Abogacía y de la Maestría, sino también generar un espacio federal de discusión con profesores y participantes en general del interior del país, buscando en las exposiciones un balance entre sector público y privado, distinto grado de experiencia profesional y enfoques disímiles, en la convicción de que tal pluralidad enriquece y permite un mejor diagnóstico de los problemas y de sus posibles soluciones.

Consideramos que el fruto de esta tarea es una obra plural, que refleja las realidades locales en sus diferentes facetas, pero que trasuntan un objetivo común: mejorar la unión indestructible iniciada en el año 1853, en el entendimiento de que es una tarea diaria, que requiere de altas dosis de *sacrificio*, *compromiso* y *responsabilidad política* de nuestros gobernantes.

Entendemos que requiere de *sacrificio*, pues las históricas diferencias de riqueza y producción entre las provincias aún no pudieron ser superadas, pese a los variados mecanismos empleados para mitigarlas (desde los sistemas redistributivos de las leyes de coparticipación hasta los regímenes de promoción). Ello motiva continuas discusiones entre las provincias que más contribuyen a la recaudación de los impuestos que se distribuyen por el régimen de la ley

² “Monitor Tributario Provincial”, elaborado por el Ministerio de Economía de la Nación. Marzo 2022. <https://www.argentina.gob.ar/economia/politicatributaria/monitor-tributario-provincial>

³ “Monitor Tributario Provincial”, elaborado por el Ministerio de Economía de la Nación. Marzo 2022. <https://www.argentina.gob.ar/economia/politicatributaria/monitor-tributario-provincial>

23.548, sin recibir un importe similar, y aquellas que perciben sumas notoriamente superiores a las que aportan, debates que no podrán ser saldados sin una visión a largo plazo de país, que busque mecanismos estables para atemperar esas diferencias, con la convicción de alcanzar, mediante ellos, un mejor futuro común.

Exige, asimismo, un *compromiso* tanto de las provincias cuanto de la Nación en ese proyecto, que deberá cumplirse en objetivos comunes de déficit fiscal, deuda pública, recaudación, financiamiento del sistema de seguridad social, etc., en el entendimiento de que no es factible una salvación individual, sino que la suerte de la Nación se encuentra indefectiblemente atada a la de las provincias que la integran y viceversa. Basta recordar, para ello, las experiencias de las denominadas “cuasimonedas” o del no cumplimiento de los pagos de la deuda, para observar el impacto en toda la economía de las decisiones de uno u otro nivel de gobierno.

Precisa, también, de *responsabilidad política* por parte de los estados federados, tanto en asumir compromisos que luego puedan cumplir cuanto en observar y hacer observar, por los demás estados miembros, las obligaciones contraídas. En tal sentido, y como ejemplo, de nada sirve contar con el mecanismo de compensación previsto en el Protocolo Adicional si los estados partes no promueven su aplicación como forma de evitar que el contribuyente interjurisdiccional que ha cumplido su obligación no sea sometido nuevamente al pago de un impuesto ya satisfecho.

Resulta evidente que el sistema federal, abrazado por nuestros constituyentes en 1853, deja un amplio margen para las autonomías provinciales, pero no menos cierto es que la extensión o el ejercicio de dichas autonomías no pueden interferir en el anhelo principal de nuestra Norma Fundamental y primer objetivo de su Preámbulo: constituir y garantizar un solo país para un solo pueblo.

Pablo Revilla y Patricio Urresti

SECCIÓN GENERAL

COPARTICIPACIÓN FEDERAL

INEQUIDADES EN EL RÉGIMEN DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL*

Carlos Gervasoni

** Este texto corresponde a la versión escrita de la exposición brindada durante el Ciclo de disertaciones sobre Tributación Local - Carrera de Especialización en Derecho Tributario. Facultad de Derecho-UBA. 17 de Noviembre de 2020.*

Este trabajo enfoca los temas fiscales y tributarios no desde el Derecho o la Economía, sino desde la disciplina del autor, la Ciencia Política. Uno de los temas centrales de esta es el Estado: su formación, su estructura, sus funciones, sus tipos y, no menos centralmente, su financiamiento. Desde hace unas cuatro décadas los temas fiscales se han instalado en el centro de la disciplina porque, descubrimos, la forma en que se financian los estados es central para explicar muchos fenómenos políticos. Un ejemplo claro de esta idea es la tesis de Charles Tilly que postula que los estados nacionales europeos se formaron sobre la base de la guerra, las burocracias civiles y militares generadas para afrontar los conflictos bélicos, y los impuestos que se establecieron para financiarlas. La democratización de los estados también ha sido analizada en clave fiscal: desde la propia idea de “no taxation without representation” a la más reciente literatura sobre la maldición política de los recursos naturales y los rentier states, que postula que allí donde los estados se financian a partir de la apropiación de grandes rentas de recursos naturales, difícilmente surjan democracias. El mecanismo causal detrás de esta regularidad empírica sería que el estado no depende allí de ciudadanos que pagan impuestos, sino los ciudadanos de estados que distribuyen rentas¹.

El estudio de la evolución de nuestro propio estado argentino remite en varios momentos

claves a cuestiones vinculadas a su financiamiento, por ejemplo en lo que hace a los conflictos por el control de las rentas de la aduana de Buenos Aires, los empréstitos contraídos en el extranjero en el siglo XIX (y también en el XX y el XXI), la introducción del impuesto a las ganancias (llamado “impuesto a los réditos”) durante la presidencia de Justo y la paralela aprobación de un régimen de coparticipación de impuestos con las provincias. Un buen ejemplo de un enfoque fiscal para analizar La Formación del Estado Argentino, es justamente el libro de ese nombre escrito por el politólogo Oscar Oszlak (1997).

Si la cuestión fiscal está en el centro del Estado y sus diversas formas, también está en el centro del federalismo, que es una forma de organización del poder estatal. El federalismo implica una división de funciones entre el gobierno nacional y gobiernos subnacionales autónomos, entre ellas las de recaudar impuestos y decidir cómo gastarlos. El federalismo fiscal está inherentemente imbricado con el federalismo político.

El Federalismo Argentino

Contra ciertos estereotipos la Argentina es un país muy federal. Las provincias tienen notable autonomía, tanto que dictan sus propias constituciones, reglas electorales y regímenes municipales. Así, por ejemplo, Mendoza y Santa Fe prohíben la reelección inmediata del gobernador, mientras que Catamarca, Formosa y Santa Cruz habilitan la reelección indefinida. “Según el Índice de Autoridad Regional (Hooghe et al. 2016), las provincias argentinas se encuentran entre las unidades subnacionales más poderosas del mundo, no muy por debajo de los länder alemanes y los estados de Australia y EUA, a la par de las provincias canadienses, y algo por delante de los estados brasileños y

¹ Estas ideas pueden resumirse en la efectiva fórmula de la politóloga estadounidense Margaret Levi (1988, 1) “[t]he history of state revenue production is the history of the evolution of the state”.

mexicanos”². Las provincias tienen representantes en el Senado, que es tan poderoso como la Cámara de Diputados. Además, ejecutan alrededor del 40% del gasto total del sector público argentino (contra aproximadamente el 50% del estado nacional), y emplean a aproximadamente dos tercios de los tres millones de servidores públicos del país. En efecto, el estado nacional gasta más que el conjunto de las provincias, pero son estas las que concentran el empleo público, en buena medida debido a que son las que ejecutan las políticas públicas que afectan más directamente a la mayoría de la población (educación primaria y secundaria y la mayor parte de los servicios de salud, seguridad y justicia), que tienden a ser mano de obra intensivas. En efecto, las mayores categorías de empleados públicos son los docentes y directivos de escuelas primarias y secundarias, los médicos, paramédicos, enfermeros y demás empleados de hospitales y otros centros de salud pública, y los cuerpos de policía provinciales. El gasto público nacional, en cambio, se compone fundamentalmente del pago de jubilaciones (por lejos el principal rubro del presupuesto nacional), del servicio de la deuda pública, el gasto en fuerzas armadas y fuerzas de seguridad federales, del financiamiento de las universidades nacionales, de los subsidios a las tarifas servicios públicos y de la cobertura del déficit de las empresas públicas, funciones que, con la excepción de las fuerzas armadas y de seguridad, pueden llevarse a cabo con burocracias relativamente reducidas.

Hay, sin embargo, una excepción importante a este panorama de poder y autonomía provincial: la recaudación impositiva, que está mucho menos descentralizada que el gasto público. Aunque la Constitución nacional les asigna a las provincias amplias potestades tributarias, desde la década de 1930 ha

habido una importante delegación en el gobierno federal (cuya contraparte es la coparticipación de recursos impositivos con las provincias). El gobierno nacional explica desde hace décadas más del 80% de los ingresos tributarios totales del sector público, mientras que el resto corresponde a los fiscos provinciales (Porto 2021, 123). Así, la AFIP recauda los impuestos en los que la mayor parte de los países basan sus ingresos (ganancias, IVA y los aportes y contribuciones de la seguridad social), además de otros como los internos, bienes personales y los derechos de importación, e incluso varios impuestos inexistentes en la mayor parte del mundo, como las retenciones a las exportaciones y el impuesto inflacionario (estos dos últimos no se coparticipan con las provincias). Las provincias recaudan impuestos menos relevantes, fundamentalmente ingresos brutos, y otros como los que gravan la propiedad de inmuebles y automóviles. Una decena de provincias cuentan entre sus propios recursos a las regalías petroleras, gasíferas, mineras e hidroeléctricas, pero solo en las patagónicas constituyen una porción significativa de sus ingresos fiscales, especialmente en Chubut, Neuquén y Santa Cruz.

Las capacidades recaudatorias de las provincias varían muchísimo, son muy importantes en los distritos de mayor magnitud demográfica o económica (la provincia de Buenos Aires y la CABA), y algo menores en las que le siguen (Córdoba, Mendoza y Santa Fe). Las principales provincias productoras de hidrocarburos también tienen un relativamente alto grado de autofinanciamiento, aunque en este caso no estrictamente basado en impuestos sino en regalías (que el federalismo fiscal argentino asigna, a diferencia de otros como el brasileño, enteramente a las provincias productoras). En el otro extremo se encuentran provincias de pequeño tamaño demográfico y económico y con escasas o nulas regalías, como Formosa y La Rioja, que apenas financian entre el 5% y el 10% de su

² Gervasoni, C. *Hybrid Regimes within Democracies. Fiscal Federalism and Subnational Rentier States*. Cambridge, University Press. 2018.

gasto público con recursos propios. El resto proviene de las generosas transferencias federales que reciben.

Este federalismo fiscal en el que buena parte del gasto público corresponde a las provincias, pero la mayor parte de la recaudación impositiva corresponde a la nación genera “desequilibrio fiscal vertical”: un nivel de gobierno (típicamente el nacional) recauda más de lo que gasta y otro (típicamente el subnacional) gasta más de lo que recauda. Este desequilibrio se resuelve a través de las transferencias federales, a través de las cuales el gobierno nacional devuelve a las provincias los recursos tributarios que recauda por delegación de ellas.

Una característica importante y relativamente atípica del federalismo fiscal argentino es que este desequilibrio fiscal vertical es alto en promedio, y desperejo entre provincias. Como se vio, algunas cubren más del 90% de sus gastos con recursos provenientes del gobierno nacional, mientras que en la de Buenos Aires esa cifra llega a aproximadamente el 50%.

Las transferencias federales se rigen por un complejísimo sistema que llamamos “coparticipación”, pero que en realidad está compuesto por muchos regímenes legales que cambian frecuentemente, el principal de los cuáles es la “coparticipación federal de recursos fiscales” establecido por la ley 23.548. Existen otros fondos tales como el FONAVI o los Aportes del Tesoro Nacional. Puede obtenerse una rápida visión de este enrevesado sistema recurriendo al gráfico que intenta representar “el laberinto de la coparticipación”³.

Las provincias, especialmente las pequeñas, prefieren esta división del trabajo en que, para decirlo exageradamente, el estado nacional recauda y los estados provinciales gastan. En primer lugar, porque crear y cobrar impuestos

es políticamente costoso y burocráticamente complejo, mientras que gastar es políticamente conveniente y burocráticamente sencillo. Y, en segundo lugar, porque la gran mayoría de las provincias, y muy especialmente las demográficamente pequeñas (que, recuérdese, son la mayoría y por tanto cuentan con poder de veto en el Senado), reciben mucho más en transferencias que lo que sus contribuyentes aportan en impuestos nacionales. Provincias como Catamarca, Formosa, Jujuy, La Rioja, Santa Cruz, Santiago del Estero y Tierra del Fuego reciben grandes subsidios federales (lo que he llamado “rentas del federalismo fiscal”, Gervasoni 2018), los cuales son financiados fundamentalmente por los bonaerenses, que aportan mucho más en impuestos nacionales que lo que reciben en transferencias federales, y en menor medida por los cordobeses, mendocinos, porteños y santafesinos. Estos distritos son demográficamente grandes y económicamente avanzados –lo cual genera bases impositivas amplias–, pero están bastante sub-representados en la Cámara de Diputados y fuertemente sub-representados en el Senado (sólo el 21% de los senadores se eligen en esos distritos, a pesar de que concentran dos tercios de la población).

Así, la gran expansión del gasto total del sector público argentino que ocurrió en las últimas décadas se financió fundamentalmente a través del aumento de la recaudación de impuestos nacionales. A grandes rasgos el gasto público consolidado de todos los niveles de gobierno pasó de un rango del 25% al 30% del PBI en las últimas tres décadas del siglo XX, a aproximadamente un 40% hacia el final del período de Cristina Fernández de Kirchner en 2015. Así, desde 2001 y con especial fuerza en los años kirchneristas, ha habido una creciente proliferación de nuevos impuestos nacionales y/o de alícuotas crecientes: el impuesto al cheque (creado en 2001 por Domingo Cavallo en su gestión como ministro de De la Rúa), las retenciones a la exportaciones (que, eliminadas durante la convertibilidad, fueron re-impuestas por Duhalde y crecieron mucho bajo el kirchnerismo), el reciente incremento

³ Puede verse un gráfico del “laberinto” en www.cfi.gov.ar/Coparticipacion/Laberinto.aspx. La Comisión Federal de Impuestos ha incorporado a sus propios análisis el concepto de “laberinto de la coparticipación”. Ver: www.cfi.gov.ar/Coparticipacion/Laberinto.aspx.

en el impuesto a los bienes personales, y el muy especial impuesto inflacionario, que aumentó fuertemente a partir de 2007, y que además de ser marcadamente distorsivo y regresivo, se cobra sin una ley que lo establezca y sin coparticipar su recaudación con las provincias⁴.

En la descripción anterior se hizo referencia a un aspecto central del federalismo (en este caso político) de nuestro país: la enorme sobre-representación que las provincias pequeñas tienen en el Senado y, en menor medida, en la Cámara de Diputados (Samuels y Snyder 2001). De hecho, nuestro país tiene el Senado más desproporcional del mundo: aunque su diseño es estándar (igual cantidad de legisladores por provincia, dos hasta 1994, tres de allí en adelante) la muy despereja distribución de la población argentina hace que las 13 provincias de menor población, con solo el 14% del total, elijan el 54% de los senadores. Como contrapartida, los cinco grandes distritos nombrados más arriba están fuertemente sub-representados. Aunque el diseño constitucional del Senado es muy difícil de cambiar, una redistribución de la población desde el AMBA y la pampa húmeda hacia las provincias escasamente pobladas del Norte, Sur y Cuyo, reduciría la desproporcionalidad senatorial a niveles más razonables, como los que tienen otras federaciones como Alemania, India o Italia (Brasil y Estados Unidos –que también contienen varios estados escasamente poblados– tienen niveles de desproporcionalidad bastante elevados).

A esta sobre-representación de las provincias pequeñas en el Senado sancionada por la Constitución se suma la que tienen, inconstitucionalmente, en la Cámara Baja, que proviene del decreto-ley de la dictadura militar 22.847: en julio de 1983, a pocos meses de las elecciones presidenciales que ganaría Raúl Alfonsín, este norma del Presidente Bignone estableció no solo que el

“número de diputados nacionales a elegir será de uno por cada 161.000 habitantes o fracción no menor de 80.500” (siguiendo la proporcionalidad establecida por el artículo 45 de la Constitución), sino que a dicha representación “se agregará, por cada distrito, la cantidad de tres (3) diputados, no pudiendo en ningún caso ser menor de cinco (5) diputados”. Así, las provincias demográficamente pequeñas (y también la CABA⁵) tienen más diputados que los que le corresponde en proporción a su población. Esto es flagrantemente anti-democrático e inconstitucional, ya que la Constitución indica que los diputados representan al pueblo (no a las provincias) y manda que se distribuyan proporcionalmente a la población de las provincias.⁶ Los datos de Samuels y Snyder (2001) muestran que Argentina tiene la decimosegunda cámara baja más desproporcional del mundo. Si se considera la desproporcionalidad en ambas cámaras, Argentina es, por buen margen, el país que más poder legislativo asigna a sus distritos menos poblados.

Esta peculiar configuración da origen a la denominada “lógica de los distritos de bajo mantenimiento”⁷, que postula la natural tendencia a que se forme una alianza entre el gobierno federal y los gobernadores de provincias demográficamente pequeñas. La idea original fue aplicada a las reformas

⁵ Por conservar la cantidad de diputados que tenía cuando concentraba una mayor proporción de la población nacional.

⁶ La Cámara Nacional Electoral ya apuntó (el 5 de julio de 2018) la necesidad de corregir otro aspecto de esta distorsión: la falta de actualización de la distribución de los diputados en base a los datos de cada nuevo censo (según manda también el artículo 45). La actual distribución corresponde al censo de 1980, habiendo el Congreso omitido la actualización correspondiente a los censos de 1991, 2001 y 2010.

⁷ Gibson, E. y E. Calvo, “Federalism and low-maintenance Constituencies: Territorial dimensions of Economic Reform in Argentina” en *Studies in Comparative International Development*, 35 (3), 32-55, 2000.

⁴<https://idesa.org/nacion-recauda-56-mil-millones-c-on-impuesto-inflacionario/>.

económicas de la década del noventa, y postula que Menem descargó los costos de las reformas económicas mayormente en las provincias más pobladas, mientras que las más pequeñas fueron compensadas de muchas formas para asegurar su (sobre-representado) apoyo legislativo. Más allá de los años 90, es claro que en general al presidente le conviene usar sus atribuciones fiscales para favorecer a provincias poco pobladas porque, con pequeñas partidas asignadas a transferencias discrecionales, obras públicas nacionales en las provincias o condonaciones de deudas provinciales, puede “comprar barato” el apoyo de gobernadores, quienes a su vez en general controlan a varios senadores y diputados de sus provincias⁸. Cuando la aprobación de una iniciativa presidencial en el Congreso se hace difícil, el presidente puede negociar con gobernadores de provincias pequeñas para conseguir los apoyos legislativos que le faltan. Tal tarea es mucho más “eficiente” cuando el gobernador puede ser incentivado con una cantidad relativamente pequeña de recursos fiscales (lo que es poco para el bonaerense es mucho para el catamarqueño) y cuando su influencia sobre sus senadores y diputados nacionales es grande.

Distorsiones, inequidades e ilegalidades de nuestro Federalismo Fiscal

El federalismo fiscal argentino es, dicho llanamente, de muy mala calidad. En primer lugar, es complejísimo. Está compuesto por una intrincada y cambiante maraña de regímenes, fondos especiales, detracciones, asignaciones específicas y excepciones que le han granjeado, con justicia, el mote de “laberinto de la coparticipación” (ver nota 1). A diferencia de los regímenes de otras federaciones, y de las leyes que la Argentina tuvo hasta la década del 70, nuestro

federalismo fiscal es arbitrario en la distribución de recursos entre las provincias, ya que no define criterios objetivos para la distribución secundaria. Como si esto fuera poco, esta ausencia es inconstitucional, ya que contradice el artículo 75 (inciso 2) de la Constitución nacional, que exige una ley de coparticipación que distribuya los recursos fiscales con “criterios objetivos de reparto”⁹. Nuestra fiscalidad federal adolece, además, de un alto desequilibrio fiscal vertical (las provincias gastan mucho pero recaudan poco), lo cual en general es visto como un problema debido a que al ser baja la llamada “correspondencia fiscal”, se generan los fenómenos de la ilusión fiscal (los ciudadanos sub-valoran el costo de los servicios gubernamentales) y el riesgo moral (las provincias tienen incentivos para gastar irresponsablemente porque no son ellas las que pagan por ese gasto). Muchos estudios muestran que, además, no ayuda y quizás impide la convergencia entre provincias, el desarrollo económico del país y la distribución equitativa del ingreso.

Aquí enfatizó uno de todos los problemas: nuestro federalismo fiscal es muy inequitativo. Lo es porque la distribución secundaria es extremadamente desigual. Y esto no se debe a la asignación “política” de las transferencias federales discrecionales, sino a lo que las leyes mandan respecto de las transferencias automáticas (que son de magnitud muy superior a las discrecionales).

La distribución de los recursos de la coparticipación entre las provincias es muy desigual, ya que hay enormes diferencias en la cantidad de transferencias federales per cápita que reciben. En 2020 Catamarca, Formosa, La Pampa, La Rioja, Santa Cruz y Tierra del Fuego obtuvieron entre 90.000 y 147.000 pesos per cápita en recursos federales automáticos, mientras que la

⁸ Gervasoni, C. y M. Nazareno, La Relación entre Gobernadores y Legisladores Nacionales: Repensando la “Conexión Subnacional” del Federalismo político argentino. *Política y Gobierno*, 24(1), 9-44, 2017.

⁹ El inciso además indica que la coparticipación “será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional”.

provincia de Buenos Aires recibió solo 29.000 pesos por habitante (Alvarado y Capello 2021). Es decir, las provincias más favorecidas reciben entre 3,1 y 5,1 veces más recursos per cápita que la más perjudicada, Buenos Aires (en años anteriores estas diferencias eran aún mayores). Casi todos los federalismos fiscales del mundo asignan más recursos a algunos gobiernos subnacionales que a otros, pero con diferencias mucho más suaves que las señaladas, y en base a criterios objetivos que determinan cuál recibirá más y cuál menos.

Ahora bien, podría creerse (y a menudo se cree) que esta muy desigual distribución de las transferencias federales sigue un criterio redistributivo progresivo. No: las provincias más beneficiadas son las demográficamente pequeñas, no las pobres¹⁰. Paradójicamente, las dos provincias menos pobladas del país (y dos de las más favorecidas por la coparticipación) son las más ricas: Santa Cruz y Tierra del Fuego. Estos dos prósperos territorios reciben transferencias per cápita muy superiores a las que reciben las mucho más pobres Misiones o Salta. Otra forma de ver la inequidad del actual sistema consiste en comparar provincias de nivel de desarrollo, ubicación y tamaño geográfico similar, pero que difieren en su tamaño demográfico. Así, por ejemplo, Formosa y Catamarca recibieron en 2020 124.000 y 133.000 pesos per cápita, respectivamente, mientras que Misiones y Salta recibieron bastante menos que la mitad, 56.000 y 57.000 pesos por habitante, respectivamente. De la misma forma, y a pesar de su similar nivel de desarrollo, San Luis recibió en 2020 91.000 pesos per cápita

mientras que Mendoza solo 43.000, a pesar de ser geográficamente más extensa¹¹.

Estas grandes diferencias interprovinciales se reflejan también en diferentes grados de correspondencia fiscal. El alto desequilibrio fiscal vertical promedio que afecta a nuestras provincias esconde una gran variabilidad. Así, la provincia de Buenos Aires cubre cerca de la mitad de su gasto público con recursos tributarios propios, y así también lo hacen otras pocas provincias, como Chubut y Neuquén, que reciben importantes recursos por regalías de recursos naturales. En el otro extremo hay distritos como Catamarca, Formosa, La Rioja y Santiago del Estero, que cubren menos del 10% de su gasto con recursos recaudados por el gobierno provincial, proviniendo el resto de transferencias federales automáticas y discrecionales. En esencia, casi todo el dinero gastado por estos gobiernos provinciales (la mayor parte en empleo público) proviene de impuestos pagados por ciudadanos y empresas del AMBA y la Pampa Húmeda.

Hay en esta descripción un potencial conflicto horizontal (entre provincias), porque hay varias ganadoras (las provincias pequeñas y subsidiadas) y una clara perdedora: la provincia de Buenos Aires. Esta aporta aproximadamente el 35% de los impuestos nacionales pero la ley 23.548 le asigna sólo el 21,5% de los fondos coparticipables¹², perdiendo así una cantidad enorme de recursos fiscales en favor de los distritos poco poblados. Así, a pesar de que Buenos Aires tiene un importante desarrollo productivo en

¹⁰ Gervasoni, C. "Una Teoría Rentística de los Regímenes Subnacionales: Federalismo Fiscal, Democracia y Autoritarismo en las Provincias Argentinas". *Desarrollo Económico* 50 (200): 579-610. 2010. Originalmente publicado como Gervasoni, C., "A Rentier Theory of Subnational Regimes: Fiscal Federalism, Democracy, and Authoritarianism in the Argentine provinces". *World Politics*, 62(2), 302-340. 2011.

¹¹ Alvarado, J. y M. Capello, "Las provincias recomponen en 2021 sus ingresos fiscales, aunque CABA y Santa Cruz (por razones diferentes) apenas si mejoran respecto a 2020." Argentina: Informe de Coyuntura. Edición 1356. Año 30. IERAL. Fundación Mediterránea. 2021.

¹² Tomando en cuenta todos los tipos de transferencias federales (incluyendo las discrecionales), Buenos Aires de hecho ha recibido en los últimos años entre el 18,5% y el 25,4% de ellas (estimación de IERAL de la Fundación Mediterránea en Alvarado y Capello 2020).

el sector agropecuario, la agroindustria, la industria manufacturera, la exportación e importación a través de sus importantes puertos, en el turismo y en otros servicios de alto valor agregado, contiene la mayor concentración de pobres del país (en el GBA). Esta paradoja se explica porque el gobierno de la provincia de Buenos Aires es el gran perdedor de nuestro federalismo fiscal, según manifiestan las cifras presentadas más arriba. A pesar de su comparativamente alto esfuerzo recaudatorio, es por lejos el distrito que dispone de menos recursos fiscales per cápita. En 2020 gastó 65.000 pesos por habitante, mientras que Catamarca, Formosa, La Pampa, La Rioja, Santa Cruz y Tierra del Fuego (beneficiadas por generosas transferencias, y algunas además por regalías) gastaron entre 143.000 y 227.000 pesos por cada uno de sus habitantes.

Estas características de la fiscalidad provincial transforman a alguna de ellas en estados rentísticos, esto es, unidades políticas que en vez de financiarse vía impuestos lo hacen vía la apropiación de algún tipo de renta externa. Los estados rentísticos clásicos son los basados en la apropiación de grandes rentas de recursos naturales (por ejemplo, Arabia Saudita o Qatar), pero existen otros que derivan su rentismo de otras fuentes, y en el caso aquí analizado de las “rentas del federalismo fiscal”¹³. Así, provincias como Catamarca, Formosa o La Rioja, entre otras, recaudan escasos impuestos propios (por una combinación de pobres bases tributarias y escaso esfuerzo recaudatorio) y, al mismo tiempo, reciben muy generosas transferencias federales. Al igual que los estados rentísticos del Golfo Pérsico, tienen sectores públicos hipertrofiados, una población altamente dependiente del gasto público y un sistema político muy poco democrático: de acuerdo a varias estrategias de medición las provincias de Formosa, La Rioja, San Luis, Santiago del Estero y Santa Cruz han sido las más autoritarias del país entre 1983 y el presente.

¹³ Gervasoni, C. *Hybrid Regimes within Democracies. Fiscal Federalism and Subnational Rentier States*. Cambridge, University Press, 2018.

Sus regímenes políticos se caracterizan por la enorme concentración del poder en el gobernador, los escasos o nulos límites a su reelección, la ausencia de pesos y contrapesos legislativos o judiciales, la escasa pluralidad de medios y libertad de expresión, y las persistentes supermayorías electorales y legislativas del oficialismo¹⁴.

Nuestro federalismo fiscal tampoco favorece la igualación territorial del desarrollo y las condiciones de vida. Varios estudios muestran que las provincias argentinas no convergen en su nivel de desarrollo o que el federalismo fiscal no contribuye a tal convergencia¹⁵. Dicho con ejemplos concretos: los subsidios que hace décadas reciben provincias como Formosa, La Rioja o Santiago del Estero no han logrado promover allí el desarrollo productivo. Esta aparente paradoja se explica en buena medida por dos efectos perversos de las transferencias federales rentísticas. El primero es económico y consiste en una suerte de “enfermedad holandesa”, producida por la abundancia de transferencias federales, que eleva el nivel de los salarios y los precios de los no transables, y alienta el empleo público, desalentando así la inversión privada¹⁶. El segundo efecto es de naturaleza política: la conveniencia para los gobernantes locales de un equilibrio en el que buena parte de sus votantes viven de pagos del gobierno provincial (salarios, planes sociales) y no de actividades productivas que generen valor agregado en el sector privado. ¿Para qué

¹⁴ Gervasoni, C. *Hybrid Regimes within Democracies. Fiscal Federalism and Subnational Rentier States*. Cambridge, University Press, 2018.

¹⁵ Grotz, M. y J. J. Llach, “Coparticipación casi sin Convergencia, 1950-2010”. En Gervasoni y Porto (eds.), *Consecuencias Económicas y Políticas del Federalismo Fiscal Argentino*. Edición Revista Económica, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata, 2013. Russo, J. y F. Delgado. “Evolución de la Convergencia y disparidades provinciales en Argentina”. En *Revista de Estudios Regionales*, (57), 151-174. 2000.

¹⁶ Capello, M. y A. Figueras. “Enfermedad holandesa en las jurisdicciones subnacionales: Una explicación del estancamiento”. *Cultura económica*, (69), 15-24. 2007.

promover la llegada de empresas privadas que impulsen el desarrollo, si ello implicará ciudadanos –trabajadores, gerentes, empresarios– más autónomos e independientes del gobierno provincial?

La visión negativa de nuestro federalismo fiscal se completa con los problemas vinculados a la distribución primaria (entre el estado nacional y los provinciales). El tema es amplio y complejo, pero basta aquí con señalar los frecuentes avances fiscales del gobierno nacional en desmedro de las provincias. Un ejemplo de esto es la creación de impuestos no coparticipables como las retenciones a las exportaciones o el impuesto inflacionario. También cambios de hecho en la coparticipación, como la estatización de AFJP llevada a cabo por el gobierno de Cristina Fernández de Kirchner en 2008, sin devolverle a las provincias el 15% de la coparticipación habían aceptado ceder en los 90 para financiar la transición al nuevo sistema jubilatorio (situación que cesó luego de un fallo de la Corte Suprema de Justicia favorable a las provincias, emitido semanas antes de que Mauricio Macri reemplace a Cristina Kirchner en la presidencia). Más recientemente el gobierno nacional quitó recursos fiscales a la CABA, cuestión que también fue judicializada y aguarda resolución.

La solución de los problemas de nuestro federalismo fiscal señalados en este artículo, y a muchos otros que aquejan, no es técnicamente difícil. Debería aprobarse, como manda la Constitución nacional reformada en 1994, una nueva ley de coparticipación que distribuya los recursos fiscales con “criterios objetivos de reparto” y que sea “equitativa, solidaria”, dando “prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional”. Idealmente esta ley no sólo reemplazaría a la ley 23.548 de coparticipación federal (y a sus coeficientes fijos por provincia), sino que simplificaría, unificaría y consolidaría a la actual maraña de regímenes existentes. El sistema debería ser

supervisado por un organismo fiscal federal (también establecido por la constitución de 1994 en su artículo 75 inciso 2). El nuevo régimen daría más facultades tributarias a las provincias y reduciría el monto de las transferencias, disminuyendo así el desequilibrio fiscal vertical a niveles razonables, y aumentando la correspondencia fiscal. El funcionamiento de los criterios objetivos beneficiaría a algunas provincias (por ejemplo a las más pobres, y/o a las que hagan el mayor esfuerzo recaudatorio propio, y/o a las que generen más empleo privado formal¹⁷, y/o a las geográficamente más extensas o remotas), pero no en forma exagerada, previniéndose así los fenómenos del estado rentista y la enfermedad holandesa que hoy perjudican el desarrollo económico y político de varias de nuestras provincias.

Habría desde ya visiones diferentes sobre los detalles de una institucionalidad como la resumida en el párrafo anterior, pero hay consenso entre quienes analizamos el federalismo argentino que el problema no es ese, sino la enorme dificultad política de lograr que legisladores y gobernadores acepten desechar el actual sistema, cómodo para la mayoría de las provincias pero colectivamente ruinoso, en favor de uno que seguramente implique costos de transición, pero que será beneficioso para el país, para sus habitantes e incluso para las provincias más subsidiadas por el esquema actual, que dejarían de ser islas de atraso y autoritarismo para convertirse en oasis de dinamismo económico y democracia.

¹⁷ Rappoport, Luis y Mario Sotuyo. “Federalismo Fiscal y Gestión del Desarrollo Económico”. Paper presentado en el 19° Seminario de Federalismo Fiscal. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de Buenos Aires. 2016.

PAUTAS UNIFORMADORAS DE LA LEY DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL EN LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

María Inés Giménez

I. Introducción

Transcurridos casi veintisiete años de la reforma de la Constitución Nacional persiste la deuda más importante del “federalismo de concertación”: la sanción del régimen de coparticipación previsto en el art. 75 inc. 2¹.

Este acuerdo había sido un objetivo prioritario de la Convención Nacional, según las palabras del miembro informante del dictamen de mayoría –Rubén Marín– que lo calificó de auténtica conquista federal, al tiempo que sostuvo que “... se reafirma la inquebrantable decisión de salir de un

régimen transitorio de distribución de recursos que lleva más de veinte años² y se ingresa definitivamente en un nuevo mapa de relaciones financieras y fiscales entre el gobierno federal y los Estados provinciales³” –resaltado propio–.

Se han ensayado distintas razones para explicar el incumplimiento explícito de lo dispuesto en la cláusula transitoria sexta de la reforma, que dispuso el establecimiento del régimen antes de la finalización del año 1996. Entre las más evidentes se encuentran la exigencia de aprobación de la ley por parte de todas las provincias, lo que supone unanimidad, y su combinación con la garantía de inmutabilidad de la situación de cada estado provincial, y Ciudad de Buenos Aires, al momento de la reforma y hasta la sanción del nuevo acuerdo.

Lo cierto es que continúa vigente el régimen de transición dispuesto por ley 23.548 del año 1988, por reconducción tácita, aunque con modificaciones normativas, históricas, y fácticas que han ido distorsionando los criterios de distribución asumidos al momento de su sanción⁴.

Bajo estas circunstancias se construye la doctrina judicial en materia de coparticipación, que en muchas ocasiones debe resolver conflictos derivados de la aplicación de normas que están vigentes, pero no reflejan ya

¹ Constitución Nacional, art. 75, inc. 2:“... Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica son coparticipables. Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de fondos. La distribución entre la Nación, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires, y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto: será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional. La ley convenio tendrá como cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias. No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso. Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición”.

² Y ahora más de cuarenta y siete...

³ Convención Nacional Constituyente 24° reunión –3° Sesión Ordinaria– 4/8/1994, versión taquigráfica, pág. 3174.

⁴ Sólo por mencionar algunos de los hechos relevantes: adelantos y auxilios financieros a provincias, detracción de la masa coparticipable de asignaciones específicas, aumento de derechos de exportación e importación no coparticipables, modificaciones del régimen por decreto, aumento del gasto público en todos los niveles de gobierno, pactos fiscales y sus incumplimientos, régimen de regalías provinciales.

una distribución equitativa entre los distintos actores del reparto (Nación, provincias, y en un segundo orden municipios), ni tampoco satisfacen adecuadamente las garantías de los contribuyentes.

Este contraste entre la dinámica evolutiva de la actividad financiera de los distintos niveles de gobierno y el marco normativo estático coloca a la tarea del juzgador en un equilibrio precario donde no siempre se logran preservar los derechos y garantías de todas las partes en conflicto⁵.

El enunciado anterior se revela con nitidez en los compromisos asumidos y luego incumplidos en los distintos pactos fiscales, en particular en los intentos de derogar el impuesto de sellos y de morigerar los efectos del impuesto sobre los ingresos brutos. También en la problemática permanente que representa la interpretación y aplicación de las tasas retributivas de servicios municipales, que es por excelencia el recurso con que cuentan los municipios para financiarse sin vulnerar la interdicción de analogía que impone el régimen de coparticipación.

El desarrollo que sigue a continuación se ocupa de estos problemas.

II. Anotación preliminar: competencia de la Corte Suprema de Justicia en materia de coparticipación

Dado que el tema que se aborda involucra la jurisprudencia del Máximo Tribunal es necesario un breve repaso sobre la posición que ha asumido la Corte respecto de su

⁵ La Corte ha señalado, sin desconocer la complejidad que presenta la cuestión, atento a la pluralidad de jurisdicciones comprometidas, que es imperiosa la necesidad de que se establezca el nuevo régimen y que se cumpla el mandato constitucional (conf. CSJN in re "Santa Fe, Provincia de c. Estado Nacional" sentencia del 24 de noviembre de 2015. Fallos: 338:1385).

competencia –originaria⁶ o apelada– en materia de coparticipación.

(i) Con anterioridad al año 2001, la Corte

(ii) sostenía que la invocación de la ilegitimidad de una norma provincial, a la luz de la ley de coparticipación importaba un conflicto ajeno a la competencia federal, de excepción, y por lo tanto también a la originaria.

El fundamento de esta conclusión es que el Tribunal entendía que la ley de coparticipación era una norma local, aunque con una jerarquía particular: "... las leyes-convenio hacen parte, aunque con diversa jerarquía, del derecho local y que esa condición asume en el campo del derecho público provincial la ley de coparticipación federal, por lo que su violación no abre la instancia originaria ante esta Corte"⁷, al tiempo que el cobro de un impuesto no constituye una causa civil⁸.

(iii) El 7 de diciembre de 2001, la Corte Suprema falló la causa "El Cóndor Empresa de Transportes S.A. v. Provincia de Buenos Aires"⁹.

⁶ Naturalmente, en este punto, cuando se analiza la competencia originaria quedan excluidos los conflictos con los municipios.

⁷ Esta doctrina reconoció algunas excepciones referenciadas por la propia Corte al sentenciar la causa "El Cóndor" (Fallos: 324:4226), por cuestiones de economía procesal: L.34.XXIII. Originario "La Internacional Empresa de Transporte de Pasajeros S.A.C.I.I.F. c/ Chaco, Provincia del s/ acción declarativa"; "El Libertador S.A.C.I. C/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa" (Fallos: 321:2517), entre otros.

⁸ Conf. "Expreso Cañuelas Sociedad Anónima c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa" (Fallos: 316:324) y L.90.XXIII, "Lorentor S.A.I.C. e I. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa" (Fallos: 316:327), ambos pronunciamientos del 16 de marzo de 1993, entre muchos otros.

⁹ Fallos: 324:4226. Ya en el año 1999 en la causa "AGUEERA c. Provincia de Buenos Aires" (Fallos: 322:1781), el Tribunal había ratificado que la gestación institucional de los pactos fiscales y leyes convenios, al formar parte del "federalismo de concertación" y no admitir su derogación unilateral, eran normas infrafederales, pero por primera vez,

El Tribunal, por mayoría modificó su doctrina anterior a la luz de la incorporación en la reforma de 1994, del régimen de coparticipación federal, en el inc. segundo del art. 75 de la Constitución Nacional.

Las conclusiones esenciales del fallo son:

- Que el nuevo rango asignado al tema por la Convención Constituyente de 1994, y el amplio tratamiento que la Ley Fundamental le dedica después de la reforma, conduce a la conclusión que la afectación del sistema así establecido *involucra, en principio, una cuestión constitucional*.

- La ley-convenio, sancionada por el Estado Nacional y aprobada por las provincias, "no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada". Una hipotética transgresión a la ley local de adhesión –y, por ende, a dicha norma federal–, se proyecta como una afectación de las nuevas cláusulas constitucionales.

- Los pactos constituyen manifestaciones positivas del llamado federalismo de concertación, tendiente a establecer, mediante la participación concurrente del Estado Nacional y de las provincias, un programa destinado a adoptar *una política uniforme* en beneficio de los intereses nacionales y locales.

- En el caso del régimen de coparticipación, a las características de los pactos como normas intrafederales, se suma la expresa regulación constitucional.

(iv) La doctrina "El Cóndor" se mantuvo vigente hasta el 5 de mayo de 2009, momento en que la Corte, también por mayoría, volvió a su criterio anterior en la causa "Papel Misionero S.A. c. Provincia de Misiones"¹⁰.

había señalado que tenían un "rango normativo específico" *dentro del derecho federal*.

¹⁰ Fallos: 332:1007. Ya en la causa "Matadero y Frigorífico Merlo S.A. c. Provincia de Buenos Aires", sentencia del 27 de mayo de 2004, Causa M. 903. XXXIX (Fallos: 327:1789), la Corte había declarado su incompetencia respecto de la interpretación y aplicación del Pacto Fiscal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, al que diferenció de la ley de coparticipación por no estar comprendido dentro de las previsiones del art. 75 inc. 2 de la Constitución Nacional, sobre la base de su carácter de norma local.

La demanda planteaba el conflicto de las normas locales con el Convenio Multilateral, y de los antecedentes no se desprende la invocación de la vulneración del régimen de coparticipación federal. Sin embargo, la Corte en la sentencia lo introdujo como derivado de la obligación asumida por las provincias en el art. 9 inc. d) de la ley 23.548, de aplicar las normas del Convenio Multilateral.

El Tribunal reconoció de manera expresa en esta sentencia que volvía a su doctrina anterior a "El Cóndor" en el sentido de que el régimen de coparticipación federal forma parte del derecho local, e hizo la salvedad de que esta postura no afectaba la posibilidad de acudir a sus estrados por la vía extraordinaria si se encontrara afectado el principio de supremacía constitucional (conf. art. 31 de la Constitución Nacional).

Esta es la doctrina que se ha mantenido hasta el presente a lo largo de distintos pronunciamientos, el más reciente: "Colorantes Industriales Argentinos S.A. c. Provincia de Buenos Aires", sentencia del 5 de agosto de 2021¹¹. Con cita del precedente "Papel Misionero" la Corte declaró su incompetencia para entender en una cuestión que involucraba normas constitucionales, por un lado, y al mismo tiempo, la interpretación de una norma local y la ley de coparticipación federal.

La definición del régimen de coparticipación como una cuestión local, ajena a la competencia federal, y por lo tanto originaria, reconoce algunas excepciones. En la causa: "Santa Fe c. Estado Nacional", ya citada, el Tribunal volvió a la mención de la doctrina fijada en el precedente "El Cóndor", pero ahora no estaba ya analizando las normas de la ley de coparticipación, sino el marco constitucional que fija su alcance y contenido en los incisos 2 y 3 del artículo 75 de la Constitución. Este criterio excepcional también se mantiene en la doctrina del Tribunal en los casos en que ha considerado que, más allá de la eventual afectación al régimen de coparticipación federal, la pretensión fiscal local entra en pugna con cláusulas de la

¹¹ Fallos: 344:1845.

Constitución Nacional, en particular con la prohibición de establecer aduanas interiores y las facultades del Congreso en materia de emisión de moneda, comercio interjurisdiccional, cláusula del progreso, principio de no interferencia, facultad de reglar en particular el transporte interjurisdiccional (conf. “Asociación de Bancos de la Argentina c. Provincia de Misiones”, sentencia del 9 de junio de 2009¹², “Microomnibus La Colorada SACI c. Provincia de Buenos Aires”, sentencia del 28 de julio de 2009¹³, entre otros); facultad de reglar el comercio interjurisdiccional (conf. “Telefónica Móviles S.A. c. Provincia de Tucumán”, sentencia del 4 de junio de 2019)¹⁴, entre otros casos.

III. Interdicción de analogía: doble imposición

III.1. El concepto

El acuerdo nuclear del régimen de coparticipación consiste en la delegación de ciertas facultades de imposición y recaudación de las provincias al Estado Nacional, por un lado, y la coparticipación del producido de acuerdo a ciertas pautas objetivas fijadas en el texto constitucional, por el otro. *A cambio, las provincias, se obligan por sí y por sus municipios a no establecer gravámenes análogos a los nacionales coparticipables* (conf. art. 9 inc. b de la ley 23.548).

El total de las contribuciones directas o indirectas establecidas por el Estado Nacional, en virtud del inc. 2 del art. 75 del texto constitucional son coparticipables, a excepción de las que tengan asignación específica.

De modo que el objetivo del régimen de coparticipación es evitar la doble imposición que, como ha señalado reiteradamente la

Corte, *no es inconstitucional per se, en cuanto cada uno de los gravámenes que la configuran no hayan sido creados por poderes fiscales con competencia tributaria válida en la materia y ninguno de ellos en particular pueda ser tachado de inconstitucional por violar algunas de las garantías constitucionales*¹⁵. Y lo hace a través del mecanismo de interdicción de la analogía.

Constituyen excepciones a la prohibición de analogía los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes. También están exceptuadas las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados (conf. art. 9 inc. b), tercer párrafo).

También se incorporan a esta excepción los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 que tuvieran afectación a obras y/o inversiones provinciales o municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen¹⁶.

¹⁵ Fallos: 185:209; 210:276; 210:500; 217:189; 335:996.

¹⁶ Esta excepción fue examinada por la Comisión Federal de Impuestos ante la denuncia de incumplimiento de la ley 23.548 contra la Municipalidad de Rosario, por efecto de la Ordenanza 5285 y modificatorias que establecía un tributo sobre el consumo de gas con afectación específica a ciertas obras. La CFI rechazó la denuncia al considerar que se trataba de un tributo vigente con anterioridad al 31.12.84 y que la afectación estaba dispuesta en las normas de creación y se había mantenido al momento de la denuncia (conf. “Central Térmica Sorrento S.A. c. Municipalidad de Rosario”, Resolución del Comité Ejecutivo 332/05 del 15 de diciembre de 2005, ratificada por Resolución 111 de Plenario de fecha 27 de septiembre de 2006). Contra esta resolución la empresa denunciante interpuso Recurso extraordinario ante la CFI que fue concedido, pero luego rechazado por la Corte Suprema, por sentencia del 18 de junio de 2013, por considerar que la decisión de la CFI no era un acto de contenido judicial que decida una controversia cierta y determinada (Fallos: 336:694).

¹² Fallos: 332:1422

¹³ Fallos: 332:1624

¹⁴ Fallos: 342:971. La CSJN remite al dictamen de la PGN, que a su vez remite a su propio dictamen en la causa “Telefónica Móviles S.A. c. Provincia de Misiones” del 23 de noviembre de 2011, el que la Procuración establece la existencia de cuestión federal vinculada a las facultades del Congreso para regular en materia de telecomunicaciones.

Para establecer cuándo un impuesto es análogo, en la causa “Pan American Energy LLC Suc. Argentina c Chubut”, sentencia del 19 de junio de 2012, la Corte acude a la noción desarrollada por Dino Jarach¹⁷. Así en esta causa, superada la cuestión de competencia por razones de economía procesal, el Tribunal se concentró en definir si un impuesto local sobre la energía es análogo al impuesto al valor agregado.

Con respecto a la analogía en el texto citado en este fallo, Jarach explica: *“Sin perjuicio de la valoración de las circunstancias particulares de cada caso se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imponible o definiciones más amplias que comprendan los hechos imponible de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en éstos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos imponible, adopción de bases de medición sustancialmente iguales. No será relevante para desechar la analogía la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que exista una coincidencia sustancial, total o parcial, de hechos imponible o bases de medición”*¹⁸.

En consecuencia, la analogía no requiere una formulación idéntica de hecho y base imponible, sino que basta la *superposición parcial de alguno de los elementos* para establecer que el tributo local es análogo a uno nacional coparticipable.

III. 2. Prohibición de analogía y municipios

Como fue señalado, las provincias asumen el compromiso de no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por coparticipación, por sí, y también por sus municipios.

Al mismo tiempo, al enumerarse las excepciones a la prohibición de establecer tributos análogos, la ley refiere puntualmente a ciertos impuestos provinciales y luego a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, hecho que importa que en la práctica, los municipios tramiten sus facultades de imposición a través de tasas, contribuciones y derechos, para evitar vulnerar la interdicción de analogía.

En la doctrina de la Corte Suprema, cuando se ha juzgado la eventual vulneración del régimen de coparticipación por una norma municipal, se ha asumido que el compromiso de las provincias es transmisible a sus municipios y sobre esta premisa luego se analizó la eventual vulneración de la ley de coparticipación (conf. CSJN *in re* “Laboratorios Raffo S.A. c. Municipalidad de Córdoba”, sentencia del 23 de junio de 2009)¹⁹.

Resulta claro que esta habilitación provincial de limitar el poder tributario municipal proviene de la conjugación de los artículos 5 y 123 de la Constitución Nacional, es decir la obligación de las provincias de asegurar el régimen municipal dentro de sus constituciones, y la garantía de la autonomía municipal con la posibilidad de reglar su alcance y contenido, entre otros aspectos, en materia económica y financiera.

Así la Corte tiene dicho –aunque no sea en referencia concreta a los compromisos asumidos en la ley de coparticipación federal– que: *“A título general, debe recordarse que, de acuerdo con la distribución de competencias que emerge de la C.N., los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (art. 121) en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos (art. 75) (Fallos, 304:1186, entre muchos otros). Dentro de este contexto, cabe entender que las prerrogativas de los municipios derivan de las correspondientes a las provincias a las que*

¹⁷ Fallos: 335:996. El desarrollo del concepto remite a su vez a la cita que hace la PGN en su dictamen.

¹⁸ JARACH, Dino, "Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales", Tomo Segundo: "Régimen Federal de Unificación y Distribución de Impuestos - Análisis y Anteproyecto de Ley"; Edición del Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires, 1966, págs. 183 y sgtes.

¹⁹ Fallos: 332:1503.

pertenecen (arts. 5° y 123)” (conf. CSJN “Telefónica de Argentina c. Municipalidad de Chascomús”, sentencia del 18 de abril de 1997)²⁰.

Esta génesis, de la aplicación a los municipios de las obligaciones asumidas en su nombre por las provincias a las que pertenecen, con particular referencia a la ley de coparticipación, ha sido receptada en el voto de los Dres. Maqueda y Rosatti, en la reciente sentencia dictada el 7 de octubre de 2021, en la causa “Gasnor S.A. c. Municipalidad de La Banda” expte. FTU 711483/2007/1/RH1.

Se examinó en la causa, la eventual vulneración de un tributo municipal a la prohibición de imposición análoga de la ley de coparticipación. Al enunciarse los límites constitucionales a la imposición municipal, los ministros sostuvieron: *“Con respecto a las provincias, la Constitución Nacional les encomienda definir el alcance concreto de la autonomía municipal que, en lo que aquí interesa, se relaciona con las atribuciones económicas y financieras necesarias para garantizar su subsistencia y, con ello, la satisfacción de las necesidades públicas a su cargo (conf., arts. 5° y 123, Constitución Nacional...)”*.

En definitiva, las provincias pueden asumir obligaciones que obligan a las municipalidades, en la medida que no se ponga en riesgo su subsistencia.

III. 3. Tributos locales que se vuelven análogos

La Corte ha tenido que intervenir en una serie de conflictos en los que la vulneración a la prohibición de analogía no proviene de la formulación del hecho o de la base imponible, sino que se origina en la forma en que finalmente resulta aplicado el tributo local. Este es el resultado de la proyección de los efectos de una norma federal que modifica la esencia del impuesto local.

En las varias causas vinculadas a transporte interjurisdiccional el impuesto sobre los ingresos brutos, originalmente válido, se torna análogo al impuesto a las ganancias por efecto de la regulación de las tarifas, que impide su traslado²¹.

En la causa “Aerolíneas Argentinas S.E. c. Provincia de Buenos Aires s/repetición”²², sentencia del 13 de noviembre de 1986, la Corte declaró la ilegitimidad del impuesto sobre los ingresos brutos provincial por ser análogo al impuesto a las ganancias, en razón de que la regulación tarifaria impedía el traslado del tributo al billete.

Como se señaló antes, en el examen de la competencia originaria, aun luego del criterio fijado en la causa “Papel Misionero” (ya citada), la Corte continuó asumiendo su competencia originaria en estos temas porque se encontraba en juego la atribución constitucional del Congreso de regular el comercio interjurisdiccional.

En todas las causas en las que las empresas de transporte acreditaron que las tarifas habían sido fijadas por la autoridad nacional, sin considerar en el costo al impuesto sobre los ingresos brutos, la Corte invalidó el tributo provincial, teniendo en cuenta que la empresa

²⁰ Fallos: 320:610.

²¹ También pueden verse las sentencias vinculadas a la incidencia del impuesto sobre los ingresos brutos en la actividad de generación de energía cuando el precio se encuentra o bien regulado o bien sujeto su traslado a una autorización de la autoridad regulatoria (conf. “Centrales Térmicas Patagónicas S.A. c. Provincia de Chubut”, sentencia del 17 de septiembre de 2013, Fallos: 336:1415; “Central Puerto S.A. Provincia de Buenos Aires”, sentencia del 6 de mayo de 2021, Fallos: 344:936). Si bien en estos casos, la Corte resolvió la cuestión acudiendo a la noción de “interferencia” del tributo local con el régimen federal de la energía que ampara a las obras e instalaciones de generación, transmisión y distribución de energía, y a la energía que por ellas circula, cuando se refiere a la aplicación del tributo local cuyo traslado no está contemplado habla de un supuesto de “doble” imposición prohibida, de modo que podría relacionarse con alguna idea subyacente a las normas de la ley de coparticipación.

²² Fallos: 308:2153.

era contribuyente del impuesto a las ganancias nacional (conf. CSJ 535/2007(43-T)/CS1 “Transportes Automotores La Estrella S.A. c/ Mendoza, Provincia de s/ acción de inconstitucionalidad”, sentencia del 6 de marzo de 2012; “Derudder Hnos. S.R.L.”, Fallos: 335:2583; CSJ 151/2004 (40-A)/CS1 “Autotransportes Andesmar S.A. c/ Chubut, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, sentencia del 24 de junio CSJ 417/2008 (44-T)/CS1 ORIGINARIO Transportes Unidos del Sud S.R.L. c/ Córdoba, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad).

El Tribunal señaló en estos casos que: *“...cuando el impuesto provincial sobre los ingresos brutos no es trasladable –por no estar contemplada su incidencia en el precio fijado mediante la tarifa oficial–, su determinación conduce a que sea inexorablemente soportado por el contribuyente, hipótesis en la cual el gravamen queda excluido de la previsión del artículo 9º, inciso b, párrafo cuarto, de la ley 20.221 (texto según ley 22.006, actualmente art. 9º, inc. b de la ley 23.548), y encuadrado en el párrafo segundo del mismo artículo, en cuyo texto se plasmó el principio básico que privilegió el legislador, consistente en la prohibición de mantener o establecer impuestos locales sobre la materia imponible sujeta a imposición nacional coparticipable. Al encontrarse las rentas de las demandantes sometidas al pago del impuesto a las ganancias –se explicaba en dichos precedentes– se configuraba una doble imposición incompatible con la regla antes señalada”.*

De manera que la Corte considera vulnerada la prohibición de analogía cuando el impuesto sobre los ingresos brutos no puede ser trasladado porque muta su naturaleza indirecta.

III. 4. El caso de los derechos de publicidad y propaganda

Entre los planteos de vulneración a la prohibición de analogía, llegó a la Corte la cuestión de la pretensión fiscal municipal de

gravar con derecho de publicidad y propaganda la publicidad interior.

De manera preliminar debe señalarse que el tributo sobre la publicidad y propaganda puede tener naturaleza de impuesto –en definitiva, un derecho de ocupación diferencial del espacio público con fines publicitarios– o bien podría asumir la forma de una tasa retributiva –como contraprestación de un servicio municipal de contralor de la seguridad y condiciones de la cartelería sobre la vía pública, bajo el poder de policía de cada jurisdicción–. En definitiva, esto depende de manera exclusiva de la elección del hecho imponible por el legislador.

Del examen de distintas ordenanzas fiscales surge que, en general, este tributo asume la forma de un derecho porque la hipótesis de incidencia suele ser meramente *“la publicidad y propaganda en la vía pública o en el interior de locales, visible desde ella...”* y luego la ordenanza tarifaria fija un monto de acuerdo con las características del anuncio, al tiempo que el contribuyente suele ser el titular de la habilitación del comercio en el que se realiza la publicidad, o el beneficiario final (o sea, el titular de la marca). No hay referencia a la prestación de servicio alguno.

En consecuencia, cuando se analiza la posible vulneración de la prohibición de analogía, bajo la forma de redacción de un hecho imponible como el reseñado, no corresponde examinar si ha existido una prestación de servicio por parte del municipio.

La Comisión Federal de Impuestos declaró en diversas oportunidades la vulneración del régimen de coparticipación cuando las ordenanzas fiscales municipales incluían entre las previsiones del derecho de publicidad y propaganda la posibilidad de gravar la publicidad interior²³. Para la Comisión, al no existir un servicio a ser retribuido y haber ninguna razón para incidir el espacio interior privado, se trata de un impuesto, análogo al impuesto a las ganancias, aun cuando no exista estricta coincidencia entre la base y el hecho imponible.

²³ Resoluciones 561/11, 562/11, 563/11, 564/11, 565/11, 566/11, 567/11, 568/11 y 569/11.

Volviendo al precedente de la Corte, en este caso, naturalmente el Tribunal intervino por la vía del Recurso Extraordinario²⁴, y el planteo del contribuyente consistió en sostener que siendo el derecho de publicidad y propaganda un impuesto, su aplicación por la publicidad en el interior de locales, implicaba una imposición análoga a los tributos nacionales coparticipables (ganancias).

La Corte Suprema consideró que la sentencia era arbitraria porque habiendo afirmado el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de San Luis que se trataba de un impuesto, debió haber analizado el planteo de la contribuyente, vinculado a la posible vulneración de la ley de coparticipación federal.

Devuelta la causa al Superior Tribunal provincial, éste juzgó, de acuerdo con los antecedentes de la Comisión Federal de Impuestos, y la adhesión provincial a la ley 23.548 que la aplicación del derecho de publicidad y propaganda sobre el interior de los locales era análogo a los impuestos nacionales coparticipables, y ordenó la restitución de las sumas ingresadas por el contribuyente²⁵.

III. 5. Las tasas retributivas de servicios

Como ya se dijo, las tasas retributivas están exceptuadas de la interdicción de analogía en la medida que el servicio se preste efectivamente.

Esta condición involucra diversos conflictos, algunos abordados por la Corte Suprema y otros pendientes.

(i) Para ir de lo más simple a lo complejo, en un primer nivel de análisis se encuentra la

²⁴ En la causa P1047 XLI ORI. "PEPSICO c. Provincia de Buenos Aires", sentencia del 11 de octubre de 2005, la Corte había advertido, con remisión al dictamen de la Procuración General que no era competente para entender en la causa toda vez que la parte sustancialmente demandada eran los municipios y no la Provincia de Buenos Aires.

²⁵ STJ San Luis "L'oreal Argentina S.A. c. Municipalidad de Justo Daract", sentencia del 15 de octubre de 2015, causa IURIX 187840/10.

discusión –superada– sobre si la prestación debe ser efectiva o es suficiente con que el servicio esté meramente organizado y puesto a disposición.

La Corte Suprema ha sostenido desde siempre que la prestación debe ser concreta, efectiva y divisible –individualizada– en el contribuyente²⁶, criterio al que se contrapuso hasta hace muy poco tiempo con el de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires que consideraba suficientemente cumplido el requisito con que el servicio estuviera organizado y puesto a disposición del contribuyente. Este criterio fue revisado por el propio Tribunal provincial que reencauzó su doctrina bajo los lineamientos fijados por la Corte y empezó a exigir a los municipios la efectiva y concreta prestación del servicio²⁷.

La prueba de la prestación se encuentra a cargo del Municipio porque, de acuerdo con la tesis de las cargas probatorias dinámicas, es quien está en mejores condiciones de probar²⁸; este es el criterio fijado por la Corte Suprema en la causa "Quilpe S.A. c. Municipalidad de La Rioja" (ya citado) y reiterado ahora en la causa "Gasnor S.A. c. Municipalidad de La Banda" (también citado).

Dijo la Corte: "...en autos no se acreditó que el servicio relacionado con la tasa en cuestión haya sido efectivamente prestado a la actora;

²⁶ CSJN: "De Gregorio Vda. de Cipriano, Cándida y otros", sentencia del 3 de octubre de 1956 (Fallos: 236:22); "Municipalidad de Santa Fe c. Marconetti S.A.", sentencia del 25 de septiembre de 1964 (Fallos: 259:413); "Municipalidad de San Lorenzo c. Yacimientos Petrolíferos Fiscales", sentencia del 8 de noviembre de 1961 (Fallos: 251:222) "Compañía Química S.A. c. Municipalidad de Tucumán", sentencia del 5 de septiembre de 1989 (Fallos: 312:1574); "Quilpe S.A. c. Municipalidad de La Rioja", sentencia del 9 de octubre de 2012 (Fallos: 335:1987), entre otros.

²⁷ SCJBA "Automóvil Club Argentino c. Municipalidad de La Plata" Acuerdo 3971/20, sentencia del 29 de diciembre de 2020.

²⁸ Para el contribuyente la no prestación es la carga de un hecho negativo, la mayor de las veces imposible de acreditar.

y cabe destacar sobre el particular que ante la negación de tal extremo por parte de la accionante, la demandada ni siquiera intentó demostrar su acaecimiento, pese a encontrarse indudablemente en mejores condiciones de probar –si así hubiera ocurrido– la prestación del servicio (confr. Fallos: 319:2211, considerando 5°).”

(ii) Un mayor nivel de complejidad se presenta cuando el hecho imponible comprende la enumeración de varios servicios, algunos de ellos vinculados al sujeto pasivo y otros referidos a toda la población en general; para cerrar, una remisión general que incluye en el tributo a “cualquier otro servicio municipal no retribuido por un tributo en particular”.

En este caso, el conflicto excede la mera problemática fáctica de la efectiva prestación del servicio; la ilegitimidad se origina, en cambio, en la construcción del contenido de la hipótesis de incidencia. La tasa es, por definición, una “*categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado*” (conf. CSJN, “Berkley International ART”, sentencia del 21 de noviembre de 2000²⁹) –el subrayado es propio–. Existe una imposibilidad jurídica de prestación divisible en el contribuyente de algunos de los servicios enumerados por el legislador porque son prestados a toda la población, en general. Y finalmente, la referencia residual, a todo otro servicio no retribuido por un tributo en particular, revela definitivamente la existencia de un impuesto encubierto, es decir, el financiamiento de rentas generales³⁰.

²⁹ Fallos: 323:3770.

³⁰ Esta es la redacción de muchos tributos municipales. Para tomar un ejemplo, la “Contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios”, vigente en varios municipios cordobeses dispone: “El ejercicio de cualquier actividad comercial, industrial, de servicios, u otra a título oneroso y todo hecho o acción destinado a promoverla, difundirla, incentivarla o exhibirla de

El voto que el Dr. Belluscio había construido al emitir su sentencia en la causa “Compañía Química” (ya citada) fue ahora retomado por la mayoría en la causa “Gasnor c. Municipalidad de La Banda” (también citado), que sostuvo que la excesiva latitud de la caracterización de los servicios que las tasas municipales pretenden gravar “*convierte a dichas tasas en tributos que los municipios están inhibidos de crear*”.

Y una segunda causal de ilegitimidad se identifica a partir de esta amplitud en el hecho imponible; “*la excesiva latitud en la determinación de los servicios que la tasas pretenden retribuir al no discriminar debidamente los servicios cuya manutención solicita contrarían el principio de legalidad tributaria, pues posibilitan la eventual recaudación de fondos para una finalidad ajena a la que presuntamente le habría dado origen*” (del mismo voto de la mayoría en la causa Gasnor, con cita de Belluscio). Concluye la mayoría que “*esta definición de hecho imponible constituye una coartada para gravar actividades de los contribuyentes para quienes no se brinda ningún servicio o prestación*”.

(iii) La elección de un hecho imponible con una amplia enumeración de servicios, y/o la adopción de una fórmula residual no es la única forma de establecer un impuesto encubierto, contrario por lo tanto al régimen de coparticipación. Otra manera es quebrar la “aproximada equivalencia” o “razonable

algún modo, está sujeto al pago del tributo establecido en el presente Título, conforme a las alícuotas, adicionales, importes fijos, índices y mínimos que establezca la Ordenanza Tarifaria Anual, en virtud de los servicios municipales de contralor, salubridad, higiene, asistencia social y cualquier otro no retribuido por un tributo especial, pero que tienda al bienestar general de la población. Asimismo, se incluyen todas las acciones que por sí o por intermedio de otras instituciones vinculadas o asociadas, desarrolle el Municipio a fin de promover el desarrollo de la economía local y la competitividad de los sectores productivos, fijando la ordenanza Tarifaria Anual los importes que retribuirán este servicio –las cursivas son propias–.

proporcionalidad”³¹ entre el monto recaudado en concepto de determinada tasa y los costos que demanda la prestación del servicio.

Si bien esta exigencia no surge de manera directa de la ley de coparticipación³², es intrínseca a la naturaleza de la tasa retributiva de servicio porque siendo la definición de su hecho imponible la prestación estatal a cargo del municipio, es también su “causa jurídica legitimadora”. De modo que la obligación del contribuyente de pagar la tasa tiene como contrapartida la prestación del servicio en ese mismo contribuyente. Luego, si el municipio destina lo recaudado a la financiación de otras funciones o servicios distintos a los previstos para esa tasa, esto proyecta dos consecuencias que invalidan el tributo: a) por un lado se vulnera el principio de legalidad porque el legislador definió que la tasa se cobra por determinado servicio, y no por otros; b) por el otro se transforma la tasa, nuevamente, en un impuesto encubierto porque el destino del producido se dirige a otros servicios y/o competencias del gobierno municipal,³³ y este hecho claramente vulnera

la prohibición de analogía prevista en la ley de coparticipación.

Al igual que sucede con el requisito de efectiva prestación del servicio, la acreditación del quiebre de la aproximada equivalencia, o razonable proporcionalidad entre lo recaudado por determinada tasa y lo gastado en la prestación del servicio que comprende, es muy dificultosa para el contribuyente. Parecería que la manera más adecuada de establecer si esta equivalencia realmente existe es el cotejo del presupuesto municipal con la ejecución presupuestaria en un año determinado. Sin embargo, en la práctica se observan obstáculos dado que los presupuestos no siempre cuentan con la apertura necesaria de las partidas, ni de la ejecución.

Con el mismo criterio que la Corte Suprema estableció que la prueba de la efectiva prestación estaba a cargo del municipio porque era la parte en mejores condiciones de acreditar la prestación a su cargo, sería esperable que el Tribunal entendiera que si el presupuesto municipal y su ejecución no revelan con toda claridad los datos necesarios para realizar el test de razonabilidad, debería asumirse que no se verifica la razonable relación entre recaudación y costos directos e indirectos que demanda la prestación. Sin embargo, para este supuesto en particular, la Corte no parece estar cerca de esta idea si se tiene en cuenta que en la causa “ESSO c. Municipalidad de Quilmes” (ya citada) los tres votos omitieron considerar la prueba de informes producida en el expediente –y citada textualmente en el dictamen de la Procuración General– por la que el municipio había respondido que no tenía conocimiento de los costos que representaba la prestación del servicio de inspección por razones de seguridad e higiene. Ninguna prueba pericial sobre el presupuesto municipal podría ser más contundente que la afirmación del

³¹ La Corte ha indicado que el “pago de tasas o servicios... finca en una contraprestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado” (arg. Fallos: 192:139) y que resulta necesario que el monto de la tasa y el costo del servicio guarden cierta relación, sin que ello deba interpretarse como una equivalencia estricta, prácticamente imposible de establecer (arg. Fallos: 201:545; 234:663, entre otros). Ello es así pues, desde el punto de vista de la cuantía global de la tasa, ella no puede superar más allá de un límite discreto y razonable el costo del servicio...” (del voto del Dr. Lorenzetti en “ESSO SAPA c. Municipalidad de Quilmes”, sentencia del 2 de septiembre de 2021, Fallos: 344:2123).

³² En cambio, la razonable proporcionalidad de las tasas con sus costos está reiterada como compromiso de las provincias para la promoción dentro de sus municipios tanto en el Pacto Fiscal del 12 de agosto de 1993, como en el Consenso Fiscal de 2017 (ley 27.429 y modificatorias).

³³ En la causa “ESSO c. Quilmes”, en el voto del Dr. Lorenzetti se señala que no puede admitirse que con el ingreso obtenido por la prestación de un servicio

divisible se financien otros servicios –divisibles o indivisibles– y aun funciones del gobierno municipal.

desconocimiento del destino de los fondos emanada de la propia municipalidad.

El precedente “Municipalidad de Concordia c. Nación AFJP”³⁴, presenta un caso que integra la ausencia de prestación del servicio con la irrazonabilidad del monto de la pretensión. Se trata de un supuesto bastante frecuente en el que el municipio pretendía imponer la tasa de seguridad e higiene a dos contribuyentes diferentes que realizaban su actividad dentro del mismo local, cuando existía en todo caso una única actividad estatal de inspección, sin que la municipalidad pruebe que ha dividido el costo del servicio entre ambos contribuyentes.

La Corte declaró ilegítima la pretensión fiscal con remisión al dictamen de la Procuración General, cuyos fundamentos hizo propios.

IV. Pautas uniformadoras en la definición del impuesto sobre los ingresos brutos y sellos

IV.1. Impuesto sobre los ingresos brutos

En el artículo 9 inc. b) punto 1 la ley de coparticipación federal define las características, alcance, contenido, deducciones y período fiscal del impuesto sobre los ingresos brutos.

En cuanto al alcance del hecho imponible, entendido como ingresos derivados del ejercicio de una actividad empresarial, civil o comercial, con fin de lucro y habitual, se ha presentado un conflicto originado en el apartamiento de los códigos locales que, a la hora de formular la hipótesis de incidencia, introdujeron el concepto de “actividad onerosa”, *con o sin fin de lucro*.

Si bien no hay precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el tema se ha presentado en algunas jurisdicciones provinciales. Al respecto la CCALP resolvió la causa “Asociación Bancaria c. Tribunal Fiscal de Apelación s/pretensión anulatoria”, sentencia del 11 de octubre de 2018. Entendió la Cámara que era ilegítima, por contraria a la definición del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos contenida en la ley 23.548 a la que la

Provincia se encuentra adherida, la norma del Código Fiscal provincial que gravaba con el impuesto a la actividad onerosa, más allá de su fin de lucro, teniendo en cuenta la naturaleza de la entidad gremial que carece de fin lucrativo y no se dirige a la obtención de un beneficio, de acuerdo con su estatuto social. En el mismo sentido se pronunció la Corte Suprema de la Provincia de Tucumán en la causa “Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c. Provincia de Tucumán”, sentencia del 2 de marzo de 2017.

Una segunda cuestión, que tampoco se ha juzgado todavía es la interpretación del quinto párrafo del punto 1 del inc. b) del artículo 9 de la ley, que dispone que: podrán gravarse con el impuesto las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza). Esto motiva la pregunta de si esta habilitación implica una autoinhibición de alcanzar con el impuesto a las exportaciones, o mejor dicho a la actividad que deriva como resultado en un bien que se exporta.

En este punto, si bien la Corte Suprema se pronunció en favor de la incidencia del ejercicio de la actividad que finalmente podría redundar en una exportación³⁵, y distinguió esta imposición sobre la actividad realizada en el territorio, de un derecho de exportación, que importa alcanzar a la extracción del territorio en sí misma, esa sentencia es anterior a la redacción de la norma de coparticipación bajo examen. De modo que más allá de la posibilidad de aplicar el impuesto sobre la actividad que deriva en una exportación, podría argumentarse que las provincias decidieron renunciar a esta potestad, con una finalidad uniformadora de las pautas del impuesto.

IV.2. Impuesto de sellos

En el punto 2 del inc. b) del artículo 9 de la ley 23.548 se definen las características y alcance del impuesto de sellos.

³⁴ CSJN, Expte. S.C. M.715 LXLI, sentencia del 26 de marzo de 2009.

³⁵ CSJN “Indunor SACFI c. Provincia de Chaco”, sentencia del 13 de septiembre de 1973 (Fallos: 286:301).

En sustancia se gravan los: a) actos contratos y operaciones instrumentados, de carácter oneroso y; b) las operaciones monetarias que representen entregas o recepción de dinero que devenguen interés efectuadas por entidades financieras.

La definición de instrumento, a los fines de la aplicación del impuesto, surge del texto de la ley que establece: “*se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes*” –destacado propio–.

El principio instrumental ha sido fuente de numerosos precedentes de la Corte Suprema, por la confrontación entre las normas locales, o bien, la interpretación que algunos fiscos realizaban de dichas normas, y la noción de instrumento definida en la ley de coparticipación federal.

Este conflicto se intensificó durante la década del noventa cuando se generalizó el uso de formas de contratación escritas, entre ausentes, que no respondían al concepto de instrumento porque no cumplían con el requisito de *autosuficiencia*.

Muchos físicos reaccionaron ante estas conductas por considerar que eran maniobras elusivas, si no evasivas, para evitar pagar el impuesto.

La tesis fiscal fue avalada por la justicia provincial del Neuquén que, bajo la aplicación del principio de realidad económica, decidió que se encontraba alcanzada una oferta con aceptación pura y simple al considerar que el contribuyente había tenido la intención de eludir el impuesto³⁶.

Con la apertura de la competencia originaria para tratar los temas relacionados con las eventuales vulneraciones a la ley de

³⁶ TSJ Neuquén, “SOLBA UTE c Provincia del Neuquén”, sentencia del 2 de octubre de 1996.

coparticipación, el día 15 de abril de 2004, la Corte Suprema inauguró una serie de fallos³⁷, cuyas premisas se mantienen en su doctrina actual; los principios esenciales son:

(i) Para que exista instrumento éste debe ser autosuficiente; esto significa que la parte que quiera demandar su cumplimiento no precise ningún elemento adicional; el instrumento es único (CSJN “Grainco Pampa c. La Pampa”, sentencia del 25 de marzo de 2015)³⁸.

(ii) Bajo esta premisa no están alcanzadas con el impuesto de sellos las ofertas aceptadas tácitamente (CSJN “Telefónica Móviles c Tucumán”, sentencia del 4 de junio de 2019)³⁹, o con actos que implican principio de ejecución de contratos, o mediante una aceptación escrita pero que no implique la reproducción de la oferta sino una simple aceptación (CSJN, “YPF c. Mendoza”, sentencia del 11 de septiembre de 2007)⁴⁰.

(iii) La recepción de una oferta advirtiendo que no implica conformidad, no satisface el requisito de instrumentalidad.

(iv) Tampoco está alcanzado el complejo instrumental, es decir, un conjunto de intercambios epistolares que sin embargo no logra generar un instrumento autosuficiente (conf. “Grainco Pampa”, ya citada).

(v) El impuesto de sellos es formal, lo que se alcanza es la instrumentación del acto o contrato. Ello impide, para este tributo en particular, la aplicación del principio de realidad económica como método de interpretación de la voluntad de las partes

³⁷ CSJN: “Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/ Neuquén, Provincia del s/ acción de inconstitucionalidad” (Fallos: 327:1051), “Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad” (Fallos: 327:1108) y “Transportadora de Gas del Sur Sociedad Anónima (TGS) c/ Santa Cruz, Provincia de s/ acción declarativa de certeza” (Fallos: 327:1083).

³⁸ Fallos: 338:203.

³⁹ Fallos: 342:971.

⁴⁰ Fallos: 330:4049.

(conf. "Línea 22 S.A. c. Provincia de Buenos Aires", sentencia del 27 de abril de 2010)⁴¹.

(vi) Los criterios fiscales que intentan alcanzar con el impuesto a contratos que no son instrumentos, o las normas locales que establezcan supuestos de imposición que alcance contratos que no están instrumentados, bajo la ley de coparticipación, son ilegítimos.

El resultado de esta jurisprudencia y su inalterabilidad en el tiempo ha brindado seguridad jurídica. Persisten algunos conflictos menores en provincias que insisten en alcanzar contratos que no responden al principio de instrumentalidad (ej. Neuquén) y algunas jurisdicciones que cada tanto intentan establecer que existe un contrato gravado cuando la suma de varios documentos configura a su entender la voluntad de las partes (CABA, Provincia de Buenos Aires).

V. Conclusiones generales

- Los principios de la ley de coparticipación tienen por fin uniformar la legislación tributaria local para lograr una imposición equivalente en todas las jurisdicciones involucradas.

- La ley 23.548 estableció un sistema de coparticipación transitorio que urge que sea revisado porque no se mantienen las premisas fácticas tenidas en cuenta al momento de su sanción, ni tampoco recepta las pautas constitucionales introducidas en la reforma del año 1994.

- La doctrina de la Corte Suprema sobre la inexistencia de competencia originaria en los casos de conflicto entre una norma local y la ley de coparticipación federal es una postura válida; sin embargo, luego de la reforma constitucional parece más razonable asumir que el rango constitucional del régimen de coparticipación, implica que la ley que lo establece tenga también rango federal –aunque no sea una cuestión constitucional directa–.

- La cuestión más conflictiva e irresuelta respecto de violación de la prohibición de

analogía es la relacionada con las tasas retributivas de servicio. La solución parece lejana, pero debería ser inevitable, definitiva y legislativa, si se tiene en consideración que los municipios sostienen que con el esquema de tasas no logran cubrir sus necesidades financieras, al tiempo que los contribuyentes argumentan que el desborde en la imposición municipal es inconstitucional, y que la presión tributaria aumenta de manera constante más que en cualquier otra esfera de gobierno.

⁴¹ Fallos: 333:538.

IMPUESTOS LOCALES

**ACERCA DE LAS LIQUIDACIONES APÓCRIFAS DEL IMPUESTO INMOBILIARIO
COMPLEMENTARIO EN LA PCIA. DE BUENOS AIRES, O DE UN NUEVO AVASALLAMIENTO DE
LA GARANTÍA DE DEFENSA EN JUICIO Y DEL DEBIDO PROCESO ADJETIVO**

Cristian Durrieu

Introducción al tema

La estructura tradicional del impuesto inmobiliario en la Provincia de Buenos Aires, tal cual se encontraba regulado en el art. 169 del C.F., se vio trastornada por la introducción de un “complementario”, a resultas de la reforma prevista en el art. 114 de la ley 14.394/2012.

En dicha norma y bajo la ambigua y confusa definición de “complementario”, se crea un nuevo tributo con la evidente intención de mimetizarlo con el tradicional inmobiliario, y de esta manera sortear las impugnaciones por inconstitucionalidad de la nueva gabela.

En el marco señalado, en el presente trabajo se analizarán las objeciones que se presentan en relación a la emisión de liquidaciones y procedimientos correlativos adoptados por la autoridad de aplicación, analizando los conceptos en que se encuentran inmersas tales cuestiones, pero con abstracción del análisis de la inconstitucionalidad del tributo complementario.

Si bien los conflictos con las “liquidaciones Express” presentan ciertas analogías con el tema que nos ocupa en cuanto a la ilegitimidad del procedimiento de la administración en la emisión de liquidaciones impositivas y sus vías de impugnación, la abundante doctrina y jurisprudencia sobre el tema aconseja mencionar el tema sin profundizar en el mismo para mayor claridad de la cuestión específica en tratamiento. No obstante ello, no está de más destacar la tendencia que presenta la autoridad de aplicación en cuanto a obstaculizar y/o suprimir el ejercicio del derecho de defensa en sede administrativa con graves limitaciones en sede judicial.

La diferencia de sustancia técnica y naturaleza jurídica existente entre el inmobiliario básico y el complementario

La postura de la autoridad de aplicación avalada por el órgano responsable de la representación en sede judicial, en cuanto sostiene dogmáticamente que en impuesto inmobiliario regulado en el art. 169 y ss. del C.F. es único, y que el complementario no es otra cosa que una forma de potenciar la progresividad del básico, no resiste el menor análisis. Tanto la naturaleza jurídica como la formulación legal demuestran que el básico y el complementario de dos tributos distintos e independientes.

Por la incidencia que tiene la diferencia señalada en la liquidación e impugnación de ambos tributos es pertinente señalar las características distintivas de ambos.

El básico, caracterizado como un tributo real por la doctrina y la jurisprudencia, se genera tomando parcelas catastrales objetivas, y a la correspondiente valuación fiscal se aplican las alícuotas sin tener en cuenta las condiciones personales del sujeto pasivo. En una etapa posterior resultaron identificados como contribuyentes aquellos que, entre el titular de dominio, el usufructuario o el poseedor a título de dueño, considerados en forma excluyente, tengan la disponibilidad económica del bien gravado¹.

En sentido figurado se podría decir que el impuesto básico se genera en relación a parcelas catastrales tomadas en forma indivisible (art. 171 C.F.), y acorde con ello se clasifica como “real” por no tener incidencia en la liquidación los aspectos personales de quien o quienes resulten sujetos obligados.

¹ Tribunal Fiscal de Apelación Pcia. De Bs. As. - Expte. 2335-14.884/1996, “Wagner Leonardo F.”

De esta manera, el hecho imponible del básico, que por su naturaleza no se encuentra expresamente definido en el art 169 de C.F., consiste en tener la disponibilidad económica de una parcela catastral objetiva.

Diametralmente opuesta es la situación del complementario. Aquí lo esencial y previo a cualquier otra consideración, es la persona a la cual se le puede atribuir un patrimonio inmobiliario en función de la disponibilidad económica de parcelas catastrales tomadas en forma divisible (art. 170 tercer párrafo C.F.), ello según la participación total o parcial en la titularidad de dominio, usufructo o posesión a título de dueño. Esta atribución de un patrimonio inmobiliario configura la existencia del conjunto gravado aludido en los artículos del Código Fiscal, y constituye estrictamente la definición del hecho imponible del complementario, al mismo tiempo que lo ubica dentro de la clasificación de tributo “personal” vinculado ineludiblemente a las condiciones particulares del contribuyente.

Es el propio texto del código fiscal el que establece la existencia de dos tributos diferenciados, por cuanto más allá del artículo único, define diferentes hechos imponibles, bases imponibles y la divisibilidad de uno en oposición a la indivisibilidad del otro. En este sentido no es ocioso señalar que el básico se liquida según los números de partida catastral y el complementario por el número de CUIT.

Las liquidaciones emitidas por ARBA

Liminarmente corresponde señalar que la autoridad de aplicación emite las liquidaciones, tanto del básico como del complementario, sin habilitar ninguna instancia recursiva previa del contribuyente y en tales condiciones genera la ejecución por vía de apremio. Para ello invoca en forma amañada lo dispuesto en el artículo 104 del C.F., por cuanto este proceder que puede justificarse en relación al básico, resulta absolutamente ilegítimo en relación al complementario.

En concordancia con la caracterización desarrollada precedentemente del básico, este tributo se liquida en base a padrones catastrales de parcelas objetivas. En estos padrones se reflejan las valuaciones fiscales y demás características de las mismas según surgen de las DDJJ presentadas por los contribuyentes o resultantes de un acto administrativo firme de la autoridad de aplicación correspondiente. La simple aplicación de la alícuota en función de lo exteriorizado por los responsables en sus DDJJ no puede dar lugar a discusión alguna sobre la legitimidad de la legitimidad de las liquidaciones, dado que emanan de los elementos aportados por los responsables, y sin tener en cuenta las condiciones personales de quien resulte contribuyente. Son estas las condiciones en base a las cuales el Código Fiscal habilita la ejecución por apremio sin intimación previa (art. 104 inc. E C.F.).

Ningún punto en común con lo expuesto tiene las liquidaciones del complementario, de manera que las emitidas sin la presentación de DDJJ o un acto de determinación de oficio son manifiestamente ilegítimas y constituyen lisa y llanamente un atropello a las reglas básicas del código fiscal que resguardan los derechos de los contribuyentes.

Los padrones catastrales que registran parcelas objetivas en forma indivisible están diseñados y son aptos para liquidar el básico, pero son totalmente inútiles para liquidar el complementario. No existen padrones que registren conjuntos de inmuebles atribuibles a una persona, y mucho menos tomando las parcelas en forma divisible como sería el caso.

Descartada la existencia de padrones aptos, corresponde señalar que no se ha instrumentado la presentación de DDJJ mediante las cuales los contribuyentes identifiquen los conjuntos gravados. La autoridad de aplicación descarta el único medio idóneo para identificar masivamente dichos conjuntos, dado que desconoce los casos de posesión a título de dueño que desplazan a los titulares de dominio en la conformación o extinción de los conjuntos

gravados. Tampoco computa los casos de dominio fiduciario, los de condominio o coposesión, y en general la falta de actualización de los registros de titulares de dominio.

Va de suyo que liquidar el complementario invocando constancias de base de datos que no identifica ni individualiza y a las cuales los contribuyentes no tienen acceso constituye una picardía de ninguna manera otorga legitimidad a las liquidaciones. Causa asombro cuando en sede judicial se presentan listados de parcelas catastrales pretendiendo que son constancias aptas para identificar la conformación e integración de los conjuntos gravados que supuestamente justifican la ejecución. No se trata de enumerar parcelas sino de identificar quienes son las personas a las que se puede atribuir los conjuntos gravados.

Así las cosas, se comprueba que se emiten liquidaciones precarias y antojadizas sin disponer de la información mínima adecuada a las exigencias técnicas del tributo que permitan establecer la existencia y la cuantía de la obligación.

Inexistencia de instancias administrativas de descargo y prueba

Iniciado el apremio en base a las liquidaciones arbitrarias a las que se hizo referencia, y sin procedimiento previo alguno, las posibilidades de ejercer una defensa efectiva se ven limitadas por la negativa en la jurisdicción a para discutir la causa de la obligación. No obstante ello, y como consecuencia de las constantes arbitrariedades en la emisión de títulos ejecutivos, la actual redacción del último párrafo del artículo 104 de C.F. habilita expresamente para acreditar la ausencia total o parcial de causa, para lo cual es necesario oponer excepciones en un plazo acotado y sin conocer el origen y supuesta legitimidad de la presunta deuda.

En ausencia de declaraciones juradas y de padrones de contribuyentes aptos que identifiquen conjuntos gravados con el complementario, la administración debería

cumplir con lo dispuesto en el título VIII del código Fiscal en cuanto regula la determinación de las obligaciones.

Sin embargo, y en un proceder un proceder que cabe calificar como de mala fe, ARBA en cualquier circunstancia omite llevar adelante el procedimiento de determinación de oficio y el consecuente dictado del acto administrativo formal mediante los cuales los contribuyentes formulan descargo y ofrecen prueba con carácter previo a la ejecución por apremio de las presuntas deudas en concepto de impuesto complementario.

Si bien puede afirmarse que una determinación impositiva existe en razón de su naturaleza y no por el mero aparato externo de que esté revestida, no es menos cierto que en ausencia de un acto administrativo formal y con sustento en lo dispuesto en el art. 115 del C.F., el Tribunal Fiscal de Apelación se declara incompetente para entender en las impugnaciones de impuesto complementario. De esta manera, mediante el sencillo arbitrio de omitir el dictado de dicho acto, impide absolutamente el acceso al recurso de apelación ante dicho tribunal y consecuentemente el agotamiento de la vía administrativa que habilite el acceso a la justicia contencioso administrativa.

En un intento de justificar el reseñado ilegítimo proceder, las sucesivas direcciones ejecutivas de ARBA dictaron anualmente resoluciones normativas de alcance general estableciendo un procedimiento específico para impugnar el impuesto complementario (Resoluciones Normativas números 20/2013, 77/2014, 4/2015, 7/2016, 52/2017, 2/2018 etc.).

Dichas normas establecen un reclamo ante un sitio WEB y en su caso el recurso residual previsto en el art. 142 del código fiscal. De ello se deduce sin dificultad que, mediante el dictado de normas administrativas dictadas por funcionarios de menor rango del Poder Ejecutivo, se sustituye el recurso de apelación ante un tribunal con garantías de imparcialidad y con efecto suspensivo previsto en el art 115 del C.F. estableciendo en su lugar y un reclamo posterior a la emisión de la liquidación y un recurso ante el director

ejecutivo notoriamente improcedente. Es el propio texto del art. 142 el que habilita este recurso únicamente cuando no se encuentre previsto un procedimiento especial, que para el caso es el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelación.

De esta manera, el Director Ejecutivo establece un procedimiento de impugnación que suprime las normas específicas del Código Fiscal y se convierte en única autoridad llamada a resolver en última instancia administrativa, sin sustanciación y sin efecto suspensivo sobre el cumplimiento de la obligación.

El contribuyente que encuadrara su impugnación dentro de estas regulaciones administrativas, estaría convalidando las mismas, y se expone a una ejecución por apremio antes de que se resuelva el recurso. En todo caso y ante la ausencia de actuaciones escritas y sustanciación, se presentarían serias dificultades para fundamentar la impugnación judicial.

Conclusiones

No existen padrones de contribuyentes idóneos, ni se ha implementado la presentación de declaraciones juradas para determinar y liquidar el impuesto inmobiliario complementario.

La autoridad de aplicación emite unilateralmente y en forma precaria las liquidaciones sin conocer la correcta situación personal del supuesto contribuyente.

La existencia de poseedores a título de dueño que excluyen al titular de dominio, el dominio fiduciario, la desactualización de registros y las modificaciones de la clasificación catastral de los inmuebles, constituyen sobradas razones que justifican la necesidad de una instancia de descargo previa a la liquidación.

La supresión del procedimiento de determinación de oficio y el contencioso fiscal (Título XII C.F.) mediante actos administrativos, estableciendo en su lugar un reclamo ante un sitio WEB y obligación de

impugnar el resultado mediante el recurso residual previsto en el art. 142 del C.F., resulta de una ilegitimidad manifiesta. Además, de no proceder tal modificación del código fiscal mediante normas administrativas, es el propio art.142 el que excluye su aplicación al complementario puesto que sólo procede en ausencia de un recurso específico que para el caso es el recurso de apelación.

La invocación de “constancias de base de datos” en ausencia de actuaciones escritas y sustanciación de los procedimientos, impide tomar conocimiento de los fundamentos y elementos tomados en cuenta para efectuar la liquidación, circunstancias estas que en cualquier caso imposibilitan fundamentar adecuadamente una impugnación.

La omisión de dictar en cualquier caso un acto administrativo que defina la situación de la administración, suprime arbitrariamente el acceso al recurso de Apelación (art. 115 inc. b, C.F.), en atención a que en ausencia de aquel el Tribunal Fiscal de Apelación se declara incompetente (art. 115 C.F. y Acuerdo Plenario nº 3 , 22/IV/2003).

Las liquidaciones del complementario emitidas con la sola invocación de “las constancias de base de datos” prescinden de forma inmotivada del procedimiento administrativo previo que la ley estableció a tal fin.

La SCJPBA tiene dicho que, en un estado de derecho, el principio de legalidad impone a las Administraciones Públicas obrar de acuerdo al ordenamiento jurídico². También que el adecuado cumplimiento del procedimiento aplicable configura un elemento inherente a la legitimidad del acto administrativo³. En el contexto señalado, es claro que el proceder de la autoridad de aplicación, tanto para emitir las liquidaciones de impuesto inmobiliario

² Doc. Causas B. “Guardiola, sent. del 10-V-2000, B. 54.852., ‘Pérez’, sent. del 10-V-2000, b. 55.010, ‘Chaina’”, sent. del 2-VIII-200, entre otras.

³ Conf. art. 103, decreto ley 7647/1970; doct. causa B. 59.591, B.E.D.A. S.A. sent. del 8-X-2008.

complementario como para posibilitar la impugnación de las mismas, no se ajusta a la garantía de defensa en todo procedimiento administrativo según está reconocido en el art. Artículo 15 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires.

Por último, y si bien es cierto que no es posible obtener una declaración de inconstitucionalidad en sede administrativa, la dificultad señalada para agotar la vía administrativa obstaculiza el acceso a la jurisdicción ante la violación del principio de reserva de ley y de la prohibición de analogía (art. 9 Ley 23.548) que afectan al complementario. En este contexto, corresponde agregar que la acción declarativa de certeza presenta diversas posibilidades de éxito según el departamento judicial que intervenga.

EL IMPUESTO INMOBILIARIO COMPLEMENTARIO. UN IMPUESTO A LA ESPERA DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

Sandra Gallasso

Con el dictado de la ley 14.394, artículos 13, 15, 114 y 115 se crea el Impuesto Inmobiliario Complementario - en adelante el I.I.C. -, la última tentativa de la Provincia de Buenos Aires de gravar el patrimonio de un sujeto.

1. Los intentos de la Provincia de Buenos Aires de gravar el patrimonio de los sujetos.

a. EL PRIMER INTENTO: El impuesto “Adicional al Impuesto Inmobiliario Urbano y de Automotores”.

Previo analizar los antecedentes de la norma, recordaremos el antecedente de la intención de gravar el patrimonio por parte del Gobierno Provincial.

Me refiero al “Adicional al Impuesto Inmobiliario Urbano” y el segundo “Adicional al Impuesto a los Automotores” - ley 13.648 - que dispuso alícuotas adicionales a los impuestos Inmobiliario y Automotor, y que fuera la vía elegida en el año 2007 para atacar los desequilibrios presupuestarios que comenzaba a generarse en la Provincia de Buenos Aires.

El tributo se cobraba a través de un adicional sobre los impuestos Inmobiliario y de Automotores (patentes) que se aplicaba a los contribuyentes que tuviese un patrimonio global superior a los 500 mil pesos tomando para estimar el patrimonio el total de activos en el país y en el exterior, incluyendo inmuebles y depósitos bancarios del contribuyente; aplicándose las sobretasas sólo para las propiedades, automotores y embarcaciones radicadas en la provincia. De este modo, si el patrimonio de la persona era de 600 mil pesos, pero sólo tiene un auto de 60.000 pesos radicado en la provincia, la alícuota adicional regía sólo sobre el vehículo.

La provincia había fijado una alícuota del 0,25 por ciento sobre los bienes gravados en los patrimonios valuados entre 500 mil y 700 mil pesos; del 0,5 por ciento para aquellos con

un valor entre 700.001 y 1,2 millón de pesos, y del 0,75 por ciento para los que superen ese último monto.

Desde su implementación existió reticencia en el pago ya que se según información oficial brindada en esa oportunidad, se habían anotado para hacer su liquidación unos 30.000 contribuyentes, sobre un padrón estimado de 120.000 personas.

En expediente “Capatti, Gustavo Jorge c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad” el 18 de diciembre de 2007 la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ordenó a la Provincia de Buenos Aires “... que se abstenga de liquidar, reclamar, intimar o proseguir con la exigencia de pago de los adicionales establecidos en la ley local 13.648, hasta tanto se dicte sentencia definitiva.”

Esta declaración se formula en el marco de una demanda por presunta inconstitucionalidad del tributo, considerando entre otros argumentos, que mediaba una extrema coincidencia en todos los elementos que integran el hecho imponible del Impuesto sobre los Bienes Personales y los Adicionales fijados por la Ley Provincial N° 13.648 y, por ende, se concluye que ambos tributos son análogos en detrimento de la Ley N° 23.548, siendo ello inaceptable.

Corta fue la vida de este tributo adicional al impuesto inmobiliario y al automotor.

b. EL SEGUNDO INTENTO: “Impuesto Inmobiliario Complementario”

Por Ley Impositiva 2013 se establece una modificación al artículo 169 del Código Fiscal incorporando el Impuesto Inmobiliario “Complementario” que expresamente dispone la obligación de pagar un Impuesto a quienes posean un conjunto de inmuebles bajo un mismo contribuyente. Se transcribe el artículo en la parte pertinente:

“Los titulares de dominio, los superficiarios, los usufructuarios y los poseedores a título de dueño pagarán anualmente por los inmuebles situados en la Provincia el impuesto establecido en el presente Título, que estará conformado por un básico y además –en caso que corresponda– un complementario, de acuerdo a las siguientes disposiciones.

El complementario se abonará por cada conjunto de inmuebles de la planta urbana edificada, por cada conjunto de inmuebles de la planta urbana baldía, y por cada conjunto de inmuebles de la planta rural y/o subrural atribuibles a un mismo contribuyente, de acuerdo al procedimiento que para su determinación fije la Ley Impositiva y las alícuotas que se establezcan ...”

Se vuelve a intentar gravar el patrimonio de los propietarios de inmuebles locales creando un nuevo tributo escondido detrás de la figura de “complementario” sin perjuicio de que - como podremos concluir en este trabajo -, se continúa con la intención de recaudar sobre una manifestación de la capacidad contributiva vedada a la jurisdicción provincial.

Si bien a la fecha aún no contamos con antecedentes jurisprudenciales del más Alto Tribunal que hayan declarado la inconstitucionalidad de la norma, estamos convencidos que este impuesto goza de los mismos estigmas que el derogado Adicional.

Podemos reconocer entonces que la Provincia de Buenos Aires, en relación al tema en tratamiento, grava:

- Al inmueble con el “Impuesto Inmobiliario”, que se liquida sobre cada inmueble, de acuerdo a las alícuotas y mínimos fijados en la ley impositiva, la vinculación se da por la titularidad registral del inmueble; y
- Al sujeto - titulares de un “conjunto de inmuebles” -, con el “Impuesto Inmobiliario Complementario”, que se exige a los sujetos que posean más de un inmueble urbano edificado, más de un inmueble urbano baldío o más de un inmueble rural o subrural - grava la capacidad contributiva manifestada por una

persona y la base imponible es la sumatoria de las valuaciones fiscales de los inmuebles que integran el conjunto. Es un tributo distinto al inmobiliario, y la vinculación se da por la CUIT de su titular.

A pesar del esfuerzo en sostener la administración provincial lo contrario, no podemos negar que se trata de un nuevo tributo que posee la característica de ser un impuesto personal, pues es en el sujeto contribuyente –al que se le puedan atribuir dos o más propiedades de la misma planta- donde gira la sujeción del gravamen, confirmado por la misma implementación del mismo, pues se vinculan las propiedades con la CUIT del contribuyente.

Es importante destacar que el procedimiento para determinar el I.I.C., consiste en sumar la valuación de cada conjunto de inmuebles que encuadren en cada categoría, atribuibles a un mismo contribuyente, y sobre esa suma se aplica la alícuota que indica la ley impositiva. El impuesto resultante se compara con la suma del impuesto abonado por cada inmueble y la diferencia que surja, es el impuesto al que la ley llama complementario.

2. Delimitación del poder fiscal en el sistema tributario argentino. La Ley 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos.

Nuestra Constitución Nacional, en su artículo 1º establece que *“La Nación adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, según lo establece la presente Constitución”*.

De tal modo, al definir como forma de Estado la Federal, se ha dado en lo financiero un reparto de competencias tributarias entre los distintos niveles de gobierno, primordialmente entre la Nación y las provincias, y subsidiariamente entre las municipalidades.

Es así, que por aplicación de los artículos 4 y 75 inciso 2 de nuestra Carta Magna, la instauración y percepción de impuestos directos quedará a manos de la Provincia, siempre que el Estado Nacional no asuma esa

atribución por tiempo determinado y en las condiciones de excepción dispuestas por la Constitución Nacional. Mientras que las contribuciones indirectas pueden ser dictadas por el Congreso nacional o por las Provincias de manera concurrente.

Integrando el sistema de distribución de potestades tributarias, el régimen de Coparticipación Federal de Impuestos adquiere un rango fundamental, por cuanto es, fundamentalmente, un convenio para evitar la doble imposición o múltiple imposición sobre determinadas actividades.

Bajo este acuerdo, instrumentado mediante la Ley 23.548 y la adhesión de las respectivas Provincias, éstas asumen determinadas restricciones o limitaciones al poder de imposición que pasan a ser ejercidas únicamente por el Poder Federal mediante la aplicación de impuestos nacionales, estableciéndose límites a las potestades como consecuencia de la coparticipación que las Provincias recibirán por los respectivos impuestos nacionales recaudados.

Los términos de la Ley 23.548 son categóricos. Bajo ningún fundamento, podrán las Provincias gravar materia imponible que estuviere alcanzada por impuestos nacionales coparticipables y esta previsión contiene status normativo constitucional, habiendo sido incorporado al plexo constitucional tras la reforma del año 1994.

3. Impuesto sobre bienes personales.

Recordemos en este punto, las particularidades sobre el Impuesto sobre Bienes Personales (IBP) dispuesto por la ley nacional 23.966, que impone tributo sobre el patrimonio de las personas físicas. Se trata de un impuesto que grava una manifestación inmediata de capacidad contributiva: el patrimonio.

Es un tributo con hecho imponible instantáneo, porque asume como tal la existencia del patrimonio y su magnitud o valor monetario al 31 de diciembre de cada año.

Se trata de un impuesto nacional, establecido en uso de las atribuciones del art.

67 (actualmente, art. 75), inc. 2, de la Constitución Nacional, establecido *con carácter de emergencia por el término de NUEVE (9) períodos fiscales a partir del 31 de diciembre de 1991, inclusive*, aplicable en todo el territorio de la Nación, que recae sobre los bienes personales existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior.

La ley del impuesto en su artículo 30 establece una distribución del producido del impuesto que - de acuerdo a lo previsto en el artículo 4° de la Ley N° 24.699, queda suspendido desde el 1° de octubre de 1996 y hasta el 31 de diciembre de 1998, ambas fechas inclusive - distribuyéndose según las proporciones establecidas en los artículos 3° y 4° de la Ley N° 23.548 es decir con afectación de su recaudación al régimen nacional de Coparticipación Federal de Impuestos.

Entonces, por aplicación del artículo 4 de la Ley 24.699, el 90% de los fondos recaudados en concepto de I.B.P., deben ser distribuidos según las proporciones establecidas en los artículos 3 y 4 de la Ley 23.548, conforme las disposiciones vigentes. El 10% (inciso b) tiene una asignación específica.

Por lo tanto, de acuerdo a las normas vigentes y aplicable al IBP podemos afirmar que se trata de un impuesto nacional, coparticipable, que grava el patrimonio del sujeto.

4. El impuesto complementario: un nuevo tributo.

Es dable advertir que el impuesto inmobiliario denominado complementario - referencia engañosa para intentar que se incluya dentro del Impuesto Inmobiliario Básico - constituye un tributo diferenciado de aquel respecto del cual se pretende su condición de Complementario.

Y ello resulta desde que :

- la sujeción al gravamen, no se configura sobre un inmueble sino con la tenencia de más de un inmueble en la provincia de Buenos Aires
- con respecto al quantum de la obligación tributaria, para el Impuesto Inmobiliario

está determinado por cada inmueble por la tasa de imposición progresiva aplicable según la valuación fiscal del bien radicado en Provincia de Buenos Aires (considerándose cada bien en su individualidad); en tanto que para IIC estará dado por clasificar el tipo de inmuebles pertenecientes a un mismo contribuyente, y de allí se vuelven a aplicar las alícuotas.

Los aspectos analizados, determinan que la estructura del nuevo tributo se encuentre determinada por el patrimonio bruto de los sujetos alcanzados y no, por la mera imposición sobre la titularidad inmobiliaria conforme se los ha procurado nominar, a fin de sortear los vicios de ilegalidad que los envuelven.

Lo argüido descarta la opinión del organismo en cuanto afirma que la reforma introducida por la ley 14.394 no habría implicado más que una modalidad diferenciada de cálculo de la base imponible del impuesto inmobiliario ya existente, orientada a potenciar la progresividad de este último y que así lo habría declarado el propio legislador al exponer los fundamentos de la norma.

Con este argumento la Provincia intenta alterar el Régimen de Distribución de Potestades Tributarias y violar el Régimen de Coparticipación imponiendo un tributo con una nominación que no identifica el verdadero hecho imponible para evitar la analogía que deviene luego de analizar los elementos que configuran el tributo.

Por lo tanto, siendo la configuración de los hechos imponibles del Impuesto Inmobiliario y del Impuesto Inmobiliario Complementario distintos, estamos en presencia dos impuestos distintos, ambos rotulados como 'inmobiliario' pero uno básico y otro complementario, sustancialmente diferenciados al distinguirse en ellos diferentes componentes en sus elementos estructurales.

5. El impuesto complementario: impuesto análogo al impuesto sobre bienes personales

*“El impuesto inmobiliario “complementario” guarda una **sustancial analogía** con el IBP, toda vez que el hecho imponible de ambos: (i) se asienta en un conjunto de bienes, donde las bases imponibles se adicionan hasta conformar un total sobre el que se calcula la alícuota respectiva, (ii) el hecho imponible es una situación de señorío jurídico del contribuyente en relación a ese conjunto de bienes a una fecha fija (el 31/12 en un caso y el 1/1 en relación al otro); (iii) las deudas (pasivos) del contribuyentes, aún las vinculadas en forma directa con los bienes que generar el impuesto, resultan irrelevantes y (iv) la mecánica de los impuestos es estructuralmente la misma.”* (de la sentencia dictada en expediente V-15138 – Juzgado Contencioso Administrativo N° 2 Mar del Plata).

Esta afirmación transcrita, que sintetiza la analogía entre los impuestos, ponen en evidencia la transgresión de competencias cedidas por la provincia a la Nación que determinan el primer fundamento de la inconstitucionalidad que se declama.

Estamos en presencia de dos tributos análogos, y esta analogía está prohibida por el art. 9° de la Ley 23.548, y la denominación de “complementario” al Impuesto Inmobiliario, es solo una maniobra legislativa para evitar la evidencia de la inconstitucionalidad.

Ratifica la afirmación lo expresado por el Señor Juez Contencioso Administrativo Marcelo Daniel Fernandez al dictar sentencia en expediente “TENAGLIA ALBERTO BRUNO C/ A.R.B.A S/ PRETENSION DECLARATIVA DE CERTEZA - OTROS JUICIOS” - Causa V-26344 - CAMDP - J.2:

“Así, considero, sin duda alguna, que el gravamen provincial -impuesto inmobiliario complementario- creado por la ley 14.394 es inconstitucional por cuanto guarda sustancial analogía con el impuesto a los bienes personales y no reviste las condiciones que

pueden razonablemente atribuidas al concepto de contribución inmobiliaria previsto como excepción en el régimen (art. 9, inc. "b", ley 23.548), en una interpretación armónica con la prohibición de establecimiento de impuesto análogos a los coparticipados. Lo contrario significaría trasgredir los arts. 31 y 75, inc. 2º de la C.N."

6. El impuesto complementario: impuesto análogo al impuesto coparticipable.

Lo recaudado en concepto de I.B.P. integran la masa de fondos coparticipables en los términos de la ley 23.548 por cuanto se distribuye entre la Nación y las provincias en el marco de la ley no existiendo otro sistema de coparticipación distinto a la ley mencionada, encontrándose suspendida la distribución prevista en el artículo 30 de la ley 23.966.

La Ley de Coparticipación prohíbe categóricamente a las Provincias gravar materia imponible que estuviere alcanzada por impuestos nacionales coparticipables. No hay duda que el I.B.P. es un impuesto que se distribuye en el marco de esta ley, por ende, la analogía con el I.I.C. impide que este último goce de legitimidad.

Si bien la analogía prohibida que impide la creación de nuevos impuestos a las provincias tiene excepciones (artículo 9 de la ley 23.548): a) cuando existiera analogía entre un tributo local con un tributo nacional que se distribuyera por fuera del régimen establecido por la Ley 23.548 y b) la analogía se produjera entre impuestos nacionales distribuidos por la ley convenio e impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación, o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes y los impuestos y/o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31-12-1984, ello no aplica en el caso de I.B.P. y el I.I.C. a pesar de que el primero contenga una norma de distribución de lo recaudado.

Recordemos que el Impuesto a los Bienes Personales nace como un impuesto no coparticipable en tanto no se distribuye por

Ley de Coparticipación sino por la Ley 23.966 de acuerdo a lo previsto en los artículos 30 y 30 bis donde se contempla un régimen específico de distribución, pero este régimen especial en la propia norma (art. 30, último párrafo) es suspendido aplicándose ínterin las proporciones establecidas en los artículos 3 y 4 de la Ley 23.548 (conforme el art. 4º de la ley 24.699, de prórroga del Pacto Fiscal II).

Esta suspensión establecida en la ley fue prorrogada por ley 24.919, luego por el art. 17 de la ley Nº 25.239, y por último por el Art. 3º de la Ley Nº 25.400 que dispuso la prórroga hasta el 31-12-2005 o hasta la sanción de la Ley de Coparticipación Federal que establece el artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional la distribución del producido de los impuestos prevista en la ley 23.966, entre otras.

Por otra parte, la ley 27.432 prorrogó hasta el 31-12-2022 el I.B.P. (art. 2º, inc. "b"), como también las asignaciones específicas vigentes a la fecha de su sanción, hasta la misma fecha referida (art. 4º, inc. "d").

Dado que no ha sido dictado un régimen que sustituya a la ley 23.548, la prórroga sigue vigente, con la consiguiente aplicación del sistema de coparticipación ley 23.548 al I.B.P.

Lo expuesto es suficiente para concluir que encontrándose el I.B.P. dentro de la masa coparticipable, y el I.I.C. es un impuesto análogo creado por la legislación provincial, el mismo resulta inconstitucional.

GRAVABILIDAD DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS SOBRE LAS OPERACIONES DESARROLLADAS POR CONTRATISTAS, SUBCONTRATISTAS Y PROVEEDORES DE LA ENTIDAD BINACIONAL YACYRETÁ

Daniel Ricardo García

En el presente trabajo se procederá a analizar la gravabilidad de las operaciones económicas de la Entidad Binacional Yacyretá y de sus proveedores, contratistas y sus contratistas en el marco del plexo normativo vigente, tanto desde la óptica del Tratado internacional como las leyes locales y nacionales.

Procedentemente, en función de las consideraciones de derecho analizadas, se emitirá una opinión al respecto del tratamiento que, a mi juicio, corresponde otorgar a las operaciones donde la Entidad Binacional Yacyretá sea parte.

I. Tratado de Yacyretá (ley 20.646)

Corresponde realizar un análisis al respecto de la letra del artículo XII del Tratado de Yacyretá y las inmunidades fiscales que se desprenden de dicho texto para los contratistas, subcontratistas y proveedores de Yacyretá.

El citado artículo se encuentra desarrollado de la siguiente manera: “Las Altas Partes Contratantes adoptarán, en lo que respecta a la tributación, las siguientes normas: a) no aplicarán impuestos, tasas o contribuciones de cualquier naturaleza, a YACYRETÁ, y a los servicios de electricidad por ella prestados; b) no aplicarán impuestos, tasas o contribuciones de cualquier naturaleza, sobre los materiales y equipos que YACYRETÁ adquiera en cualquiera de los dos países o importe de un tercer país, para utilizarlos en sus obras o instalaciones. De la misma forma, no aplicarán impuestos, tasas o contribuciones de cualquier naturaleza, que incidan sobre las operaciones relativas a esos materiales y equipos, en las cuales YACYRETÁ sea parte; c) no aplicarán impuestos, tasas o contribuciones de cualquier naturaleza, sobre las utilidades de YACYRETÁ y sobre los pagos y remesas efectuados por

ella a cualquier persona física o jurídica, siempre que los pagos de tales impuestos, tasas o contribuciones sean de responsabilidad legal de YACYRETÁ; d) no opondrán restricción alguna ni aplicarán imposición fiscal alguna al movimiento de fondos de YACYRETÁ que resultare de la ejecución del presente Tratado; e) no aplicarán restricciones de cualquier naturaleza al tránsito o al depósito de los materiales y equipos aludidos en el ítem b) de este Artículo; f) serán admitidos en los territorios de los dos países los materiales y equipos aludidos en el ítem b) de este Artículo”.

Adelantando la opinión, corresponde señalar que **no es viable extender la inmunidad fiscal a cualquier contratista, subcontratista y proveedor de la Entidad Binacional Yacyretá**, porque dicho Art. XII sólo consagra inmunidad tributaria para los impuestos **que el ente binacional debe pagar**, los que se especifican en la norma. Así las cosas, la norma dispone que las Altas Partes Contratantes adoptarán, en lo que respecta a la tributación, las exenciones enumeradas en los incisos: a), b), c), d), e) y f).

El inciso a) instituye la inmunidad tributaria para Yacyretá y los servicios de electricidad que ella preste.

La primera parte del inciso b) establece la no aplicación de gravámenes sobre los materiales y equipos que Yacyretá adquiera para utilizar en sus obras o instalaciones.

La segunda parte del mismo inciso se refiere a la no aplicación de gravámenes sobre las operaciones relativas a esos materiales y equipos, en los cuales Yacyretá sea parte.

El inciso c) fija la exención tributaria para utilidades, pagos y remesas de Yacyretá.

El inciso d) estatuye la no restricción ni imposición fiscal al movimiento de fondos de Yacyretá.

El inciso e) preceptúa la no restricción a los equipos del inciso b); y,

Finalmente, el inciso f) ordena la libre admisión de los materiales y equipos del mismo inciso b).

Como se desprende del análisis de estas disposiciones, las exenciones y franquicias están siempre referidas, directamente, a la Entidad Binacional Yacyretá, para quien se establece inmunidad tributaria tanto en el Paraguay como en la Argentina; y ellas aluden taxativamente a "servicios de electricidad", adquisición de "materiales y equipos", "operaciones relativas a materiales y equipos, utilidades", "pagos", "remesas" y "movimientos de fondos" de Yacyretá.

En cuanto a la inmunidad fiscal a la que se refiere el inciso a) del Art. XII, ella se aplica sólo a los gravámenes que, de no existir la exención, deberían ser ingresados a los respectivos fiscos de las Altas Partes Contratantes por Yacyretá, pero no contemplan los impuestos a cargo de terceros que presten servicios gravados destinados al uso y goce por parte de la entidad binacional, en cabeza de quienes se verifica el fenómeno primario de la difusión del tributo (la percusión), no habiendo previsto el Tratado que éstos, y otros muchos más, por mantener vinculaciones de cambio y/o operaciones comerciales con Yacyretá, puedan hacer que el fenómeno de la difusión, es decir la incidencia, se produzca sobre ésta entidad internacional, trasladando el impuesto.

II. Protocolo Adicional Fiscal y Aduanero de Yacyretá

A los efectos de hacer efectiva la letra del Tratado, las partes contratantes realizaron diversos protocolos.

El Protocolo Adicional Fiscal y Aduanero de Yacyretá establece en su artículo 2° que: "Yacyretá está exonerada del pago de todo impuesto, tasa o contribución fiscal de cualquier naturaleza, conforme a lo establecido en el Artículo XII del Tratado de Yacyretá. **También estarán exentos del pago de todo impuesto, tasa o contribución fiscal,**

de cualquier naturaleza, sean éstos nacionales, provinciales o municipales, tanto en la República Argentina como en la República del Paraguay, **los contratistas, subcontratistas y proveedores definidos en el Artículo 1° del presente Protocolo, siempre que tales impuestos, tasas o contribuciones incidan sobre las operaciones, mano de obra, servicios o elementos afectados a la ejecución de las obras, y que la incidencia encuadre en lo establecido en el Artículo 3° de este Protocolo,** todo ello de conformidad con lo dispuesto en los artículos que siguen. Tratándose de ventas, locaciones o prestaciones de servicios que resultaran exentas en virtud de lo dispuesto en el párrafo precedente, quienes las realicen tendrán derecho al recupero de los tributos a los consumos de etapa única o tipo valor agregado, tributos en la etapa inmediata anterior a dichas ventas, locaciones o prestaciones de servicios, en la medida en que los mismos inciden sobre ellas y que la incidencia encuadre en lo establecido en el Artículo 3° del presente Protocolo. Los contratistas, subcontratistas y proveedores no estarán exentos del pago de las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados (el resaltado me pertenece)".

Respectivamente, el mencionado artículo 3° señala que: "A los fines del presente Protocolo se entenderá por incidencia a la traslación de aquellos impuestos que esté expresamente contemplada en la ley que los regula o que derive de la naturaleza del tributo."

En ese sentido, el Protocolo Adicional Fiscal y Aduanero establece que los contratistas, subcontratistas y proveedores de Yacyretá se encuentran exentos de impuestos, tasas o contribuciones que incidan sobre las operaciones, mano de obra, servicios o elementos afectados a la ejecución de las obras de la entidad.

A su vez, se considerará que un tributo "incide" sobre las mencionadas operaciones, mano de obra, servicios y/o elementos afectados a la ejecución de las obras cuando la traslación de los efectos económicos del

impuesto esté prevista en la ley o surja de la naturaleza del tributo.

III. Análisis crítico del Protocolo Fiscal y Aduanero

Es de importancia recalcar que la legislación de nuestro país permite que algunos impuestos sean susceptibles de una traslación legal, es decir, que los efectos económicos del impuesto no sean soportados por el contribuyente de "iure", sino por otro sujeto que no forma parte de la relación jurídico – tributaria.

Es el caso del Impuesto al Valor Agregado, el cual es un impuesto indirecto que, de conformidad con el artículo 75, inc. 2 de la Constitución Nacional, es sancionado por el Congreso Nacional. En dicho tributo se observa que el sujeto pasivo del impuesto es el vendedor, prestador del servicio o importador definitivo de cosa mueble (muy simplifícadamente); sin embargo, el costo económico del impuesto (percusión impositiva) recae sobre el consumidor final de la cosa y/o servicio, siendo éste último ajeno a la obligación jurídica tributaria. El obligado al pago es el contribuyente (vendedor, importador de la cosa mueble o prestador del servicio) y quien soporta económicamente el impuesto es el consumidor final.

A distinción del IVA, existen tributos cuya legislación no prevé una traslación legal de sus efectos económicos en un tercero. En ese sentido, las legislaciones provinciales no prevén que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos sea trasladable desde un punto de vista legal. A su vez, tal como se explicará de manera detallada, su traslación al consumidor final reviste mucha complejidad desde un punto de vista económico.

La imposibilidad legal de traslación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es una consecuencia natural de su propia estructura impositiva (plurifásica y acumulativa) y naturaleza jurídica (impuesto provincial indirecto).

Esta exposición deja más que claro que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un tributo que no prevé su traslación desde un punto de vista legal.

Ahora bien, cabe analizar la hipotética traslación económica del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el marco de las operaciones con Yacyretá.

Reiterando lo expuesto, por la estructura plurifásica y acumulativa del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, éste se transforma en un tributo de muy compleja (sino imposible) traslación económica.

A priori, adelantando la opinión, entiendo que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no es trasladable económicamente de manera real y estricta al adquirente del bien y/o servicio.

En el caso en concreto el Protocolo establece que estarán exentas de impuestos aquellas operaciones de proveedores, contratistas y subcontratistas cuando el tributo incida (sea trasladable) al costo de la obra.

En ese marco, analizando las disposiciones del Tratado y el Protocolo, planteando una situación hipotética y realizando una interpretación exagerada y extensiva de las disposiciones de dichas normas, se podría llegar al absurdo de concluir que por toda mercadería vendida y/o servicio prestado a la Entidad Binacional Yacyretá, para que ésta en definitiva no soporte los gravámenes que aquéllas pudieran contener en su precio, correspondería proceder a la devolución y/o acreditación al contribuyente que los hubiera pagado; lo que en la práctica, en la mayoría de los casos, sería imposible, sobre todo en un impuesto de etapa múltiple acumulativo o en cascada como lo es el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Pues bien, al respecto corresponde tener en cuenta que si fuera cierto que el Art. XII del Tratado de Yacyretá y el artículo 2 del Protocolo Adicional Fiscal y Aduanero eximen de manera genérica a los contratistas, subcontratistas y proveedores de la Entidad Binacional Yacyretá del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que pudieren eventualmente estar incluidos en el precio de los bienes y/o servicios que ella adquiriera o les sean

prestados, se llegaría a una consecuencia absurda e inconveniente. Por ejemplo, en el caso de los bienes habría que investigar, en la cadena del comercio y de la industria, quiénes "cargaron" sus gravámenes (en cascada o no) a dichos productos, para –como señalé– acreditar o devolver el importe y proceder a detraerlo del precio que debiera abonar Yacyretá por los mismos.

IV. Posición de las jurisdicciones locales

Existen antecedentes normativos en las jurisdicciones de Misiones y Corriente en esta situación en concreto.

Siguiendo la lógica expuesta en puntos anteriores, la Provincia de Corrientes emitió el Decreto N° 1017/2019 donde dispone que las exenciones previstas en el Tratado de Yacyretá, que beneficia a contratistas, subcontratistas y proveedores de la Entidad Binacional Yacyreta, será procedente siempre que el impuesto incida directamente sobre las operaciones, servicios, mano de obra o elementos afectados a la obra¹.

En el citado Decreto, la provincia de Corrientes tomó la posición de una interpretación restrictiva de las exenciones, otorgando la dispensa pura y exclusivamente a aquellos contratistas, subcontratistas y proveedores cuando sus ventas y/o prestaciones de servicios incidan directamente en la obra.

En el mismo sentido, la provincia de Misiones ha interpretado que es una exención válida solamente para aquellas obras vinculadas al fin del Tratado.

En ese sentido, la Dirección General de Rentas de Misiones emitió la Resolución General N° 10/2016, mediante la cual regula el trámite para lograr la exención y manifiesta que siempre será restrictiva por las ventas, locaciones o prestaciones de servicios que realicen los contratistas, subcontratistas y proveedores a la Entidad Binacional Yacyretá, siempre y cuando incidan en la obra.

Por lo expuesto, en función de los antecedentes mencionados, la correcta interpretación de la exención dispuesta por el Tratado de Yacyretá y el Protocolo Adicional Fiscal y Aduanero debe ser estricta y ceñida al principio de legalidad tributaria y razonabilidad.

V. Conclusión

En resumen, se puede concluir lo siguiente:

- a. El Impuesto sobre los Ingresos Brutos no prevé su traslación legal y es de muy difícil traslación económica de manera estricta por parte del sujeto pasivo del Impuesto;
- b. En el caso que exista la traslación económica del Impuesto, es muy difícil su identificación en toda la cadena de comercialización e industrialización del producto y/o servicio;
- c. La exención del Impuesto sobre los ingresos brutos será aplicable cuando se reúnan las siguientes condiciones: i) que los ingresos devenguen de ventas, las locaciones y las prestaciones de servicios de materiales y/o equipos que se utilicen en las obras e instalaciones del ente binacional; ii) debe referirse a bienes y/o servicios de los cuales Yacyretá asume la calidad de compradora, locataria o prestataria; iii) deben encontrarse directamente relacionadas al objeto del Tratado de Yacyretá y iii) siempre y cuando el gravamen incida (se traslade) de manera directa sobre el precio del producto y/o prestación. Todos los extremos antedichos deben ser debidamente acreditados y demostrados por el contribuyente.

¹ Artículo 1° del Decreto 1017/2019 de la Provincia de Corrientes.

LOS CONTRATOS REGLAMENTO O CONTRATOS MARCO ANTE EL IMPUESTO DE SELLOS

Rubén H. Malvitano

En la experiencia recogida de las actividades económicas, es frecuente que el analista tributario se tope con instrumentos que califiquen en el tipo señalado en el título de esta nota¹.

Pueden incluirse aquí aquéllos documentos conteniendo condiciones generales concebidos para regular una relación comercial que se concretará en el futuro.

No generan obligación de contratar; pero sí establecen que, en caso de que en el futuro se contrate, se lo deberá hacer de cierta forma, dentro de determinado marco y respetando las reglas acordadas. Es decir que estos acuerdos tienen como propósito, en general, establecer las bases de una contratación futura.

Es así que a través de estos instrumentos suelen especificarse las cuestiones técnicas y de calidad, precios y otras condiciones que regularán la futura locación o compra de bienes o la prestación de servicios. En otras palabras, se fijan anticipadamente –en términos generales y abstractos, pudiendo quedar abiertos algunos aspectos–, el contenido de un contrato si las partes decidieran celebrarlo en el futuro cuando, eventualmente, nacieran necesidades específicas de las partes que se irán concretando gradualmente a lo largo de la relación comercial.

Las ventajas que se atribuyen a este tipo de acuerdos tienen que ver, para los compradores, con la idea de contar con un número de posibles proveedores confiables, mientras que para éstos el atractivo consiste en formar parte de un elenco que les abre la posibilidad de concretar negocios en cualquier momento. En definitiva, son útiles para consolidar relaciones comerciales de más

largo plazo y, al mismo tiempo, lograr reducir tiempos y costos al evitarse tener que volver a negociar términos y condiciones. Con el objetivo de obtener mayor eficiencia, estos acuerdos suelen activarse a partir de órdenes de trabajo o de servicios (incluso electrónicas), conocidos como *llamados* o *call-offs*.

Su tratamiento frente al impuesto ha generado –y de hecho lo sigue haciendo–, conflictos entre los fiscos jurisdiccionales y los contribuyentes.

Parece oportuno iniciar el análisis recordando que el CCCN ha incorporado la cuestión precontractual a nuestro derecho positivo. Se destacan en este sentido, los siguientes artículos:

- *Art. 990: Libertad de negociación. Las partes son libres para promover tratativas dirigidas a la formación del contrato, y para abandonarlas en cualquier momento.*

- *Art. 993: Cartas de intención. Los instrumentos mediante los cuales una parte, o todas ellas, expresan un consentimiento para negociar sobre ciertas bases, limitado a cuestiones relativas a un futuro contrato, son de interpretación restrictiva. Sólo tienen la fuerza obligatoria de la oferta si cumplen sus requisitos.*

Es en este contexto que el CCCN se refiere a las “tratativas contractuales”², con especial

² Se ha afirmado que en realidad debieran haberse identificado metodológicamente en el CCCN como “tratativas precontractuales”, “en atención a que no necesariamente tales negociaciones previas o preliminares, podrían estar direccionadas hacia la formación del consentimiento contractual, ante la prevalencia además, del principio de libertad de contratar, consagrado por el art. 958 CCCN que sustenta e integra el contenido del *pacta sunt servanda*, reemplazando a los artículos 1137 y 1197 del derogado Código Civil de Vélez” (PAPA, Rodolfo G., *Tratativas precontractuales en el CCCN*, en www.abogados.com.ar, 12/8/2015. [Disponible en <https://abogados.com.ar/tratativas-precontractuales-en-el-codigo-civil-y-comercial-de-la-nacion/169>]

¹ Seguimos en este trabajo los lineamientos contenidos en el Capítulo 12. de nuestra obra “El impuesto de sellos”, 2da edición ampliada y actualizada, Editorial ERREPAR - 2020.

relevancia (además de lo dispuesto por los arts. 990 a 993), lo legislado en cuanto a otros formatos de documentación regulados a través de los arts. 994 (Contrato preliminar), 972 (Oferta vinculante) y 982 (Acuerdo parcial).

Adelantando nuestra conclusión, sostenemos que en estos supuestos no se observa hecho imponible porque en esos acuerdos no se estipula la realización concreta de trabajos, obras o servicios, ni se materializa una compraventa de bienes. Tampoco se pacta valor económico –aunque puedan indicarse precios de referencia– de la contraprestación, ni duración de las mismas.

En los casos que venimos analizando no se observa la materialización de relaciones jurídicas sino tan sólo la enunciación de condiciones generales a las que se sujetarán las partes de verificarse el negocio. No hay posibilidad concreta de exigir el cumplimiento en forma coactiva. En muchas oportunidades y como consecuencia de negocios informales, las partes intercambian información, desarrollan reuniones y en algunos casos hasta generan documentación (por ejemplo, una carta de intención), con la expectativa cierta de concluir a futuro una transacción comercial y de firmar –o no–, un acuerdo.

No hay dudas de que estamos ante una etapa que puede calificar como previa o precontractual que no necesariamente habrá de concretarse. Así, suele ser ejemplo de este tipo de acuerdos marco los que se desarrollan pensando en que el producto a ofrecer en el mercado no puede exhibir condiciones diferentes, por respeto a una uniformidad en la propuesta que hagan los comercializadores. En la práctica lleva a que los sujetos que participan del proceso de comercialización se vinculen a través de “acuerdos marco” o “contratos reglamento” con pautas que serán comunes para todos los participantes y donde el principal someterá su dirección a los demás. Un caso típico en la materia resulta ser el de las empresas automotrices respecto a sus

concesionarias que frecuentemente regulan esa relación a través de este tipo de acuerdos que fijan el procedimiento y las pautas genéricas que regularán las relaciones jurídicas a seguir entre el concesionario y el concedente.

Respecto de esta última situación, se entendió que no surgían de esa instrumentación obligaciones de dar por parte del concedente y ni siquiera una promesa, ya que sólo se fijaba allí un procedimiento a seguir, aunque sin obligación alguna para el concedente de aprobar las “solicitudes de asignación de productos”. En otras palabras, con este instrumento no es viable exigir el cumplimiento de la entrega de productos por parte del concedente.³

Estos “acuerdos marco” (que en el mundo anglosajón suelen reconocerse como *framework agreement*, *Indefinite delivery/Indefinite quantity – IDIQ*, *Umbrella Agreement*, *Master Service Agreement*), muchas veces dan pie a “acuerdos derivados” que pueden a su vez ser o no instrumentados (y por ende, sometidos al impuesto), a través de la emisión y notificación de una Orden de Compra al adjudicatario de una licitación, o con la suscripción de un contrato con aquel.

No obstante, debe reconocerse que a veces los instrumentos en cuestión pueden confundirse con verdaderos contratos de compraventa o de prestación de servicios. Para su correcta consideración, debe verificarse si contienen los requisitos que caracterizan a éstos de acuerdo con la legislación de fondo⁴.

³ Juzgado de Ejecución Tributaria, Pcia. de Corrientes, “Fisco de la Pcia. de Corrientes c/ Toyota Argentina SA s/ apremio” – 18/10/2019.

⁴ Resultan interesantes las consideraciones del voto en minoría del Dr. Francisco Martínez en TFN, “Agip Argentina S.A. Hidrocarburos I.C. y F.” – 18/10/1966, en el que cita a Messineo, (*Manual de Derecho Civil y Comercial*, t. IV, pág. 468, N°16 del capítulo respectivo), afirmando que el convenio analizado se concertó “en un momento en que no es posible, material o jurídicamente estipular el definitivo, o las partes no tienen conveniencia o intención de estipular el definitivo, porque una determinada situación económica no está madura,

[91](#), fecha de consulta 25/4/2022]. Véase también la obra del mismo título y autor publicada por Erreius.

Fue objeto de controversia una cláusula contractual por la que se establecía una opción para que el Estado hiciera una contratación adicional a la de la compra de material ferroviario, de fabricación de coches con la condición de que se transfiriera tecnología y se mantuviera el precio fijado. La discusión se planteó al considerar el contribuyente que no existía onerosidad ni, por ende, obligación de tributar. Ante esta situación el Fisco planteó que la cláusula estaba sometida a una condición, por lo que debía entenderse como si el acto fuera puro y simple.

Llegado el tema al TFA PBA el voto de la mayoría se inclinó por considerar que si bien carecen de interés los eventos que puedan o deban ocurrir luego del instante en que las partes manifiestan su voluntad, si la opción está instrumentada y valorizada, se encuentra alcanzada por el gravamen. Se deja así de lado el voto en minoría, que concluyó que no existía condición y que tampoco se trataba de un contrato de opción sino sólo de una oferta que únicamente en el supuesto de ser aceptada, perfeccionaría el contrato.⁵

Sin embargo, la instancia superior revirtió la conclusión del TFA, por entender que el instrumento en cuestión (Acta Acuerdo de Readequación del Contrato de Provisión y Fabricación de coches subterráneos), establecía que en caso de que el Estado así lo requiriera, previo acuerdo de las partes, la empresa debería fabricar 16 vagones adicionales más, siendo necesario perfeccionar un contrato. Entre otros argumentos, se sostuvo que no existe en el caso comunión de las partes, requisito esencial para que exista contrato, sino que sólo se refleja la posibilidad de que el Estado Nacional manifieste su voluntad de extender

o porque el contrato tiene por objeto una cosa futura". O bien que se ha celebrado un precontrato "para no comprometer definitivamente a una de las partes, o a ambas, si no se realiza la situación en vista de la cual debería llegarse al contrato definitivo."

⁵ TFA PBA, I, "Alstom Argentina S.A." – 6/3/2013, con cita de TFA PBA, II, "Gran Hotel Miglierina S.A." – 21/5/2009.

el acuerdo a otras situaciones diferentes a las originales. En definitiva, las cláusulas por las que se establece una "opción" a favor de uno de los contratantes para extender el contrato a otras situaciones diferentes a las originales no perfeccionan el hecho imponible, en tanto requieran una manifestación de voluntad para su ejercicio.⁶

En otro supuesto, las autoridades de ARBA debieron analizar una consulta sobre un acuerdo que, entre otras cosas, contenía lo que las partes dieron en llamar compromiso de compraventa de futura producción por la siembra de cierta semilla. A partir de advertirse la existencia de los elementos esenciales para perfeccionar una compraventa tales como: objeto del contrato; obligaciones asumidas por las partes; fecha límite para cumplimentar lo pactado; lugar y modo de entrega de los bienes; precio y forma de pago; consecuencias derivadas del incumplimiento; fecha de efectos otorgados al acuerdo y jurisdicción interviniente en caso de conflicto, se concluyó que el instrumento era mucho más que un compromiso de compraventa "al resultar sumamente completo y revelador de un convenio que genera obligaciones recíprocas para ambos contratantes". Por esas razones se concluyó que para el impuesto de sellos debía considerarse perfeccionado el acuerdo al momento de su suscripción.⁷

Como se observa se trata de la compraventa de una producción futura cuya instrumentación deberá completarse –tal como el propio informe señala–, con los "boletos" que fijarán las cantidades totales y finales a comprar. Insistimos que en nuestra opinión la conclusión del Fisco es errada, ya que las características descritas del documento permiten sostener que el mismo no pasa el test de autosuficiencia requerido para su encuadre como instrumento gravado. En otras palabras, que para hacer valer sus derechos, tanto el comprador como el vendedor deberán recurrir a elementos ajenos (por ejemplo, los mencionados boletos).

⁶ Cám. Cont. Adm. La Plata – 11/2/2016.

⁷ ARBA Informe Nº 27/2012.

Otra situación sería, la de un contrato de distribución de cierto producto donde no se fija el precio. En este supuesto, no estamos en presencia de un contrato de compraventa, por lo que tampoco corresponde el ingreso del impuesto.

En este sentido resulta importante tener en cuenta "... el juego concordante de los artículos 1323 del CC y 450 del CCom, en cuya interpretación se constata que si el precio se deja al arbitrio de uno de los contratantes no hay contrato."⁸

El CCCN ha unificado la conceptualización de compraventa civil y comercial (art. 1123). De su texto surgen como elementos esenciales la obligación de transferir la propiedad (por entrega material) y la de pagar un precio en dinero. Al respecto, se eliminó la palabra "cierto" (es decir determinado o determinable), lo que en principio no genera consecuencias frente al impuesto ya que lo importante es la identificación de onerosidad en el acto sometido. También es importante observar que el fin de lucro no es definido como de la naturaleza del contrato, y que en todo caso será ésta una característica de la compraventa comercial.

Se ha rechazado la pretensión fiscal de gravar un contrato reglamento que preveía las cláusulas que regirían una relación en el caso de concretarse en el futuro, por entender que "la aplicación del principio de instrumentalidad (...) halla fundamento en el requisito previo de la existencia de un negocio jurídico sustancial alcanzado por el gravamen". Aclarándose luego expresamente, que "El supuesto del negocio jurídico que, a pesar de haber sido instrumentado, no logró adquirir o perdió validez, es muy diverso del planteado en la causa..."⁹. En la sentencia del TFN se concluye la improcedencia del sellado sobre un contrato que, como en el caso, "no estipula un negocio en sí mismo sino las condiciones generales, y los precios a que se sujetarán las partes si, durante la vigencia del

mismo, resuelven concretar la prestación de algunos de los servicios que allí se prevén. En otros términos, en dichos contratos reglamento no se estipula la realización concreta de trabajos, obras o servicios, y, por ende, tampoco tienen valor económico en sí mismos."

En la misma línea, se sostuvo que "... no puede hablarse de la existencia de un verdadero contrato, en el sentido técnico del vocablo, porque propiamente no emergen del convenio relaciones jurídicas, sino 'normas' a las que deberán ajustar las partes sus comportamientos si, con posterioridad, llegaran a celebrarse los negocios jurídicos para los cuales han sido previstas. El hecho de que, de acuerdo con lo convenido, la empresa recurrente se obliga a no modificar los precios durante el lapso de vigencia, no importa por sí mismo que el instrumento se encuentre gravado por el impuesto de sellos, ya que correlativamente a dicha oferta no existe por parte del ente estatal ningún compromiso de efectivizar las relaciones comerciales, y **el gravamen de referencia no grava las ofertas por irrevocables que éstas sean**. Existiendo en el instrumento una oferta irrevocable, corresponderá que el impuesto de sellos se tribute en cada oportunidad que aquélla sea aceptada..." (el destacado nos pertenece)¹⁰. De modo que en principio un instrumento donde se concrete una oferta irrevocable que se encuentre en poder de aquel a quien se haya dirigido, no se encuentra gravado. No obstante será necesario analizar por ejemplo si ese instrumento por sí mismo se constituye en un título jurídico ejecutable por no poder el oferente retractarse y acercarlo así a la noción de obligación unilateral.

En un caso analizado por las autoridades capitalinas la respuesta no fue lo suficientemente clara aunque –a nuestro entender equivocadamente–, pareció darle la razón a una inspección que planteó al contribuyente la necesidad de valorizar contratos de producción *a priori*, celebrados con terceristas exigidos por la autoridad

⁸ Vicente O. Díaz, op. cit., pág. 204.

⁹ CNACAF, II, "Halliburton Argentina S.A.C.I." – 9/12/1980, en DF T. XXXI, pág. 67; TFN – 15/5/1975, en DF T. XXV, pág. 283.

¹⁰ TFN, "Cía. de Investigaciones Geofísicas" – 19/3/1976, en DF T. XXVI, pág. 575.

sanitaria para permitir la elaboración por terceros de especialidades medicinales. Cabe consignar que, según se indica en el propio antecedente, estos acuerdos tienen por objeto definir las responsabilidades de cada parte para el cumplimiento de las Buenas Prácticas de Manufactura (BPF o GMP) de acuerdo a los lineamientos establecidos en la disposición 2819/2004 (ANMAT). Asimismo, se indicó que “el precio del acondicionamiento de los productos y la forma de pago se establecerán oportunamente. Estos podrán ser revisados de común acuerdo cuando las circunstancias lo requieran”.

Consideramos –tal como se ha sostenido antes–, que la inexistencia de precio convierte al documento en un simple escenario sobre el cual las partes podrán materializar su negocio. Y en aquella oportunidad futura, ese negocio generará gravamen en tanto se lo instrumente en los términos del art. 9 inc. b), punto 2, de la ley 23548 (de Coparticipación Federal de Impuestos).

Ello no supone amparar la no gravabilidad en la circunstancia de que lo convenido no tuviera principio efectivo de ejecución (lo que por otra parte no sería posible de argumentar), sino en que en el caso se trataba de pautas generales que regirán una futura relación, en los términos exigidos por un organismo de contralor.

La respuesta sobre la situación planteada se orienta simplemente a señalar que el acto es susceptible de valoración económica pero no sólo no brinda las pautas a aplicar (lo deja en manos de la fiscalización actuante), sino que saltea el análisis previo que resulta imprescindible para responder acerca de si en el caso se está verdaderamente ante un instrumento gravado.¹¹

De allí que entendamos que en tales supuestos, en los que se hace obligatoria la presentación ante organismos de acuerdos programáticos generales que dejan constancia por ejemplo, de la titularidad de una marca en cabeza de una de las partes y de ciertas obligaciones asumidas por ambas, pero sin

especificar cantidades ni precios, nos encontramos en el ámbito de las intenciones. Por ende, no existe la autosuficiencia instrumental que permita a las partes exigir el cumplimiento de una obligación contractual concreta, siendo por tanto improcedente el tributo.

De todos modos, debemos reiterar que estas conclusiones no necesariamente son aplicables a aquella documentación que eventualmente se emitiera a partir de estos contratos “marco”, la que deberá analizarse en forma autónoma.

Así, en un caso se estudió la situación de “órdenes de provisión” emitidas a partir de un convenio que contenía la oferta y aceptación de *reglas básicas* a las que las partes sujetarían las prestaciones a su cargo. Se concluyó en la procedencia del impuesto sobre tales órdenes, desde que constituían “el medio integrador idóneo previsto como necesario por aquel convenio para que quede definitivamente perfeccionado y cobre realidad, al completarse y precisarse la voluntad contractual de las partes a través de dicha consiguiente instrumentación, cobrando definitiva virtualidad jurídica y fiscal toda vez que las obligaciones recíprocas que en él se establecen, surgirán en adelante ya plenamente concretadas de las especificaciones impresas en aquella orden de provisión cuyo eventual incumplimiento dará derecho a las partes para deducir las pertinentes acciones.”¹²

A modo de conclusión, podemos decir que en el desarrollo de la actividad empresarial es habitual encontrar instrumentos del tipo que aquí hemos analizado y que, por lo ya apuntado, no resultan alcanzados por el impuesto, atento la inexistencia de un negocio concreto, sino sólo de pautas para lo que eventualmente se materialice en el futuro. Grafican estos supuestos, más allá de los mencionados en párrafos anteriores, los acuerdos que suelen firmar grandes compañías productoras con su red de distribuidores, o el que podría celebrar una

¹¹ AGIP, Informe (Dir. Gral. de Análisis Fiscal) Nº 809690/2013 – 11/3/2013.

¹² CNACAF, II, “Dálmine Siderca S.A.I.C.” – 24/9/1981, en DF T. XXXIII, pág. 373

empresa embotelladora de gaseosas con un proveedor de envases plásticos.

No obstante, no debe perderse de vista que, particularmente en el caso del impuesto de sellos, no es conveniente ensayar generalizaciones. Por el contrario, la complejidad del tributo y de las aristas jurídicas de los instrumentos empleados en el mundo de los negocios exige –también en el caso que aquí analizamos–, un análisis profundo de sus características a fin de arribar a una conclusión correcta respecto a su tratamiento frente al gravamen.

TASAS RETRIBUTIVAS DE SERVICIOS

DEL SOFISMA A LA PARADOJA. COMENTARIOS A LA SENTENCIA DE LA CSJN EN LA CAUSA “ESSO PETROLERA ARGENTINA SRL C/MUNICIPALIDAD DE QUILMES S/ACCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA”

Germán Krivocapich

El pronunciamiento de la CSJN en “Esso Petrolera Argentina SRL c/Municipalidad de Quilmes s/acción contencioso administrativa”, vino a consolidar el camino que transitamos a lo largo del último cuarto de siglo. La historia tuvo su corolario en el fallo dictado el 2 de septiembre del 2021, el que articuló de modo consistente el vínculo existente entre el reconocimiento de la autonomía municipal, el llamado “derecho a los medios”, el principio de “suficiencia” y sus aspectos tributarios.

Los hechos de la causa

Esso Petrolera Argentina SRL (hoy Pan American Energy SA sucursal Argentina), sostuvo que liquidó y pagó la TISH luego de distribuir sus ingresos brutos totales en las diferentes jurisdicciones en las que desarrolla actividad comercial, tomando como base imponible únicamente los ingresos brutos devengados en el Municipio de Quilmes. Cuestionó que el municipio pretendiera cobrarle la TISH sobre una base imponible que alcanzaba a los ingresos devengados en otros municipios de la Provincia de Buenos Aires en los que Esso no tiene local o establecimiento habilitado. La sentencia de la SCBA rechazó la demanda con base en otros precedentes propios, entendiendo que el tercer párrafo del artículo 35° del Convenio Multilateral autoriza al municipio a calcular el gravamen sobre el 100% de los ingresos brutos atribuibles al fisco provincial. Denegado el REF, interpuso la Queja que sustanciada, culminó con la sentencia del 2 de septiembre pasado.

Los argumentos del recurso de Queja

En esencia, tres fueron los agravios expresados por la Petrolera:

1. Que el artículo 35° del Convenio Multilateral no puede ser entendido como la autorización para que una municipalidad pueda gravar hechos imponibles ocurridos fuera de sus límites geográficos. Alegando “estricta analogía” con el precedente “YPF SA c/Municipalidad de Concepción del Uruguay s/acción meramente declarativa”¹

2. Sostiene que la sentencia de SCBA confronta la doctrina de la CSJN en cuanto la tasa exige la prestación efectiva del servicio y la vinculación razonable entre el costo del mismo y lo que recauda el municipio

3. La inconstitucionalidad del artículo 35° del Convenio Multilateral como agravio subsidiario del primero.

El dictamen de Procuración

El dictamen de la Procuración, del 18 de junio del 2018, sugiere que el municipio pretende arrogarse no solo los ingresos obtenidos en su ejido, sino también aquellos obtenidos fuera de sus límites geográficos.

Desde su punto de vista, asistía razón a la actora cuando señaló que la cuestión debatida resultaba sustancialmente análoga a la ya resuelta en Fallos 329:5.

En tal orden de ideas, sostuvo que, tal como se aclaró en el precedente citada de YPF SA c/ Municipalidad de Concepción del Uruguay s/acción meramente declarativa, el convenio no prevé la posibilidad de acrecentamiento de la porción gravable, sea como consecuencia de la falta de prueba de pago del tributo en otro u otros municipios, o de ausencia de local o establecimiento (este último párrafo referido a la ausencia de local o establecimiento no consta en el dictamen citado, y fue adicionado para este caso).

¹ Fallos 329:5

El sofisma

Huelga explicitar que un sofisma es un enunciado lógico, que teniendo apariencia de verdadero, es falso. El dictamen bien puede caracterizarse como una pieza digna de Anaxágoras.

Veamos los argumentos por los que hemos sostenido en la oportunidad de celebrarse la audiencia pública, que no estábamos en presencia de un caso “sustancialmente análogo”

1. En el caso 329:5 el Municipio de Concepción del Uruguay pretendía apropiarse del 100% de la base provincial, acrecentando la porción gravable por ausencia de comprobantes de pago en otras jurisdicciones donde el contribuyente tenía actividad e incluso contaba con local. Esta es la primera gran diferencia. La fáctica. En el caso del Municipio de Quilmes, la Petrolera Esso contaba con 2 estaciones de servicio en la jurisdicción municipal, con 30 establecimientos distribuidos entre distintos municipios de la Provincia de Buenos Aires, y ejercía actividad en 114 de los 135 municipios. La Posición del fisco municipal consistió por aplicación del tercer párrafo del artículo 35° del Convenio multilateral, la distribución de los ingresos generados en toda la provincia, entre los municipios en los que el contribuyente tiene establecimiento. O sea, los ingresos generados en los 84 municipios en los que el contribuyente ejercía actividad sin contar con local propio, eran redistribuidos entre los municipios en los que el contribuyente tenía asentados los 30 establecimientos. Del lado del contribuyente pretendía que la porción de ingresos generados en los 84 municipios en los que ejercía actividad sin local, no fueran apropiados y así se consolide una masa de ingresos sin gravar, ya que al atribuir a un municipio en el que no se cuenta con local, no se verifica el hecho imponible. Y así, se constituirían los paraísos fiscales municipales a los que se refiere el título de esta colaboración.

2. La segunda diferencia es la normativa. Mientras en la Provincia de Entre Ríos, la norma local (provincial) convalida la aplicación del segundo párrafo del artículo 35° del Convenio Multilateral (cuestión no controvertida por ninguna de las dos partes en 329:5), en la Provincia de Buenos Aires – al margen de la interpretación pendular de la Comisión Arbitral para los años 2007/2012 – siempre resultó de aplicación el tercer párrafo del artículo 35°.

3. Por último basta con leer el texto de las ordenanzas municipales de Concepción del Uruguay y de Quilmes para entender las diferentes plataformas normativas que dan el golpe de gracia a la “sustancial analogía”. Mientras los artículos 8° y 9° de la Ordenanza Fiscal de Concepción del Uruguay establecen que “la tasa prevista por este título deberá abonarse por el ejercicio en el Municipio, en forma habitual y a título oneroso, lucrativo o no, de las actividades citadas ...”y “...los contribuyentes sujetos al Convenio Multilateral, estarán afectados al gravamen objeto de este título, tengan o no local establecido en el Municipio”, que no era el caso del municipio de Quilmes, cuya Ordenanza Fiscal prevé la TISH, por la prestación del servicio de inspección, en seguridad, salubridad e higiene, teniendo como requisito de procedencia, el sustento territorial, entendido por tal, contar con local, establecimiento, oficina, industria, habilitado o susceptible de serlo.

El tratamiento del dictamen y de los agravios dado por los Ministros

Respecto del dictamen

El voto mayoritario de Maqueda y Rosatti controvirtió el dictamen en lo que respecta a la cuestión que focalizamos en este trabajo. Literalmente, sostuvo que el primero de los precedentes invocados por la recurrente (y agrego, por la Procuradora Laura Monti), YPF SA 329:5, constituye un supuesto evidentemente distinto al presente caso Esso, el cual no trata de las consecuencias que emergen de la posibilidad de un contribuyente

de demostrar el pago de una tasa similar en otras localidades de la misma provincia. Es así que del precedente citado no es dable concluir – como lo hace el dictamen de la Procuración en el párrafo 7º de su apartado III- que su doctrina consiste en que el convenio “no prevé la posibilidad de acrecentamiento”. En la misma línea de pensamiento, el Ministro Lorenzetti refuta la posibilidad de que el caso de Fallos 329:5 sea “estrictamente análogo” al caso Esso, señalando lo incorrecto de este razonamiento. Poniendo de manifiesto que yerra la recurrente – y la Procuración cuando acompaña la supuesta “sustancial analogía” – cuando propugnan una aplicación automática de dicho precedente, pues basta una mera lectura y el cotejo de ambas causas para advertir – como destacamos desde nuestro Amicus Curiae – que se trata de supuestos distintos, en los que los hechos, los textos de los ordenamientos provinciales y municipales, resultan diferentes.

Respecto de los agravios

El voto mayoritario de los Ministros Maqueda y Rosatti desestiman el primer agravio por su manifiesta falta de fundamentación, ya que se tuvo dicho que el Convenio Multilateral forma parte del derecho público local.² Seguidamente reputó inadmisibles el primer agravio en razón de arbitrariedad ya que el presunto apartamiento de precedentes de la CSJN no era tal, pues tal como explicamos en oportunidad de alegar en la audiencia pública del 6 de junio del 2019, no existía la “sustancial analogía” entre el caso “YPF S.A.” y el resuelto en “Esso Petrolera Argentina SRL c/Municipalidad de Quilmes”. A decir del voto mayoritario, “-como puede advertirse sin dificultad – constituye un supuesto evidentemente distinto al presente”

Luego, se estimó formalmente admisible el REF con relación al segundo agravio vinculado a la proporcionalidad de la tasa. Y en el considerando 9º radica el hilo conductor entre el reconocimiento de la autonomía municipal y su garantía con el “derecho a los medios”, que

el Profesor Hernández ha desarrollado con anterioridad.

Así, tuvo por consistente en el caso concreto, la estructura de la tasa impugnada

En tal sentido, la Corte ha calificado a la tasa como una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al contribuyente (Fallos: 332:1503, entre otros).

La atribución de los municipios para crear una tasa, entendida como un recurso de naturaleza coactiva, con fuente legal, regido por el Derecho Público, se encuentra sujeta a las siguientes pautas:

a) la definición clara y precisa del hecho imponible y la individualización de los servicios o actividades que se ofrecen;

b) la organización y puesta a disposición del servicio al contribuyente, pues de lo contrario el cobro carecería de causa importando un agravio al derecho de propiedad (doctrina de Fallos: 312:1575);

c) la adecuada y precisa cuantificación del tributo (base imponible, alícuota, exenciones y deducciones), debiendo para ello la autoridad fiscal ponderar prudencialmente, entre otros parámetros, el costo global del servicio o actividad concernido (Fallos: 234:663) y la capacidad contributiva (Fallos: 343:1688, voto de los jueces Maqueda y Rosatti).³

Lo que ha dejado claro en este aspecto el voto mayoritario, es que en el caso que comentamos se tuvo por acreditada⁴ no solo la organización y puesta a disposición del servicio sino la prestación efectiva y directa en reiteradas oportunidades de los servicios.

En lo referido a la selección de la base imponible, tuvo por inobjetable que la fijación de la cuantía tome en consideración la capacidad contributiva del contribuyente y no solo el costo de los servicios que se ponen a disposición, considerando que no existen reparos de índole constitucional para recurrir a

² Fallos 316:324 y 327; 332:1007 y 336:443.

³ Considerando 10º segundo y tercer párrafo.

⁴ Considerando 11º tercer párrafo

los ingresos brutos del contribuyente como indicador de capacidad contributiva.⁵

El tercer agravio fue desestimado ante la evidente carencia de sustento fáctico y jurídico del remedio federal intentado y su insuficiencia argumentativa.

Por su voto, la Dra. Highton de Nolasco ratificó que la interpretación del artículo 35° del Convenio Multilateral se encuentra reservada a los jueces provinciales y es ajeno a la vía extraordinaria prevista en el artículo 14 de la ley 48. Invalida la tacha de arbitrariedad de la sentencia de la SCBA ante “*tan escueta y genérica alegación de inconstitucionalidad, desprovista de sustento fáctico y jurídico consistente*” que “*resulta insuficiente*”.⁶

Igual suerte corre en este voto el agravio relativo a cuestionar lo decidido en cuanto a la prestación del servicio, toda vez que la sentencia del máximo Tribunal Provincial consideró probado dicho extremo con la prueba aportada por el municipio y la actora recurrente no realizó impugnación alguna al respecto.⁷

Para concluir su voto, la Dra. Highton de Nolasco estima que el REF resulta formalmente admisible en cuanto al agravio relativo a la falta de proporción entre lo recaudado por el municipio mediante el cobro de la tasa y el costo del servicio prestado, y ratificó la doctrina del máximo Tribunal que tuvo dicho la mentada proporción no implica una equivalencia estricta y que es razonable que la tasa se fije como una contraprestación aproximadamente equivalente al costo del servicio. Por tal motivo los principios de igualdad y de capacidad contributiva tienen incidencia para la determinación del modo de calcular la base imponible de la tasa.⁸

Por último, el Ministro Lorenzetti declara admisible formalmente el recurso en relación al agravio relativo a la falta de prestación del

servicio, a la proporcionalidad de la tasa y a su costo.

Se introduce en el análisis del caso, al igual que el voto mayoritario, desde la articulación del reconocimiento de la autonomía municipal⁹, con el principio federal de descentralización institucional y de suficiencia de recursos, anticipando que han sido afectados en el caso.¹⁰

El Profesor Antonio María Hernández recoge el guante desarrolla en abundancia el hilo conductor trabajado en este voto, y la necesidad de un serio debate parlamentario y su contemplación por los demás actores del federalismo.¹¹

En lo que aquí interesa, acto seguido, en el voto del Ministro Lorenzetti se desarrollan las características que la Corte ha atribuido al tributo tasa.

El primero de ellos es que su presupuesto de hecho consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado.¹²

El segundo es que la suma dineraria que se cobra debe tener un vínculo razonable con la prestación del servicio.¹³

⁹ Argumento sostenido también en nuestro Amicus Curiae y desarrollado por el Dr. Antonio María Hernández en su alocución de la audiencia del 6 de junio del 2019.

¹⁰ Considerando 7°.

¹¹ Tercer párrafo del Considerando 8°.

¹² Los precedentes son claros al señalar que al cobro de una tasa debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos: 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792; 332:1503, entre otros).

¹³ En este sentido, esta Corte ha indicado que el “pago de tasas o servicios... finca en una contraprestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado” (arg. Fallos: 192:139) y que resulta necesario que el monto de la tasa y el costo del servicio guarden cierta relación, sin que ello deba interpretarse como una equivalencia estricta, prácticamente imposible de establecer (arg. Fallos: 201:545; 234:663, entre otros). Ello es así pues, desde el punto de vista de la cuantía global de la tasa, ella no puede superar más allá

⁵ Considerando 12° primer párrafo

⁶ Considerando 6° último párrafo,

⁷ Considerando 7°.

⁸ Fallos 343:1668.

El tercer carácter es que no es necesario que el obligado haga uso efectivo del servicio. La tasa, basada en un servicio, no es una relación obligacional privada que requiera el cumplimiento de una prestación para exigir su pago. Por ello, una vez que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, este no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquel, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general (Fallos: 251:50 y 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251; 332:1503; 335:1987, entre otros).

El cuarto elemento es que, tratándose de un servicio de higiene y seguridad basado en una decisión de un municipio que tiene una jurisdicción determinada, hay una delimitación territorial. Esta es la regla general que resulta razonable y de la que se desprende la adecuada proporción que debe guardar la gabela con la prestación comunal que se cumple dentro del ámbito territorial de la municipalidad (arg. Fallos: 319:2211). Sin embargo, lo dicho no puede confundirse con la hipótesis discutida en autos respecto de lo establecido en el tercer párrafo del artículo 35 del CM y la interpretación que de su texto realiza la corte provincial.

De estos precedentes surge que la tasa municipal es una suma dineraria que debe tener una vinculación razonable con el costo del servicio, con el territorio en el que se lo presta, que puede tener una referencia a la capacidad contributiva y para cuyo cobro alcanza con la organización y puesta a disposición del particular, sin que este pueda rehusar su pago por no hacer uso o no tener interés en él.¹⁴

Categoricamente, anticipa la suerte del caso y concluye que no se ha probado la violación a estos principios.¹⁵ Es que la falta de prestación

de un límite discreto y razonable el costo del servicio, toda vez que no puede admitirse que con el ingreso obtenido por la prestación de un servicio divisible se financien otros servicios –divisibles o indivisibles– y aun funciones del gobierno municipal.

¹⁴ Considerando 9°.

¹⁵ Considerando 10°.

del servicio así como lo referido a la proporcionalidad de la tasa, no fueron suficientemente fundados, al tratarse de manifestaciones sin respaldo, incluso dogmáticas.

Sellada la suerte del caso con la contundencia de los cuatro votos, el Ministro Lorenzetti reserva unas últimas consideraciones al Convenio Multilateral.

En lo que hace al tercer párrafo del artículo 35 de ese instrumento y, en concreto, al agravio de la actora referido a que el superior tribunal provincial, en su lectura de la norma, se habría apartado de precedentes de esta Corte, fue desestimado por las razones que siguen.

En el primero de los pronunciamientos citados (Fallos: 329:5) por la actora y vinculados en el Dictamen de la Procuración, se afirma que la cuestión resuelta en aquella oportunidad por este Alto Tribunal resulta un caso “estrictamente análogo” al aquí debatido, pero señala lo incorrecto de este razonamiento. En efecto, yerra la recurrente cuando propugna una aplicación automática de dicho precedente, pues basta una mera lectura y el cotejo de ambas causas para advertir que se trata de supuestos distintos, en los que tanto los hechos, como la letra de los textos de los ordenamientos provinciales y municipales involucrados, resultan diferentes.

Más disímiles aún resultan las circunstancias, las normas analizadas, y la solución dada por el Tribunal, en el otro fallo traído a colación por la actora (causa CSJ 340/2003 (39-H)/CS1 “Helicópteros Marinos S.A. c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa”, del 8 de junio de 2010), que versaba sobre la pretensión de la Provincia de Tierra del Fuego de gravar con el impuesto a los ingresos brutos las actividades desarrolladas por una empresa de transporte aéreo en dos plataformas petroleras ubicadas en el mar territorial argentino, pero fuera del límite de tres millas marinas y que, como surge con claridad del relato, en nada se relaciona con lo que se discute en autos.

De esta forma, queda desarticulada toda impugnación a la aplicación del tercer párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral.

La paradoja

Lo contrario a un sofisma es una paradoja. Enunciado que teniendo apariencia de falso “paradójicamente” es verdadero.

Por estas horas, y mientras concluíamos el trabajo que ponemos a consideración del lector, la CSJN emitió un nuevo pronunciamiento, el pasado 7 de octubre del 2021, en materia de tributación municipal. Ahora, en el caso “Gasnor SA c/Municipalidad de La Banda s/acción meramente declarativa – medida cautelar”, FTU 711483/2007/1/RH1.

Mientras adjudicamos al Dictamen de Procuración la condición lógica – sin ningún contenido ético ni valorativo – de sofisma, al fallo “Gasnor” integra con “Esso” la paradoja. Es que no son casos antagónicos, ni contradictorias.

Repárese que a poco de avanzar en una rápida lectura, en el muy reciente pronunciamiento de CSJN en “Gasnor”, por el voto mayoritario se cuestiona un tributo municipal que grava el desarrollo de actividades (similar al ordenamiento jurídico del municipio de Concepción del Uruguay analizado en fallos 329:5), dónde se considera “irrelevante que el contribuyente posea un local comercial o asentamiento físico”. El contribuyente presta servicios de distribución de gas natural, no posee establecimientos y solo los ductos pasan por el ejido municipal de La Banda.

Paradójicamente, la CSJN inicia su análisis a partir del precedente “Compañía Química SA vs Municipalidad de San miguel de Tucumán” (312:1575), poniendo de manifiesto que al cobro del tributo debe corresponder la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado, bien o acto, del contribuyente. Enlaza el conocido precedente a uno no menos conocido y más cercano en el tiempo, como lo es “Laboratorios Raffo” (332:1503), en el que la CSJN adhirió al dictamen de la Procuración General que consideró que la tasa en cuestión no se relacionaba con un servicio municipal concreto, efecto e individualizado.

Abunda en argumentos con citas al caso “Quilpe SA” (335:1987), para concluir que la norma tributaria de la ciudad de La Banda utiliza una fórmula de imposición de enorme laxitud.

A su turno, los Ministros Maqueda y Rosatti, previo con invocación del caso “Esso”, se focalizan en analizar la tasa cuestionada y concluyen que se ha descrito el hecho imponible de un modo excesivamente genérico, impropio de la tipificación de las contribuciones de su clase, sellando así la suerte final del caso.

Así, este año 2021 está llamado a poner luz sobre algunas cuestiones conflictivas en materia de tributación local y, paradójicamente, terminar con los sofismas.

COMPOSICIÓN DE LA CONTRIBUCIÓN QUE INCIDE SOBRE LA ACTIVIDAD COMERCIAL, INDUSTRIAL Y DE SERVICIOS – TASA O IMPUESTO

Maximiliano Rajjman

I. Introducción

No es intención abarcar en el presente trabajo todos los argumentos en discusión que se plantean en materia impositiva municipal en la ciudad de Córdoba, ni mucho menos, ya que las mismas son muchas y diversas.

Podría realizar un análisis sobre cuáles figuras se adecúan a la categoría tributaria a la que pertenecen o al menos así lo pretenden desde su nominación, o sobre la propia conformación de su base imponible, hasta incluso examinar el cumplimiento a los límites constitucionales emergentes de la distribución de potestades normativas tributarias, el derecho intrafederal e interjurisdiccional y al propio estatuto del contribuyente.

Cualquiera de estos puntos de vista determinaría un trabajo demasiado extenso y quizás de difícil conclusión.

Es así que el presente tratará aspectos controvertidos de la figura tributaria municipal preponderante en la legislación local cordobesa¹, la cual se mantiene, al igual que en un número importante de municipios a lo largo y a lo ancho del país, debido a sus acuciantes necesidades financieras, por las que se recurrió a financiarse a través de tributos inconstitucionales o, al menos, ilegítimos, por resultar violatorios a la Constitución Nacional, al derecho intrafederal, a los límites propios a su potestad tributaria o por debido a su indebida configuración legal.

II. La Contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios

Este tributo resulta ser el que más aporta a las arcas del Municipio, escalón por debajo del reparto por coparticipación nacional y provincial, pero a su vez es el que se verifica como más complejo desde la composición de

su presupuesto de hecho hasta los adicionales que se le agregan.

El mismo se encuentra regulado en el Código Tributario Municipal a partir del art. 256 de la Ordenanza 13119, gravando la gabela en cuestión el ejercicio de cualquier actividad comercial, industrial, de servicios, u otra a título oneroso y todo hecho o acción destinado a promoverla, difundirla, incentivarla o exhibirla de algún modo en virtud de los servicios municipales de contralor, salubridad, higiene, asistencia social y cualquier otro no retribuido por un tributo especial, pero que tienda al bienestar general de la población.

Asimismo, incluye todas las acciones que por sí o por intermedio de otras instituciones vinculadas o asociadas, implemente el Municipio a fin de promover el desarrollo de la economía local y la competitividad de los sectores productivos.

Y expresamente establece que estarán gravadas las actividades desarrolladas en sitios pertenecientes a la jurisdicción federal enclavados dentro del ejido municipal.

Es dable destacar que la figura en su plenitud no se agota en lo descrito por esta norma ni mucho menos, como se verá del análisis realizado a lo largo del presente.

Para iniciar su análisis vale recordar que este cuestionado tributo se hizo famoso cuando la Corte lo sentenció de muerte en la causa Laboratorios Raffo². Pero a pesar más allá de ello este el mismo sigue con vida, manteniéndose plenamente vigente en el Municipio de la ciudad de Córdoba.

El máximo Tribunal denegó la pretensión de aplicar la contribución a empresas de extraña jurisdicción, señalando que el gravamen es una tasa y que, como tal, sólo puede aplicarse

¹ Ordenanza 13119. 22/12/2020.

² CSJN in re "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Laboratorios Raffo S.A. c/Municipalidad de Córdoba", Fallos 332:1503.

a la "concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio", referida a un bien o acto del contribuyente. Y esto no es posible si la empresa no tiene un local en el lugar.

De esa manera rechazó así el argumento de la Municipalidad y del Tribunal Superior de Justicia de Córdoba, de que el fisco local podía cobrar una tasa porque brindaba a la empresa servicios generales que la beneficiaban (cuidado de calles, transporte y estacionamiento, entre otros).

Basado en ello la Corte interpreta que la contribución no es una tasa, por lo que la Municipalidad intenta cobrar un impuesto y eso transgrede la ley de coparticipación federal.

En ese sentido y justamente en este punto vale recordar que lo que define a una tasa como especie tributaria es su configuración jurídica y en ese sentido Jarach ya las definía como "(...) un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo"³.

Justamente esto es lo que configura el hecho imponible del tributo y que lo diferencia de las restantes categorías, impuestos y contribuciones especiales.

También la propia CSJN las definió: "(...) la tasa es una categoría tributaria también derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado"⁴.

Este recordatorio resulta pertinente ya que a los contribuyentes con domicilio en la ciudad de Córdoba, sea por tener su casa central, sea por tener sucursal o filial, se le siguen iniciando fiscalizaciones y realizando determinaciones, mientras que a aquellos que no poseen domicilio dentro del ejido municipal

se los somete a constantes regímenes de percepción y retención⁵.

III. Su composición y efectos

De la lectura del art. 256 de la Ordenanza Tributaria se desprende que la contribución es esencialmente un impuesto y no una tasa, tal cual lo sostuvo la Corte, ya que no presta un servicio *uti singuli* en forma efectiva en cabeza del contribuyente sino servicios de los nominados *uti universi*, y que resultan no vinculados con la actividad realizada por el contribuyente, sino que tiende al bienestar general de la población.

Es dable advertir que los contribuyentes de este tributo se encuentran sujetos a sobretasas y adicionales que adolecen de los mismos vicios que la contribución pero que a su vez, al calcularse sobre el mismo hecho o sobre el monto a pagar, provocan una alteración sustancial en el monto final del tributo.

III.1. Publicidad de la actividad

A través de la contribución se grava la actividad comercial, industrial y de servicios y además la publicidad de estas actividades, tal cual lo establece la Ordenanza Tarifaria 13120⁶ en su art. 19, en cuanto establece que los contribuyentes comprendidos en el artículo 256 del Código Tributario Municipal abonarán por la promoción, difusión, incentivación, o exhibición de la actividad gravada, un adicional igual 0,25 del monto de la contribución determinada de acuerdo a las normas precedentes además de la contribución conlleva, es decir una sobretasa.

III.2. Adicional Medianas y Grandes Superficies

Otros adicionales sobre la gabela en cuestión son los que recaen sobre las

³ JARACH, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Buenos Aires, Editorial Cangallo, 1983. P. 232.

⁴ CSJN in re "Selcro S.A. c/ Jefatura de Gabinete de Ministros s/ Amparo". Fallos 326:4251.

⁵ Cámara Contencioso Administrativa 3° Nom in re "Banco Credicoop Cooperativo Limitado c/ Municipalidad De Córdoba — Plena Jurisdicción" (Expte. N° 3611419).

⁶ Ordenanza 13120. 22/12/2020.

actividades realizadas dentro de medianas y grandes superficies, los que se encuentran regulados por los arts. 323 y 324 del CTM.

La primera de las normas establece las condiciones para considerar las medianas y grandes superficies, considerando como tales a todo establecimiento comercial, industrial o de prestación de servicios, que estén asentados sobre una o más parcelas con superficie total superior a 3.500 m², incluidos las playas de estacionamiento, galerías, lugares comunes, áreas de carga y descarga y espacios verdes.

Y prevé que los contribuyentes y/o responsables, administradores de áreas comerciales que desarrollen la actividad de locación o cesión del uso de los espacios que conforman las medianas y grandes superficies serán gravados con el adicional que a tal efecto establezca la Ordenanza Tarifaria Anual vigente, sobre la contribución determinada por los ingresos provenientes de tales actividades y/o prestaciones de servicios derivados de las mismas.

Así entonces, el art. 19 bis de la Ordenanza establece las alícuotas adicionales, fijando los siguientes parámetros: para superficies de 3500 a 4.999 m² fija el 0,05%, para superficies de 5.000 a 7.499 m² el 0,10% y para superficies de 7.500 m² en adelante un coeficiente del 0,15%.

Por su parte, el art. 324 del CTM establece que los contribuyentes y/o responsables que desarrollen su actividad comercial, industrial y/o de prestación de servicios dentro de medianas y grandes superficies serán gravados con el adicional que a tal efecto establezca la Ordenanza Tarifaria Anual vigente, exceptuando de éste los ingresos sujetos al adicional establecido en el segundo párrafo del artículo anterior.

El coeficiente adicional previsto por la OTA en su art. 19 ter es del 0,05 de la alícuota y mínimos establecidos en su Art. 15, que es el que fija las alícuotas, importes fijos y mínimos mensuales por el ejercicio de cada actividad.

Esto se resume en que sobre el monto obligado se aplican los adicionales.

De la lectura de ambas normas podemos concluir, en primer lugar, que en ambos casos el CTM legisla otro impuesto y no una tasa.

En segundo lugar, estaríamos ante un caso de doble imposición ya que se está gravando dos veces la misma actividad dado que los dos artículos tratan sobre lo mismo, por ejemplo gravar la actividad dentro de un shopping.

III.3. Adicional para generadores de residuos sólidos urbanos industriales peligrosos y/o patógenos

Un tercer adicional surge de la aplicación de una tasa por actividad declarada de evaluación y fiscalización de los residuos sólidos peligrosos y/o patógenos generados, la cual se liquida conjuntamente con comercio e industria.

Así el art. 324 bis del CTM prevé que todo generador de residuos sólidos industriales peligrosos y/o patógenos deberá abonar una tasa en concepto de Evaluación y Fiscalización de los Residuos Sólidos Peligrosos y/o Patógenos generados, que se liquidará de manera conjunta con la Contribución que incide sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios, determinándose su aplicabilidad, en función de la actividad declarada.

Y expresamente define como generadora toda persona humana o jurídica que, por cualquier hecho, proceso, operación o actividad, produzca residuos industriales y/o peligrosos y/o patógenos, así considerados por la Legislación Provincial, Nacional o por Tratados Internacionales, con participación nacional.

La OTA, en su art. 19 quater, prevé un monto fijo a abonar en caso de residuos peligrosos, el cual se establece según volumen de generación de los mismos, es decir un monto de \$ 200 a \$ 950 para quienes generen entre 100 a 1.000 kg por año y de \$ 951 a \$ 19.000 para aquellos generadores de mayor volumen de generación. Por otro lado, por patógenos estipula un 10 % de la factura que abonen por los servicios de recolección, transporte, tratamiento y disposición final de los mismos.

Según surge de la lectura de la norma en este caso nos encontraríamos frente a una tasa, ya que la obligación surge por la prestación del servicio de Evaluación y Fiscalización de los Residuos Sólidos Peligrosos y/o Patógenos generados. Claramente el problema lo encontramos en verificar si dichos servicios realmente se prestan.

Otro tema controversial con respecto a este adicional, y que surge del artículo que lo establece, es que se este mismo faculta por delegación al Fisco a fijar alícuotas y formas de percepción, violándose abiertamente el principio de legalidad y de reserva de ley.

III.4. Fondo Solidario de Inclusión Social

La OTA regula un quinto adicional a través de su art. 19 quinquies por impuesto llamado Fondo Solidario de Inclusión Social – FOSIS, el cual se aplica sobre el importe tributario final o importe mínimo previsto por la ordenanza y que se liquida de manera conjunta con la Contribución que incide sobre la Actividades Comercial, Industrial y de Servicios por un 10%.

Tratándose de grandes contribuyentes, dicho adicional será del veinte por ciento (20%)

III.5. Promoción de la economía local y la competitividad de los sectores productivos

Un sexto adicional es establecido a través del art. 20 de la OTA, en cuanto impone montos fijos por los servicios y acciones, que por sí o por intermedio de otras instituciones vinculadas o asociadas, desarrolle el Municipio orientados a la promoción de la economía local y la competitividad de los sectores productivos.

En tenor de lo establecido se reafirma en este adicional su categoría tributaria de impuesto.

Para ello la OTA establece importes fijos en distintas categorías. Contribuyentes que tributan entre \$ 125 y \$ 624 inclusive: \$26,00; Contribuyentes que tributan entre \$ 625 y \$ 1.249 inclusive: \$ 46,00; Contribuyentes que tributan entre \$ 1.250 y \$ 2.499 inclusive: \$ 56,00; Contribuyentes que tributan entre \$

2.500 y \$ 6.249 inclusive: \$ 64,00; Contribuyentes que tributan entre \$ 6.250 y \$ 12.499 inclusive: \$ 163,00; Contribuyentes que tributan entre \$ 12.500 y \$ 24.999 inclusive: \$ 245,00; Contribuyentes que tributan entre \$ 25.000 y \$ 49.999 inclusive: \$ 323,00; Contribuyentes que tributan entre \$ 50.000 y \$ 99.999 inclusive: \$ 1.054,00; Contribuyentes que tributan entre \$ 100.000 y \$ 187.499 inclusive: \$ 1.376,00 y; Contribuyentes que tributan más de \$ 187.500: \$ 1.779,00.

III.5. Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes de la Contribución que Incide sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios

A partir del capítulo X el CTM regula el régimen simplificado para pequeños contribuyentes de la contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios, o monotributo municipal, el cual sigue ratificando su característica de impuesto.

Son considerados pequeños contribuyentes de la Contribución que incide sobre la actividad Comercial, Industrial y de Servicios los sujetos que desarrollen actividades alcanzadas por dicho gravamen, siempre que tengan domicilio fiscal en la Ciudad de Córdoba y no se encuentren inscriptos en el régimen de Convenio Multilateral, en la medida que mantengan o permanezca su adhesión al régimen establecido por dicha ley nacional.

Los pequeños contribuyentes de la Contribución que incide sobre la actividad Comercial, Industrial y de Servicios quedarán comprendidos en la misma categoría por la que se encuentran adheridos y/o categorizados en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes o Monotributo Nacional y deberán tributar en el período fiscal el importe fijo mensual que establezca la Ordenanza Tributaria Municipal en función de la categoría que revista en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes o Monotributo Nacional en el período mensual que corresponde cancelar.

Si bien es un régimen que tiende a la simplificación para el contribuyente no deja de ser una implementación de un régimen de pago fijo con lo que ello conlleva, por lo que por mes sin actividad o con ingresos magros se debe pagar un monto fijo, consecuentemente contribuye con el enanismo fiscal.

Este régimen resulta beneficioso para el fisco local porque asegura su recaudación a través del cobro del monotributo nacional.

III.6. Adicional para generadores de residuos sólidos urbanos

El art. 251 del CTM regula un adicional especial que deben abonar los contribuyentes y/o responsables pero esta vez de la contribución que incide sobre los inmuebles y por el hecho de generar y/o producir residuos sólidos urbanos, por su gestión y/o disposición final, cuando en los inmuebles se desarrollen actividades comerciales, industriales y/o de servicios.

Este adicional también es otro impuesto y lo es sobre la contribución que incide sobre los inmuebles por la cual se cobra el servicio de barrido y recolección de residuos y de la contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios, tácitamente, ya que en esta se cobra, entre otros, por el servicio municipal de higiene.

La OTA, por su art. 14 ter, prevé que este adicional será del 30 % sobre el importe de la Contribución determinada.

Cuando se trate de grandes generadores de residuos sólidos urbanos, definidos por la Ordenanza 12.648 y sus normas complementarias, el porcentaje previsto en el párrafo anterior se reducirá al 15 % en la medida que dichos contribuyentes y/o responsables acrediten la totalidad de los requisitos y/o condiciones que el Departamento Ejecutivo Municipal establezca y cuando la superficie del inmueble afectada a la actividad supere los 50 m².

Son residuos sólidos urbanos, según la Ordenanza 12648, el material rechazado o descartado por su generador, dispuesto en la vía pública y/o en recipientes específicos –internos o externos–, por el hombre o por

causas naturales, con un contenido líquido insuficiente como para fluir libremente, todo desecho y polvo que se recoge barriendo y aquel elemento, objeto o sustancia que como consecuencia de los procesos de consumo y desarrollo de actividades humanas, en los núcleos urbanos y rurales, son desechados y/o abandonados, comprendiendo aquellos residuos de origen doméstico, comercial, institucional, asistencial e industrial no especial asimilable a los residuos domiciliarios.

Se analiza este adicional, que si bien no lo es de la contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios, la incidencia en el costo tributario es notable.

IV. Su concreción en la realidad

Una muestra de lo desarrollado hasta aquí, planteado en un supuesto concreto y real, pero solo a modo ejemplificativo, sería el siguiente:

El gravamen cuestionado aplicado sobre una persona que desarrolla su actividad siendo titular de un negocio que se desarrolla dentro de una gran superficie, de alrededor de 7.000 m². Dicho negocio es una Veterinaria que desarrolla, dentro de sus actividades, la venta de productos para animales. La misma tiene como código de actividad el 523970 – 523971 al cual se le aplica la alícuota del 7%⁷.

Si los ingresos que se obtienen por el desarrollo de la actividad mencionada fuesen mensualmente de \$100.000, debería realizar la siguiente liquidación y abonar en concepto

⁷Ordenanza 13120. 22/12/2020. Artículo 15. "Conforme lo establecido en los artículos 261 y 306 del Código Tributario Municipal, fíjense las siguientes alícuotas, importes fijos y mínimos mensuales por el ejercicio de la actividad, a aplicarse sobre las actividades enunciadas en el presente artículo con más en cada caso, el adicional por promoción, difusión, incentivación o exhibición, dispuesto en el artículo 19 de esta Ordenanza y los restantes adicionales o fondos previstos por el ordenamiento municipal. (...) Venta al por menor de artículos diversos. Venta por menor de productos para animales excluidos medicamentos y mascotas..."

de Contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios con más adicionales:

a) Contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios:

Por el art. 15 OTA, a los Ingresos de \$100.000 se le aplica la alícuota del 7%, la cual arroja como importe de obligación tributaria la suma de \$ 7000;

b) Primer Adicional

La publicidad de la actividad, según el art. 19 OTA, se cuantifica adicionando al importe tributario el 0,25, es decir, \$ 7000 x 0,25: \$1750.

c) Segundo Adicional

Por desarrollar la actividad en Medianas o Grandes Superficies, el art. 19 bis OTA establece que el adicional se obtiene multiplicando el importe tributario resultante de los ingresos por el 0.10 (al desarrollarse según el ejemplo en una superficie de 7.000 m²), es decir, \$ 7000 x 0.10 = \$ 700

Por otra parte, el art. 19 ter prevé en el supuesto especial un incremento de la alícuota del art. 15 en un 0,05 %, ósea en el caso particular el cálculo a realizar sería \$ 100.000 x 0,05 % = \$ 50.

d) Tercer Adicional

En el caso del adicional para generadores de residuos sólidos urbanos industriales peligrosos y/o patógenos al generar residuos patógenos y en poniendo también como ejemplo el abonar una factura mensual de \$5.000 por el retiro de los mismos, el contribuyente deberá abonar el 10% sobre ese monto, es decir \$ 5000 x 10 % = \$ 50.

e) Cuarto Adicional

Este es el establecido en concepto de fondo solidario de inclusión social, el cual se calcula

en el 10 % del importe tributario, es decir, \$ 7.000 x 10 % = \$ 700.

e) Quinto Adicional

Promoción de la economía local y la competitividad de los sectores productivos, que establece importes fijos según escalafón, correspondiendo a nuestro contribuyente abonar la suma de \$ 163 por tributan entre \$ 6.250 y \$ 12.499 inclusive.

De todo este detalle la conclusión es que el contribuyente, que obtiene ingresos mensuales por el desarrollo de su actividad comercial de \$ 100.000 debe abonar al fisco, según la siguiente liquidación:

Importe Tributario	\$7000
1° adicional	\$1750
2° adicional (1)	\$700
2° adicional (2)	\$50
3° adicional	\$50
4° adicional	\$700
5° adicional	\$163
Total	\$10.413

El monto total refleja en la realidad que el contribuyente termina abonando el 1,0413 de sus ingresos brutos. Además en concepto de Contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios es el 67 % del monto total a abonar.

V. Las Tasas

Es dable recordar que las tasas son aquellos tributos vinculados a una actividad del Estado de carácter corriente, específico e inherente a su soberanía, con un hecho imponible que pesa sobre la Administración, cuyo pago es exigido según la capacidad contributiva de los sujetos pasivos y sin perjuicio de la obtención de un beneficio económico de su parte.

De la definición esgrimida podemos extraer algunos caracteres que resultan suficientes para poder establecer una crítica contundente a la figura analizada precedentemente, tales como los requisitos exigidos a la actividad estatal y el destino de la recaudación.

Muchas de las características específicas de las tasas estriban en las particularidades de la actividad estatal que constituye el aspecto material de su hecho imponible.

Si bien es cierto que el elemento material depende en última instancia de la actividad estatal concreta que se trate, también es cierto que existen una serie de requisitos comunes a toda actividad estatal en las tasas, los cuales se pueden resumir de la siguiente manera: a) inherencia a la soberanía estatal; b) divisibilidad; c) efectividad; d) intrascendencia de la voluntad y e) ventaja eventual para el usuario.

V.1. Divisibilidad del Servicio y efectividad de su prestación

Con relación a la divisibilidad podemos afirmar que es la particularidad que presenta un mayor consenso en la doctrina, jurisprudencia y normativa. Así, entre otros, Valdés Costa ya afirmaba que si hay algo que *“...no está en discusión en la doctrina contemporánea es la naturaleza tributaria de la obligación de las personas en quienes se individualiza el servicio, lo que implica la necesidad de que se constaten todos los elementos que configuran los tributos”*⁸. La divisibilidad del servicio implica que su prestación por parte del Estado puede ser dividida en unidades de consumo o uso por parte de sus prestatarios.

Esta cuestión tiene mucha relación con la efectividad del servicio, ya que un servicio público es divisible cuando su uso es atribuible (no atribuido) a un determinado número de administrados. Al respecto, Schindel aclara que *“...el servicio puede o no ser utilizado por el contribuyente, pero, en todos los casos, tiene que haber tenido la posibilidad de haber podido usarlo”*⁹.

Desde hace tiempo que Giannini viene sosteniendo que *“la tasa constituye una prestación debida por el desarrollo de una actividad del ente público que afecta particularmente al obligado, lo que sólo puede comprobarse en los servicios que se consideran divisibles en la ordenación administrativa del ente”*¹⁰. De manera que si el servicio que presta el Estado es indivisible faltaría uno de los presupuestos básicos de la tasa al no poder individualizarse en la persona o que lo recibe, ya que *“...la divisibilidad del servicio... es una suerte de condición ineludible para que exista tasa”*¹¹. Asimismo, podríamos preguntarnos qué sentido tendría que la recaudación de la tasa se destine al servicio prestado si, en definitiva, no existe el requisito de su divisibilidad en relación a los sujetos pasivos.

La CSJN también convalidó en numerosas ocasiones, y desde hace tiempo, esta particularidad al sentenciar que la divisibilidad implica indefectiblemente la inmediatez entre el servicio y el contribuyente obligado al pago y que la tasa no puede prescindir de ella¹².

Con respecto a la efectividad, esta característica ha sido mucho más discutida por parte de los municipios y comunas que, por limitaciones competenciales vinculadas al Derecho intrafederal, en diversas ocasiones han planteado y exigido tasas cuando en realidad no existía un servicio concreto y efectivo por parte de dichos entes locales.

Más allá de esto la doctrina y jurisprudencia, en especial la CSJN, han sido generalmente pacíficas en aceptar que la obligación del pago de una tasa está previamente supeditada a la prestación efectiva de un servicio estatal.

En cuanto a la efectividad se hace referencia al rol del Estado, quien debe realizar fehacientemente el hecho imponible de las tasas, y la potencialidad al sujeto pasivo, que tiene la posibilidad de hacer uso de un servicio divisible que presta el Estado. Esto redundará en

⁸ VALDÉS COSTA, R., *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires-Santa Fe de Bogotá-Madrid, Depalma-Temis-Marcial Pons, 1996, p. 143.

⁹ SCHINDEL, Á., “Conceptos y especies de tributos”, en *Tratado de tributación. Derecho tributario* (Dir. Horacio García Belsunce), T. I, V. 1, Buenos Aires, Astrea, 2003, p. 592.

¹⁰ GIANNINI, A. D., *Instituzione di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1968, pp. 42 y ss.

¹¹ SCHINDEL, *op. cit.*, p. 592.

¹² CSJN in re *“Banco de la Nación Argentina c/ Municipalidad de San Rafael”*, Fallos 234:663.

que la prestación potencial del servicio público implica que éste sea prestado efectivamente por el Estado, pero los administrados puedan optar hacer un uso concreto de aquél o no¹³.

La doctrina unánimemente, considera que sin actividad administrativa no se puede exigir el pago de una tasa, ya que *“...si el presupuesto de hecho de la obligación de pagar la tasa es el funcionamiento de un servicio público respecto del contribuyente, es innegable que si el servicio no funciona, no se produce el hecho generador de la obligación, o sea, que esta no llega a nacer”*¹⁴. Esto lo ratifica la doctrina española cuando sostiene *“la necesaria existencia de una actividad administrativa... constituye la nota definitoria de la tasa. Si no hay actividad administrativa, no puede haber tasa”*¹⁵.

La característica analizada es de relevancia en Córdoba ya que si bien la Corte ha sentado una línea jurisprudencial pacífica y estable sobre la necesidad que el servicio sea efectivamente brindado¹⁶, no ocurre lo mismo con la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba (TSJ), que

rechaza abiertamente en sus fallos el criterio de la Corte al entender que la efectiva prestación del servicio no es un requisito ineludible para exigir el cobro de las tasas¹⁷, criterio ratificado en el tiempo cuando el Tribunal Superior expresamente sostuvo que el criterio de la Corte *“no es de recibo en el ámbito de la Provincia de Córdoba”*¹⁸, avalando de esta forma la intención de los municipios de la Provincia de cobrar tasas a pesar de no cumplirse una de las particularidades esenciales para su configuración.

Esto se mantuvo hasta la resolución de la Corte en la causa Laboratorios Raffo¹⁹, la cual versaba sobre el cobro de la Contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios regulada por el Código Tributario Municipal de la ciudad de Córdoba, y en la que pretendía ser exigida a un agente de propaganda médica de la actora por las ventas que aquél realizaba en relación de dependencia. La sociedad carecía de local, depósito o establecimiento de cualquier tipo dentro del ejido municipal.

En lo sustancial, la Corte Suprema confirmó la doctrina de su precedente Compañía Química, es decir, que a los efectos de desentrañar la validez de un tributo, debe analizarse su naturaleza jurídica, lo cual es relevante en la medida en que las diferentes especies de tributos (impuestos, tasas y contribuciones) tienen distintos presupuestos de hecho, cuya verificación condiciona en cada caso concreto la procedencia de su pago.

De esta manera, la CSJN sostuvo que la contribución es una tasa y analizó luego si, en función de esa condición, resultaba aplicable a Laboratorios Raffo, concluyendo que el

¹³ SHAW, J. L., “Las tasas y sus diferencias de otros ingresos estatales”, en *Tasas Municipales* (Dir.: Enrique Bulit Goñi), Buenos Aires, LexisNexis, 2008, p. 3.

¹⁴ VALDÉS COSTA, *op. cit.*, p. 153.

¹⁵ QUERALT, J. M.; LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., Madrid, *Curso de Derecho financiero y tributario*, Tecnos, 2004, p. 83.

¹⁶ CSJN in re “De Gregorio Vda. de Cipriano, Cándida, y otros”, Fallos 236:22; “Municipalidad de San Lorenzo c/ Yacimientos Petrolíferos Fiscales”, Fallos 251:222; “Municipalidad de Santa Fe c/ Marconetti Ltda. S.A.”, Fallos 259:413; “Compañía Química S.A. c/ Municipalidad de Tucumán s/ recurso contencioso - administrativo y acción de inconstitucionalidad”, Fallos 312:1575; “Hidroeléctrica Tucumán S.A. c/ Tucumán, Provincia de s/ acción declarativa”, Fallos 325:1370; “Massalín Particulares S.A. c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, Fallos 329:792; “Mexicana de Aviación S.A. de CV c/ Estado Nacional”, Fallos 331:1942.

¹⁷ TSJ, Sala CA in re “Frigorífico Tinnacher SA c/ Municipalidad de Córdoba”, de 21/12/00 (sentencia N° 217/2000).

¹⁸ TSJ, Sala CA in re “Fleischmann Argentina Incorporated c/ Municipalidad de Córdoba”, de 20/02/01 (Sentencia N° 8/2001).

¹⁹ CSJN in re “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Laboratorios Raffo S.A. c/ Municipalidad de Córdoba”, Fallos 332:1503.

argumento de la Municipalidad que justifica la aplicación del tributo por la prestación de un conjunto de servicios de carácter general (control del buen estado de los edificios; coordinación del transporte; ordenamiento del tránsito, regulación del estacionamiento; etc.) no satisfacía el requisito fundamental aplicable a las tasas, en cuanto su cobro debe corresponder siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio, referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente, exigencia que a juicio de la Corte Suprema encuentra sustento en el artículo 17 de la Constitución Nacional.

La Municipalidad de Córdoba tiene efectivamente organizado una serie de servicios de contralor, salubridad, higiene y asistencia social, pero en las tasas no basta con que los servicios públicos estén potencialmente disponibles a un número indeterminado de personas, ya que esa lógica forma parte más bien de los servicios indivisibles, cuya financiación es justamente ajena a las tasas.

Con otros matices y distintos argumentos pasaron otras causas que fueron resueltas tomando el criterio de Laboratorios Raffo, hasta que podemos mencionar una reciente sentencia del TSJ de Córdoba en la causa AMX Argentina S.A. c/Municipalidad de Río Segundo - Plena Jurisdicción²⁰ que también gira en torno a la Contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios, discutiéndose, entre otras aristas si, aún dando por cumplido el criterio territorial, existía un servicio efectivamente prestado por parte de la Municipalidad de Río Segundo a la empresa de telefonía.

El Superior Tribunal Provincial sostuvo que *“...la tasa se exige en virtud de la provocación de costos que el desarrollo de la actividad de la actora genera al Municipio, al verse este en la necesidad de desplegar servicios diferenciales en la zona de influencia de la antena...”*. Seguidamente declara que *“...la*

prueba aportada por la demandada resulta suficiente para inferir la existencia de la organización y prestación de servicios concretos vinculados a la actividad que desarrolla la actora...”, resultado con el que claramente no coincido ya que pareciera que el Tribunal presupone la existencia de servicios municipales por el mero hecho de existir un asentamiento territorial, sin requerir la acreditación por parte del Municipio sobre la efectiva prestación.

V.2. Destino de la recaudación

Al tratarse de un tributo vinculado a una actividad pública específica resulta lógico que su recaudación sea destinada al funcionamiento de dicha actividad, ya que *“no se concibe que se cree una tasa con destino a fines ajenos al servicio cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación”*²¹ y asimismo si la recaudación en concepto de tasa sobrepasa el costo actual de la actividad estatal, y su excedente se destina a crear reservas para ampliar o perfeccionarla en un futuro, se entiende que su recaudación sigue completamente ligada al servicio estatal por el cual se abona la tasa²². Con esta lógica, será rechazada una tasa que no destine absolutamente ninguno de sus fondos recaudados a financiar dicho servicio, atento a que funcionaría más bien como un impuesto.

La discusión con relación a esa característica comienza cuando el pago de la tasa supera ampliamente el costo de la actividad pública a la que se encuentra vinculada.

Schindel sostiene que *“los servicios indivisibles y los divisibles deficitarios no retribuibles por tasas, confirme decisiones de política fiscal, deben ser financiados por impuestos, ya sea recaudados por el propio municipio con el nombre de tales, si la legislación así lo permite, o –en su defecto– por impuestos coparticipados recaudados por la provincia o la Nación, según el caso”*²³. Igualmente Ferreiro Lapatza refiere que *“la cuantía de la tasas tiene como límite general*

²⁰ TSJ, Sala CA in re “AMX Argentina S.A. c/ Municipalidad de Río Segundo - Plena Jurisdicción - y su acumulado - Recurso de Casación”, de 24/10/2018 (sentencia Nº 68/2018).

²¹ VALDÉS COSTA, *op. cit.*, p. 160.

²² Ídem anterior.

²³ SCHINDEL, *op. cit.*, p. 599.

máximo el coste del servicio” y que “lo usual es que la tasa no busque la financiación total del servicio, sino sólo una parte, al considerar que también ha de financiarse el servicio por otras vías, por ejemplo, con impuestos”²⁴.

La recaudación de la tasa debe estar destinada a financiar los gastos del servicio por el cual ésta se paga, sin perjuicio que el monto total no alcance para pagar el costo total del servicio (en cuyo caso se recurrirá a otros ingresos públicos), o para mejorar o ampliar en un futuro el servicio brindado²⁵.

V.3. Facultades normativas tributarias de los Municipios

Las facultades tributarias municipales, más allá de que a dichos niveles de gobierno se los considere autárquicos, autónomos o independientes, son derivadas o delegadas en nuestro ordenamiento jurídico constitucional.

La delegación puede ser de mayor o menor grado de amplitud según cada provincia, pero de ninguna manera debe impedir la posibilidad de cumplimiento de las funciones municipales. Pero asimismo tampoco su ejercicio puede afectar los límites impuestos por la propia Constitución Nacional, tanto en la distribución de potestades tributarias en ella establecida en cuanto a poderes delegados y jerarquía normativa como los principios constitucionales tributarios que limitan la potestad tributaria de cualquier nivel de gobierno, las restricciones propias de la legislación nacional, provincial y del derecho intrafederal, tal como las previstas en la Ley 23548 de Coparticipación Federal, el Convenio Multilateral, convenios de integración regional entre provincias o cualquier otra ley convenio que se celebre en el marco del Federalismo de Concertación, a través de los cuales se asuman obligaciones por parte de las provincias que atañen a sus municipios.

²⁴ FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho financiero español. Instituciones*, Madrid -Barcelona, Marcial Pons, 2006, pp. 349 y 350.

²⁵ CSJN in re "De Gregorio Vda. de Cipriano, Cándida, y otros", Fallos: 236:22.

VI. Conclusión

El análisis realizado sobre la Contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios en cuestión permite llegar a las siguientes conclusiones.

El Municipio impone el tributo como contribución, con las características de una tasa, cuando a todas luces y por las características expuestas en cuanto a divisibilidad del servicio, efectividad en su prestación y destino de la recaudación definen que el mismo es claramente un impuesto.

Ejemplo de esto es que cuando analizamos el destino de lo recaudado por la Contribución no sólo nos permite diferenciar a la tasa del impuesto, sino que también ofrece elementos para calcular el monto a pagar por el sujeto pasivo.

La tasa analizada es palmariamente ilegítima, no sólo porque en algunos supuestos no respeta el principio de sustento territorial, sino porque en todos los casos no reúne los elementos esenciales que caracterizan la especie tributaria, según lo sostenido por la Jurisprudencia de Nuestra Corte Suprema y la gran mayoría de la Doctrina especializada, todo en virtud de que no se ve la prestación efectiva por parte del Municipio que impone la gabela de un servicio público divisible y efectivamente prestado en cabeza del contribuyente, como asimismo no surge una razonable proporción costo-servicio.

Por otra parte, todos los adicionales examinados, salvo el caso previsto para generadores de residuos sólidos urbanos, industriales, peligrosos y/o patógenos, son también impuestos que se superponen, gravan y establecen supuestos de múltiple imposición.

Por otra parte, al ser un impuesto se encuentra al menos en clara violación a las obligaciones establecidas en la Ley de Coparticipación Federal²⁶, tal como la prevista en su art. 9 en su inciso b), que las provincias se obligan a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de

²⁶ Ley 23.548.

su jurisdicción, sean o no autárquicos, *no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley.*

La justificación de su existencia y permanencia en el tiempo se encuentra únicamente en los inconvenientes financieros de los municipios argentinos que, ante la gran cantidad de competencias asignadas y servicios divisibles que deben prestar, por un lado, y la acotada autonomía tributaria que le asigna el Derecho intrafederal, por el otro, desfiguran la esencia de las tasas y utilizan el excedente de su recaudación para fines ajenos al servicio que por ellas se paga el gravamen.

Todo nos lleva a concluir que con el fin de evitar este tipo de problemas, que representa uno más dentro de nuestro sistema tributario, es absolutamente necesario y urgente rediseñar nuestro federalismo fiscal, comenzando por cumplir con lo previsto por el artículo 75, inciso 2, de la Constitución Nacional y su Cláusula Transitoria Sexta a partir de la reforma de 1994.

ASPECTOS CONTROVERTIDOS DE LAS TASAS MUNICIPALES EN LA PROVINCIA DE SANTA FE

Gabriela Inés Tozzini
con la colaboración de Guido A. Corsalini

I. A modo de introducción, un poco de sinceridad

Como muchas de las constituciones provinciales, la santafesina, siguiendo el modelo de la nacional, enuncia entre los fines preambulares el de “afianzar la justicia” e incluye también “afianzar la vigencia del federalismo”. Estos loables propósitos, consagrados ya en la puerta de entrada al texto constitucional, y cargados de un potente significado que encierra todo un modelo de diseño y actuación estatal, son con demasiada frecuencia desoídos por los poderes públicos locales cuando de tributos se trata.

En el transcurrir de nuestro análisis, podrá advertir quién lo lea varios indicadores de lo que señalamos, estribando la raíz del problema en la existencia de verdaderos impuestos municipales y comunales que, travestidos como tasas, gozan de total vigencia frente a la ambivalencia o indiferencia de los tribunales locales, burlando así los requisitos y estándares constitucionales e intra federales establecidos y vigentes.

Es que, en general, la jurisprudencia provincial no se hace eco de los lineamientos actuales elaborados por la doctrina mayoritaria respecto a las exigencias o requisitos que hacen a la naturaleza de la tasa y su regulación, pero más grave aún, tampoco es fiel a los criterios que la Corte Suprema de Justicia de la Nación –en adelante CSJN– fija al respecto, siendo en muchos casos incluso la propia Corte Suprema de la provincia –en adelante CSJSF– provincial quien mantiene criterios ambivalentes y arcaicos. Resuelve en una causa con un criterio y en otra, respecto de la misma cuestión –y a veces del mismo contribuyente– con otro.

Este problema se complejiza con la inexistencia de una verdadera justicia tributaria provincial. En efecto, la materia

tributaria –en la mayoría de los casos– queda comprendida en la competencia contencioso-administrativa, jurisdicción que no garantiza la doble instancia, puesto que sólo existen dos cámaras de lo contencioso administrativo en la provincia (la Cámara de lo Contencioso Administrativo nº 1 –en adelante CCA 1– con asiento en la ciudad de Santa Fe, y la Cámara de lo Contencioso Administrativo nº 2 –en adelante CCA 2–, con asiento en la ciudad de Rosario), sin juzgados de primera instancia. Y si bien en el ordenamiento procesal santafesino está prevista la vía de la acción declarativa de certeza o inconstitucionalidad y en una ley especial la del amparo, la jurisprudencia suele no conceder estas vías ante la justicia ordinaria por la prevalencia de la especial contenciosa administrativa.

A este cuadro de situación, debe sumarse que la jurisprudencia expuesta por las cámaras contencioso administrativas –si bien con claras excepciones marcadas por algunas disidencias– permite colegir una manifiesta inclinación *pro fisco*, lo que se evidencia notablemente en la ausencia de otorgamiento de tutela judicial anticipada para garantizar los derechos de los contribuyentes en el tránsito del proceso.

Por otra parte, en el procedimiento legal –ya en la vía administrativa– se establece la exigencia del *solve et repete* como condición de acceso a la vía judicial contencioso-administrativa, instituto que se sostiene a nivel jurisprudencial provincial, aun ignorando la flexibilización verificada en la jurisprudencia de la CSJN, o, lisa y llanamente su declaración de inconstitucionalidad por parte de otros tribunales provinciales¹.

¹ Tal es el caso del Superior Tribunal de la provincia de Jujuy, que declaró la

Como podrá advertirse del presente trabajo, a la hora de ejercer el derecho a la tutela judicial efectiva en materia tributaria en la provincia de Santa Fe todas las puertas se cierran a ello.

Por supuesto, no ignoramos que –como ocurre en la mayoría de las provincias argentinas– la voracidad fiscal de los municipios santafesinos halla causa en el mal reparto de los recursos fiscales, pero de ningún modo puede consentirse que las consecuencias de este sistema defectuoso –y la desidia de las autoridades por corregirlo– que avasallan todo límite constitucional, intrafederal y legal, recaigan sobre los ciudadanos contribuyentes.

Parece oportuno citar aquí a Juan Vicente Sola², quien observa: “La organización establecida en la Constitución nos reconoce como Ciudadanos antes que contribuyentes, como integrantes de una Nación y no solo solventando al Fisco. Si bien la primera garantía tradicional frente al abuso tributario es la representación política, cuando los órganos representativos son insuficientes en el control de la voracidad tributaria es fundamentalmente el control judicial el procedimiento a recurrir”, y se pregunta: “¿Ha llegado la hora de hambrear al monstruo?”. Pues en Santa Fe, dicha tarea es en verdad una odisea, puesto que tampoco se efectiviza el control judicial contra la voracidad fiscal local, sino que, por el contrario, el Poder Judicial –con contadas excepciones– le es funcional.

La Constitución Nacional ha establecido un sistema federal fundado en el principio de “lealtad federal” o “buena fe federal”, que, en palabras de nuestro Máximo Tribunal³, implica: “el juego armónico y dual de competencias”, evitando que los estados “abusen en el

ejercicio de esas competencias, tanto si son propias como si son compartidas o concurrentes”, y postulando que “los órdenes de gobierno deben encontrarse solo para ayudarse, nunca para destruirse”.

Estos principios han tenido aplicación específica en materia tributaria por parte de la CSJN, al resolver, en 1939, la causa “Saffores de Doumecq”⁴ donde expresó: “tratándose de un sistema poli tributario la inteligencia de las leyes que lo constituyen debe tender al equilibrio y perfección del mismo; no puede interpretarse cada ley aisladamente, sino como parte de un conjunto armónico, y cada impuesto debe ser examinado o juzgado, no solamente en sí mismo, sino con relación a los otros impuestos que forman parte del conjunto impositivo” (más recientemente en “Línea 22”⁵).

En efecto, le asiste al contribuyente local el derecho a que se respete el carácter de tasa conforme a su propia naturaleza, en virtud de lo dispuesto por la Constitución Nacional, las leyes y las obligaciones pactadas en los acuerdos y leyes que integran el derecho intrafederal y que genera derechos subjetivos en cabeza de los contribuyentes. Y, asimismo, le asiste el derecho a que se respete el estándar mínimo de garantías en materia tributaria conforme el plexo constitucional/convencional vigente (conf. Corte Interamericana de Derechos Humanos –en adelante CtIDH– en “Tribunal Constitucional vs. Perú”⁶ y “Baena vs. Panamá”⁷, y CSJN en “Marchal”⁸ y “Losicer”⁹). Ambas cuestiones suelen no ser respetadas ni en la legislación ni en la jurisprudencia local en Santa Fe. Todo lo que se desarrolla en el presente y que conduce a concluir, como acto de sinceridad académica, que más allá del *nomen iuris* y del título de “tasas” en general tal naturaleza jurídica se encuentra travestida en los municipios y comunas de Santa Fe.

inconstitucionalidad del *solvo et repete* en la causa “Cablevisión Palpalá SRL” del 15/03/2012.

² SOLA, Juan Vicente, “Municipios e impuestos” [en línea], en *Anales de la Academia Nacional de Ciencias Morales y Políticas*, T. XLVI, parte I, año 2019, pp. 13 y 24 <<https://www.ancmyp.org.ar/>> [Consulta: 18 de agosto de 2021].

³ CSJN, Fallos: 340:1695; 342:509, entre otros.

⁴ CSJN, 02/06/1939, Fallos: 184:5.

⁵ CSJN, 27/04/2010, Fallos: 333:538.

⁶ CtIDH, 31/01/2001, Serie C No. 71.

⁷ CtIDH, 02/02/2001, Serie C No. 72.

⁸ CSJN, 10/04/2007, Fallos: 330:1427.

⁹ CSJN, 26/06/2012, Fallos: 335:1126.

II. Aspectos centrales de la tasa como tipología tributaria

Previo al abordaje de los aspectos controvertidos de las “tasas” municipales y comunales en la provincia de Santa Fe, no resultará ocioso realizar un breve recorrido por los puntos estructurales que caracterizan y definen a este instituto, haciendo hincapié en las directrices trazadas por la jurisprudencia de la CSJN, que, ante las divergencias doctrinarias y la anarquía normativa, se erige como un faro en miras a establecer pautas generales para la creación y funcionamiento de estos tributos. Repaso que permitirá cotejar el test de cumplimiento de tales extremos en Santa Fe.

II. 1. Conceptualización

El inevitable punto de partida en la tarea de delimitar conceptualmente a las tasas es ubicarlas como una especie dentro del género de los tributos, de donde resulta que participan de todos los caracteres propios de estos: son prestaciones obligatorias, establecidas por ley, tendientes a la cobertura del gasto público. En general, la jurisprudencia de la CSJN ha reconocido a las tasas naturaleza tributaria, sustentándose en el poder fiscal del Estado¹⁰.

Es de destacar que la principal consecuencia de la naturaleza tributaria de las tasas radica en la vigencia a su respecto del principio de reserva de ley. En efecto, reiteradamente nuestro Máximo Tribunal nacional ha advertido que “los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas”¹¹, y en concordancia ha afirmado 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”¹².

A su vez –siguiendo la clasificación propuesta por Ataliba¹³–, pueden enmarcarse como tributos vinculados, dada su estrecha conexión con una actividad estatal determinada; conexión que reviste tal relevancia, que hace al hecho imponible que da nacimiento a la obligación tributaria, de donde se sigue que no hay tasa sin actividad estatal prestada al sujeto pasivo¹⁴. En esta línea, Spisso señala que la presencia de esa actividad de la administración referida al sujeto pasivo es lo que distingue a la tasa del impuesto¹⁵.

Por su parte, Jarach las define como “el tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo”¹⁶, en tanto que Naveira de Casanova explica que “en el presupuesto de hecho de la tasa se contempla la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa, que afecta a quien la paga: en los tres casos hay una actividad de la Administración referida a la persona del obligado, afectando

¹² CSJN: Fallos: 319:3400; 321:366, entre otros.

¹³ ATALIBA, Geraldo, *Hipótesis de incidencia tributaria*, traducción de Leandro Stok y Mario A. Salvo, Buenos Aires, Legis Argentina, 2011, p. 170 y ss.

¹⁴ Al respecto, explica García Novoa: “esta clasificación diferencia los tributos en función de si la obligación de pago va ligada a una actividad estatal de la Administración dirigida al obligado a pagar o si tal actividad no ocurre”, y en tal sentido indica el catedrático español que el Tribunal Constitucional de su país definió a la tasa en la sentencia 296 del 10/11/1994 como: “la prestación patrimonial de carácter público dineraria que se satisface a un ente público (la Administración de hacienda) como consecuencia de la prestación por éste de un servicio público que se refiere, afecta o beneficia al obligado al pago” (GARCÍA NOVOA, César, *El concepto de tributo*, Buenos Aires - Madrid - Barcelona, Marcial Pons, 2012, pp. 261-262).

¹⁵ SPISSO, Rodolfo R., *Derecho constitucional tributario*, CABA, Abeledo Perrot, 2019, p. 66.

¹⁶ JARACH, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2013, p. 226.

¹⁰ CSJN: Fallos: 251:50; 259:166; 262:85; entre otros.

¹¹ CSJN: Fallos: 155:290; 248:482; 312:912, entre otros.

de modo particular o de manera singularizada”¹⁷.

En la misma inteligencia, el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID¹⁸, ha definido a la tasa, en la primera parte de su art. 16, como: “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente”¹⁹.

La CSJN ha destacado esta nota típica en varios precedentes, definiendo a la tasa como “una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado”²⁰. En la causa “Swiss Medical S.A.”²¹, el Tribunal remitió al dictamen de la procuradora, que se refirió a la tasa como “un gravamen que establece el legislador, cuyo presupuesto de hecho consiste en una situación que determina, o se relaciona, en forma necesaria, con el desenvolvimiento de una determinada actividad o de un ente público referida a la persona obligada a su pago”.

Recientemente, en “Loma del Pila S.R.L.”²², el Máximo Tribunal hizo suyo el dictamen de la Procuración General, que adoptó esta tesis respecto de la tasa.

De modo que de lo hasta aquí expuesto subyacen dos notas características de las tasas: 1) su naturaleza jurídica tributaria –con

sus implicancias– y; 2) la vinculación directa entre la obligación al pago en cabeza del contribuyente y la existencia de una actividad estatal determinada respecto de este. Esta última característica esencial, origina la mayoría de los planteos y controversias en torno a la regulación y aplicación de esta tipología tributaria.

Debemos referirnos aquí a dos causas recientes del Máximo Tribunal nacional: “Esso Petrolera Argentina S.R.L.”²³ y “Gasnor S.A.”²⁴.

En la causa “Esso”²⁵, el voto conjunto de Maqueda y Rosatti sostuvo que: “... las tasas, por su naturaleza, se encuentran sujetas a los límites y exigencias que resultan de los principios constitucionales de la tributación (artículos 1º, 16, 17, 19 y 33 de la Constitución Nacional), como así también a la distribución de competencias propia de nuestra forma de estado federal (artículos 1º, 4º, 5º, 9º, 10, 11, 75 incisos 2º, 3º, 13, 18 y 30, 121, 123, 124 y 129 de la Constitución Nacional)” –aunque no parece que resolvieran en consecuencia–. A su vez, los ministros enumeraron en forma precisa los requisitos de esta tipología tributaria: “a) la definición clara y precisa del hecho imponible y la individualización de los servicios o actividades que se ofrecen; b) la organización y puesta a disposición del servicio al contribuyente, pues de lo contrario el cobro carecería de causa importando un agravio al derecho de propiedad (doctrina de Fallos: 312:1575); y c) la adecuada y precisa cuantificación del tributo (base imponible, alícuota, exenciones y deducciones), debiendo para ello la autoridad fiscal ponderar prudencialmente, entre otros parámetros, el costo global del servicio o actividad concernido (Fallos: 234:663) y la capacidad contributiva (Fallos: 343:1688, voto de los jueces Maqueda y Rosatti)”.

²³ CSJN, 02/09/2021, Fallos: 344:2123.

²⁴ CSJN, 07/10/2021, Fallos: 344: 2728.

²⁵ Para un análisis más profundo, ver el comentario de nuestra autoría en: TOZZINI, Gabriela Inés, “Comentario al decisorio de la CSJN en “Esso c/ Quilmes” ¿El fin justifica los medios?”, en *Doctrina Tributaria Errepar*, noviembre 2021, T. XLIII, p. 1093.

¹⁷ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo, *Finanzas públicas y derecho financiero*, CABA, Editorial Estudio, 2013, p. 353.

¹⁸ Publicado en *Revista latinoamericana de derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, ILADT, N° 3, diciembre de 1997, pág. 297.

¹⁹ Esta definición, aunque precisa, nos merece la crítica de admitir la prestación “potencial” del servicio individualizado como hecho generador de la tasa, con todos los conflictos que ello supone, y a los que nos referiremos oportunamente.

²⁰ CSJN: Fallos: 251:50; 222; 312:1575; 323:3770 y 326:4251.

²¹ CSJN, 18/02/2020, Fallos: 343:86.

²² CSJN, 14/10/2021, Fallos: 344:2830.

Por su parte, en su voto individual, Lorenzetti postula los caracteres jurídicos de la tasa municipal: 1) “su presupuesto de hecho consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado”; 2) “la suma dineraria que se cobra debe tener un vínculo razonable con la prestación del servicio”; 3) “no es necesario que el obligado haga uso efectivo del servicio”; 4) “tratándose de un servicio de higiene y seguridad basado en una decisión de un municipio que tiene una jurisdicción determinada, hay una delimitación territorial”, para luego concluir en que: “la tasa municipal es una suma dineraria que debe tener una vinculación razonable con el costo del servicio, con el territorio en el que se lo presta, que puede tener una referencia a la capacidad contributiva y para cuyo cobro alcanza con la organización y puesta a disposición del particular, sin que este pueda rehusar su pago por no hacer uso o no tener interés en él”.

Un mes más tarde, en la causa “Gasnor”, el Máximo Tribunal, con mayor asertividad señaló que: “la tasa es una ‘categoría tributaria también derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado’ (Fallos: 323:3770)”. Respecto a sus exigencias, el voto de la mayoría señaló que para que la tasa satisfaga el test de constitucionalidad debían cumplirse las siguientes condiciones: “a) la contribución debe ser caracterizable como una tasa y no como un mero tributo; b) su redacción debe identificar un servicio en particular que debe ser efectivamente prestado por el Estado por lo que sus términos no pueden ser excesivamente amplios y abarcativos; y, c) es el fisco municipal quien debe probar, en todo caso, la concreta, efectiva e individualizada prestación estatal”. Por su parte, Rosatti y Maqueda sostuvieron los requisitos enunciados en su voto conjunto en “Esso”, al que remitieron.

Por otro lado, la creatividad mostrada por los legisladores y las administraciones –sobre

todo a nivel local– para encubrir verdaderas tasas bajo las más variadas denominaciones y así sortear el régimen propio de los tributos, hace oportuno recordar lo advertido por el Máximo Tribunal nacional en “Mexicana de Aviación S.A.”²⁶ respecto a que “las instituciones jurídicas no dependen del *nomen iuris* que se les dé o asigne por los otorgantes del acto o legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica: cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos (Fallos: 21:498; 289:67 y 318:676)”.

II.2. La actividad estatal vinculada

Como adelantamos, el rasgo distintivo de la tasa dentro del universo de los tributos es su estrecha vinculación con un servicio o actividad estatal individualizada en el contribuyente. En palabras de la CSJN en el célebre precedente “Cía. Química”²⁷: “al cobro de la tasa debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente”.

De allí que el servicio o actividad estatal cuya prestación torna exigible el pago de la tasa debe, en primer lugar, ser divisible, es decir, estar determinado y concretado en relación con los individuos a quienes atañe²⁸.

Asimismo, es necesario que tal servicio o actividad sea efectivamente prestado al contribuyente, no bastando, en palabras de Jarach, la mera existencia teórica de un servicio que no se individualiza efectivamente hacia el sujeto, para la creación y exigencia de la tasa²⁹.

²⁶ CSJN, 26/08/2008, Fallos: 331:1942.

²⁷ CSJN, 05/09/1989, Fallos: 312:1575.

²⁸ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2012, T. I, p. 93.

²⁹ JARACH, Dino, *Finanzas públicas...*, Op. cit., p. 234.

Esta exigencia fue reiterada por el Máximo Tribunal en múltiples precedentes³⁰, destacando “Laboratorios Raffo S.A.”³¹, donde –con remisión al dictamen de la procuradora– pone de relevancia que la “distinción entre especies tributarias no es meramente académica, sino que además desempeña un rol esencial en la coordinación de potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, a poco que se advierta que el art. 9, inc. b), de la citada ley 23.548 excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos”, y “Quilpe S.A.”³², donde es categórico al afirmar que “la efectiva prestación de un servicio individualizado en el contribuyente es un elemento esencial para justificar la validez de la imposición de una tasa, por lo cual es un punto que debe ser debidamente esclarecido para la adecuada decisión del pleito”.

En la mencionada causa “Esso”, el voto conjunto de Rosatti y Maqueda señaló como pauta para la imposición de tasas: “la organización y puesta a disposición del servicio al contribuyente, pues de lo contrario el cobro carecería de causa importando un agravio al derecho de propiedad”, refiriéndose también a la obligatoriedad del servicio. Esta pauta nos merece serios reparos, puesto que podría convalidar la tesis de la prestación potencial. No obstante, sobre el mismo punto, es de destacar lo dicho por Highton, quien advierte en su voto que: “La efectiva prestación de un servicio individualizado en el contribuyente es un elemento esencial para justificar la validez de la imposición de una tasa, por lo cual es un punto que debe ser debidamente esclarecido para la adecuada decisión del pleito (Fallos: 335:1987)”, en tanto que Lorenzetti, al enunciar los caracteres jurídicos de las tasas, explica que: “Los precedentes son claros al señalar que al cobro

de una tasa debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos: 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792; 332:1503, entre otros)”.

En línea con ello, en la causa “Gasnor”, la mayoría del Máximo Tribunal retomó la buena doctrina al alinearse en su consolidada jurisprudencia, expresando que: “Los precedentes de esta Corte citados constituyen un corpus jurisprudencia ineludible y de claras implicancias para el análisis de la ‘Tasa por Servicios Municipales sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios’...”, refiriéndose a muchos de los fallos que en este punto hemos reseñado en relación con la efectiva prestación, entre otros temas y a la necesaria precisión que debe tener la tipificación del hecho imponible en la tasa para respetar el principio de legalidad.

Con posterioridad, esta tesitura de algún modo fue ratificada por la CSJN en “Loma del Pila”, donde con remisión al dictamen de la Procuración General, se hizo lugar a la impugnación de una tasa local por la arbitrariedad de la sentencia al apartarse de la verdadera naturaleza de tasa del tributo en el que también se describe al referirse al hecho imponible una amplia y no taxativa enumeración de servicios (“servicios o beneficios que reciban los inmuebles”).

Como corolario de esta doctrina, reiteradamente la CSJN ha resuelto que la carga de la prueba de la efectiva prestación del servicio o actividad recae sobre el propio Estado³³.

De esta misma línea jurisprudencial, surge también que desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago, aun cuando no haga uso de

³⁰ CSJN: Fallos: 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792.

³¹ CSJN, 23/06/2009, Fallos: 332:1503.

³² CSJN, 09/10/2012, Fallos: 335:1987.

³³ CSJN: Fallos: 275:407; 312:1575; 319:2211, entre otros.

aquél, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general³⁴.

Otra característica de la actividad estatal vinculada a la tasa viene dada por la exigencia lógica de que el Estado de que se trate se encuentre en condiciones de poder prestarle, pues, en caso contrario, constituirá una exigencia de imposible cumplimiento que frustrara el derecho sustancial³⁵. Del mismo modo, la actividad vinculada debe pertenecer al ámbito de competencia del Estado (nacional, provincial, municipal o comunal), que reclame la tasa³⁶.

Por otra parte, en varios precedentes la CSJN ha advertido que un Estado local (esencialmente municipios y comunas) en la prestación de servicios o actividades debe actuar dentro de sus límites políticos³⁷, que debe recurrir a la materia imponible dentro de su propio ámbito³⁸, que no puede desbordar los límites de su poder de imposición³⁹, y que la prestación debe cumplirse dentro de su ámbito territorial⁴⁰. Esto implica un límite que no puede traspasarse y es el referido a la sujeción o sustento territorial, que por otra parte posee fundamento constitucional en la existencia misma del Estado federal (arts. 1º, 5º y 123 de la Constitución Nacional).

De allí que la potestad tributaria local se vea acotada a su jurisdicción⁴¹, con la exigencia de sujeción territorial como criterio atributivo de potestad tributaria⁴². Es decir, no puede gravarse nada fuera de la propia jurisdicción territorial, lo que, además, resulta una derivación lógica en materia de tasas, puesto

que la vinculación territorial permite la prestación efectiva del servicio individualizado. De ello deriva que no pueda exigirse el pago de tasas a sujetos sin presencia física en la jurisdicción municipal –la que dependerá del tipo de actividad estatal que se preste (p. ej., en el caso de tasas de seguridad e higiene, será necesario un establecimiento)– o bien abarcar ingresos generados fuera de él.

En este punto, cabe citar el reciente dictamen de la Procuración General en la causa “Distrizub S.A.”⁴³ donde destacó que: “estas facultades de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña han de ser ejercidas por las provincias sobre aquellas actividades creadoras de riqueza que se producen dentro del ámbito físico de sus respectivos Estados (Fallos: 235:571; 307:360; 337:822) pues, cuando ellas gravan operaciones realizadas fuera de sus territorios, exceden el ámbito de sus potestades e invaden otras jurisdicciones (Fallos: 149:260; 151:92; 163:285; 166:109; 174:435; 182:170, entre muchos otros), criterio que, implícita pero indudablemente, también surge de Fallos: 319:2211 (cons. 5º, segundo párrafo, in fine)”, y que: “las provincias pueden elegir el método adecuado para la determinación del impuesto sobre las actividades lucrativas (antecedente del impuesto sobre los ingresos brutos), pudiendo hacerlo por medio del precio de venta de los productos o cualquier otro ‘...que le permita establecer el quantum de la actividad desarrollada dentro de su territorio. Va de suyo, que la gabela así percibida será válida y legítima en tanto no grave específicamente actividades extraterritoriales’ (Fallos: 286:301, cons. 12.)”.

Este es a nivel municipal o comunal el principio de sustento territorial como límite a la potestad tributaria local ratificado incansablemente por la CSJN⁴⁴.

³⁴ CSJN: Fallos: 251:50; 251:222; 312:1575; 323:3770; 326:4251; 332:1503, entre otros.

³⁵ CSJN: Fallos: 167:5; 209:214; 237:558; 258:211; 319:221, entre otros.

³⁶ CSJN: Fallos: 325:931; 329:792.

³⁷ CSJN, “Liberti, Atilio César”, 10/08/1956, Fallos: 235:571.

³⁸ CSJN, “Quebrachales Fusionados”, 21/07/1971, Fallos: 280:176.

³⁹ CSJN, “Agencia Marítima San Blas”, 02/04/1985, Fallos: 307:374.

⁴⁰ CSJN, “Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos.”, 10/10/1996, Fallos: 319:2211.

⁴¹ Así lo ha resuelto la CSJN en: Fallos: 319:2211; 325:931; 332:1503; 335:1987.

⁴² Doctrina de Fallos: 280:176, 306:516, 307:374.

⁴³ PGN, “Distrizub S.A. c/ La Pampa, Provincia de s/ Acción declarativa de inconstitucionalidad”, 10/05/2021, Expte. CSJN 1582/2018.

⁴⁴ CSJN: “Agencia Marítima San Blas” –ya citado–; “Transportes Vidal SA” (31/05/1984, Fallos: 306:516); “Empresa de Transporte de Pasajeros

Respecto a esto último, debemos destacar el voto de Lorenzetti en la causa “Esso”, donde puso de manifiesto la necesidad de sustento territorial para la imposición de tasas municipales, explicando que: “Esta es la regla general que resulta razonable y de la que se desprende la adecuada proporción que debe guardar la gabela con la prestación comunal que se cumple dentro del ámbito territorial de la municipalidad (arg. Fallos: 319:2211)” –aunque desvinculó este requisito del art. 35 del CM–.

II. 3. Cuantificación de la tasa

A diferencia del impuesto, en el que la capacidad contributiva constituye un elemento necesario, en la tasa, si bien puede observarse como criterio de distribución de costo⁴⁵, o para el establecimiento de exenciones, no resulta válida como pauta para la fijación de su monto.

De tal guisa, la base de medición o aspecto cuantitativo de la obligación tributaria es la medida del hecho imponible, y por ello, debe estar relacionado con él para que guarde razonabilidad (art. 1º, 28 y 33 de la Constitución Nacional). Como vimos, en la tasa el hecho imponible consiste en la prestación de un servicio por parte del Estado individualizado en el sujeto obligado a su pago.

En relación con ello, en la causa “Ana Vignolo de Casullo”⁴⁶ la CSJN dejó establecido que “el pago de tasas o servicios finca en una contraprestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado; pero es imposible fijar con exactitud ese costo individual”, por lo que, señala: “se fijan contribuciones aproximadamente equitativas, que pueden dejar superávit en unos casos y déficit en otros, estableciéndose compensaciones en cálculos hacendarios más o menos acertados...”.

En igual sentido, en “Santiago del Estero”⁴⁷ afirmó que “si bien la naturaleza de la tasa implica la existencia necesaria de una relación con el costo del servicio, no ha de interpretarse esto último en el sentido de una equivalencia estricta, prácticamente imposible de establecer, sino en el de que al cobro de una tasa corresponde siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente”, entre muchos otros precedentes.

En la causa “Esso”, el voto mayoritario sostuvo respecto de la cuantía que: “resulta inobjetable que la fijación de su cuantía tome en consideración no solo el costo de los servicios que se ponen a disposición de cada contribuyente sino también su capacidad contributiva (Fallos: 343:1688, voto de los jueces Maqueda y Rosatti, arg. doctrina de Fallos: 234:663; 277:218 y 287:184)”, y que: “no existen reparos de índole constitucional para recurrir a los ingresos brutos del contribuyente como indicador de capacidad contributiva y factor para el cálculo de la base imponible de un tributo como el considerado en autos, en tanto ello no derive en resultados irrazonables, desproporcionados y disociados de las prestaciones directas e indirectas que afronta el municipio para organizar y poner a disposición el servicio”, convalidando la utilización de los ingresos brutos como base imponible de la tasa, y afirmando que tal posibilidad fue reconocida por la representante de la parte actora –con transcripción de sus dichos en la audiencia pública–, así como que tampoco la firma había demostrado la irrazonabilidad o desproporción del tributo.

Sin duda, este voto considera que integra el costo del servicio, no solamente el de la puntual prestación de la tasa sino todos los indirectos involucrados, y más allá de la prestación individualizada, el costo necesario para la organización y puesta a disposición de tal servicio. Criterio que se aleja de la

Navarro Hnos.” –ya citado–; “Total Austral” (08/09/2003, Fallos: 326:3368).

⁴⁵ CSJN, “Banco de la Nación c/ Municipalidad de San Rafael”, 16/05/1956, Fallos: 234:663.

⁴⁶ CSJN, 06/03/1942, Fallos: 192:139.

⁴⁷ CSJN, 28/08/2001, Fallos: 324:2577.

razonable equivalencia de la doctrina de la CSJN.

Por su parte, Highton, que hace lugar al agravio relativo a la falta de proporcionalidad entre lo recaudado por el municipio mediante el cobro de la tasa y el costo del servicio prestado, considera que: “en el caso, los cuestionamientos constitucionales al modo en que las normas locales determinan los elementos cuantitativos de la tasa en cuestión debían sustentarse no solo en su falta de proporción con relación al costo del servicio prestado por el municipio demandado, sino también en función de la capacidad contributiva tenida en cuenta por el referido tributo, extremo que la recurrente no ha siquiera invocado”.

De este modo, vuelve a destacar como elemento de ponderación a la capacidad contributiva, pero en cuanto límite para equilibrar el costo total del servicio.

Al referirse a la cuantía de la tasa, Lorenzetti parte en los precedentes de la CSJN en este punto –a diferencia de la postura del voto mayoritario– y sostiene: “El juicio de razonabilidad exige una proporción entre el costo del servicio que el legislador decidió que debía prestarse y el monto de lo recaudado por el tributo que el mismo legislador eligió para financiar ese servicio –y no otro–, en tanto tiene que existir una determinada ligazón entre el aspecto material del hecho imponible y el cuantitativo”. Respecto de la capacidad contributiva, la limita a un mero parámetro que debe guardar razonabilidad limitado siempre al “gasto que demanda la prestación del servicio”.

Al dejar firme el fallo de la Suprema Corte de Justicia bonaerense, la CSJN equipara, en cuanto al *quantum*, a la tasa con el impuesto. Al indicar que lo percibido en concepto de tasas retributivas no atiende únicamente al gasto de la oficina que presta el servicio, sino que financia a la organización municipal toda. Esto puede conducir a enormes excesos dentro de un mismo municipio replicando en todas las tasas el gasto global municipal. Si bien todos los ministros consideran que la capacidad contributiva es un elemento de ponderación que se suma al costo para

conmensurar la tasa, en los votos de Lorenzetti y Highton sólo se trata de un parámetro para el reparto del límite que le impide exceder el costo total del servicio. Surge con claridad de la sentencia que es siempre el contribuyente el que debe probar que el servicio no se prestó y la desproporción de su monto con el costo, lo que indica que invierte la carga de la prueba con total apartamiento de su propia jurisprudencia.

Esta exigencia fue incluso indicada por la CIDH en “Cantos vs. Argentina”⁴⁸ de 2002.

En este esquema, el rol de la capacidad contributiva es acertadamente explicado por García Etchegoyen: “Una vez prestado efectivamente el servicio y establecida la ‘razonable equivalencia’ entre los ingresos globales derivados de la tasa y las necesidades financieras del servicio, la carga tributaria debe distribuirse, dentro del grupo de los contribuyentes ‘alcanzados’, conforme criterios de capacidad contributiva. Dicha posibilidad tiene recepción jurisprudencial en nuestro país desde 1956 en que la Corte Suprema falló en el caso ‘Banco Nación v. Municipalidad de San Rafael’ (CSJN Fallos: 234:663). Por tanto, la introducción de la capacidad contributiva en las tasas no debe realizarse con la finalidad vedada de recaudar más allá del costo global del servicio, sino para introducir un criterio de justicia dentro del grupo de contribuyentes ‘alcanzados’ por el servicio”⁴⁹. No sirve para la fijación de su monto total sino para su reparto posible razonable.

Por otro lado, la exigencia de la razonable proporción del valor de la tasa con el costo del servicio efectivamente prestado es una exigencia establecida por el derecho intrafederal (en todos los supuestos ratificado por ley expresa en la provincia de Santa Fe): encuentra previsión en el “Pacto federal para el empleo, la producción y el crecimiento” (pto.

⁴⁸ CtIDH, 28/11/2002, Serie C No. 97.

⁴⁹ GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos F., “La capacidad contributiva en las tasas como justificante de su procedencia o de la cuantificación de su importe”, en Enrique BULIT GOÑI (dir.) et al., *Tasas municipales*, CABA, Lexis Nexis, 2007, T. I, p. 140.

2º, dec. 1º), en la Ley 23548⁵⁰ de coparticipación federal (art. 9º, inc. b) y en el “Consenso Fiscal 2017” (pto. III, inc. p) –como se verá–.

Finalmente, y en relación con lo señalado sobre la sujeción territorial en el punto anterior, advertimos que la exigencia de la razonabilidad se esfuma si se toma una base imponible ajena al municipio, porque no guarda ninguna relación con los ingresos de la actividad que se genera en su jurisdicción y se controla. Si la toma, es la prueba de la irrazonabilidad.

Esta cuestión parece no haber sido abordada correctamente por la CSJN en la causa “Esso”. Ninguno de los votos se expide respecto del apartamiento de la doctrina del precedente “Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos. S.R.L.”, decisorio que postula la doctrina de la exigencia de la sujeción territorial como único criterio atributivo de potestad tributaria local para evitar sus desbordes, en especial al afectar el régimen federal de reparto (arts. 1, 5 y 126, Constitución Nacional). Principio que, más aún en materia de tasas, debe respetarse. Sólo Lorenzetti postula esa exigencia, aunque la desvincula del art. 35 del CM.

III. El poder tributario municipal en Santa Fe

En la provincia de Santa Fe, el mandato de los arts. 5º y 123 de la Constitución Nacional de asegurar el régimen municipal y su autonomía reglando su alcance y contenido, puede tenerse por cumplido con los arts. 106 y 107 de la Constitución provincial que se ocupan del régimen municipal⁵¹.

En lo que aquí interesa, el art. 107 se refiere a las bases de organización de los municipios, estableciendo que estos “son organizados por la ley” a partir de las pautas que el artículo enumera en sus tres incisos, estableciendo el tercero de ellos, que se faculta a los

municipios a: “crear, recaudar y disponer libremente de recursos propios provenientes de las tasas y demás contribuciones que establezcan en su jurisdicción”. De modo que sólo se habilita a los entes locales a recaudar tributos dentro de su jurisdicción.

Por su parte, la legislación provincial reglamentaria de la Constitución en esta materia viene dada por la Ley 8173⁵², que en su art. 1º, obliga a las municipalidades de la provincia a sancionar códigos tributarios municipales iguales al de su anexo, o bien a adecuar sus ordenanzas impositivas a las disposiciones de este. De modo que este “Código Fiscal Municipal” constituye el paradigma del ejercicio de la potestad tributaria local en la provincia.

Este código modelo cuenta con una parte general y una parte especial: en la primera, encontramos la regulación referida a los tributos en general, a los sujetos, deberes formales, determinación de la obligación tributaria, ilícitos, sanciones y procedimientos; en la segunda, se estructuran los tributos que pueden establecer los municipios y comunas santafesinos. En efecto, la existencia de este cuerpo unificado y su expreso carácter obligatorio, promete seguridad jurídica al contribuyente a la hora de ejercer su derecho de defensa contra las pretensiones fiscales locales, tanto en materia sustantiva, como en los procedimientos administrativos y sancionatorios, dado que evitaría el caos por dispersión normativa que supone la vigencia de un código por cada localidad⁵³.

III. 1. Poder tributario y autonomía municipal

Fuera de discusión queda que los municipios santafesinos –al igual que los de las demás provincias– son autónomos por expresa disposición constitucional (arts. 5º y 123), lo que ha sido –a partir del precedente “Rivademar”⁵⁴–, reiteradamente confirmado

⁵⁰ B.O. 26/01/1988.

⁵¹ Sin dejar de advertir que su redacción data de 1962, en tanto que, la del art. 123 vigente, es fruto de la reforma de 1994.

⁵² B.O. Sta. Fe 13/01/1978.

⁵³ Existen en Santa Fe 365 jurisdicciones locales: 55 municipios y 310 comunas.

⁵⁴ CSJN, 21/03/1989, Fallos: 312:326.

por la CSJN⁵⁵. Ahora bien, esta afirmación en nada resulta incompatible con los límites a la potestad tributaria de estos estados locales.

Corresponde explayarnos brevemente sobre este punto, puesto que con frecuencia suele invocarse la tan proclamada –que por supuesto no debe ponerse en jaque– autonomía municipal para convalidar o defender verdaderas transgresiones a límites que al poder de imposición local le fijan normas intra federales, o bien, la propia Constitución Nacional, advirtiendo, que la aserción de este razonamiento nos llevaría a admitir un poder tributario municipal más extenso que el nacional o el provincial.

Es que, aun cuando la autonomía de las provincias surge de los arts. 5º, 121, 122 y 123 de la Constitución Nacional, y la CSJN reiteradamente ha señalado que los poderes provinciales son “originarios e indefinidos”⁵⁶, su poder tributario haya límites claros que surgen del texto constitucional (p. ej. la prohibición de establecer derechos de tránsito –arts. 9º, 10, 11 y 12–, o la de establecer derechos de importación y exportación –arts. 72, inc. 1º y 126–; de la supremacía del derecho federal –arts. 31, 75 incs. 12, 13, 18, 30, 121, 123 y 124 de la Constitución Nacional), del derecho intrafederal, es decir, de los pactos o acuerdos que integran el federalismo de concertación y que las provincias suscriben –con proyección también en sus municipios– (el régimen de coparticipación federal, los pactos y consensos fiscales, el Convenio Multilateral –CM–), o bien de tratados internacionales y demás leyes provinciales y nacionales (p. ej. la exención de tributos locales, que el Congreso establece en ejercicio de la facultad conferida por la cláusula del art. 75, inc. 18 de la Constitución Nacional).

Similar es el caso del Estado nacional, que, aun siendo soberano, encuentra límites a su poder tributario tanto en nuestra Carta Magna

(p. ej. las condiciones para el establecimiento de impuestos directos –art. 75, inc. 2º–, o bien la prohibición de gravar las tierras de propiedad indígena –art. 75, inc. 17–) como en los instrumentos internacionales que suscriba (p. ej. tratados de derechos humanos, convenios sobre doble imposición, tratados de integración, etc.).

En efecto, mal puede postularse que la afirmación de la autonomía municipal implique el ejercicio del poder tributario sin límites ni restricciones. Mientras rija el actual art. 123 de la Constitución Nacional se podrá discutir acerca del alcance de la potestad tributaria municipal, pero nadie podrá, sin dificultad, decir que los municipios no son autónomos. De igual modo, tampoco será posible afirmar que tal autonomía implica desconocer un conjunto de límites a la potestad tributaria impuestos por el conjunto de normas que constituyen el ordenamiento jurídico al cual los municipios autónomos están sometidos.

Así lo ha afirmado Gelli al comentar el art. 123 de la Constitución Nacional en relación con la autonomía municipal: “Una cuestión controversial refiere al alcance de la facultad de los municipios de establecer tasas por servicios que se prestan, o deben prestarse. Ya se ha señalado que ante las necesidades crecientes de contar con recursos –no siempre justificados en las necesidades de los vecinos– en ocasiones, las tasas encubren verdaderos tributos inconstitucionales. Debe señalarse que para evitar abusos conviene tener presente la doctrina de la Corte Suprema acerca de los recaudos de procedencia constitucional de las tasas municipales. Según dijo el Tribunal en ‘Laboratorios Raffo SA c/ Municipalidad de Córdoba’ las tasas deben tener como presupuesto la prestación efectiva, real y concreta al sujeto obligado o a sus bienes, o cosas o actos. Al seguir en un todo el dictamen de la Procuradora Fiscal, la corte descalificó la ‘Contribución que incide sobre el Comercio, la Industria y las Empresas de servicios’ que exigía el Municipio de la Ciudad de Córdoba a un laboratorio que no tenía local,

⁵⁵ CSJN: Fallos: 341:939; 342:509; 343:1389; 344:1151, más recientemente, en las citadas causas “Esso” (voto de la mayoría y del ministro Lorenzetti), y “Gasnor” (voto de Rosatti y Maqueda).

⁵⁶ CSJN: Fallos: 304:1186; 312:1437; 329:976; 332:66, entre otros.

depósito o establecimiento en el territorio municipal”⁵⁷.

En este punto, el voto de la mayoría en la causa “Esso” señala: “Que el reconocimiento de la autonomía importa, necesariamente, garantizar los medios para la subsistencia de los municipios. En efecto, cuando la Constitución Nacional manda a las provincias a ‘asegurar el régimen municipal’, dispone -naturalmente- el reconocimiento de una realidad preexistente que solo puede garantizarse con el ‘derecho a los medios’”. Lorenzetti, por su parte, explica que: “Con específica relación a los municipios, esta Corte ha señalado que son actores principales del sistema federal, y requieren de los recursos necesarios para cumplir sus finalidades”, indicando que: “En materia municipal el principio de suficiencia significa que cada municipio tiene que disponer de ingresos suficientes para cumplir con sus fines y se integra con el de solidaridad que exige, por su parte, a las provincias responder por la suficiencia financiera de aquellos municipios que no alcancen a cubrir sus gastos con el ejercicio de sus potestades propias”, advirtiendo que: “si los municipios no reciben recursos adecuados también aumentan las cargas, distorsionando así todo el sistema fiscal, con la consecuente sobrecarga tributaria hacia los contribuyentes”. Estas afirmaciones, realizadas a modo de *obiter dictum*, persiguen a un fin ordenatorio: “la falta de correspondencia entre las funciones asignadas a estos entes y los recursos con los que cuentan para llevarlas adelante, requieren un serio debate parlamentario y deben ser contempladas por los demás actores del federalismo. La falta de cumplimiento de las normas dentro del sistema federal no puede constituirse en una habilitación para crear tributos por fuera de los límites constitucionales”.

Nótese, que de este precedente se extraen nuevos principios a favor de la facultad de

recaudar de los estados locales, los que, sin duda, los harán valer aumentado así la litigiosidad. Así, el “derecho a los medios”, del voto de Rosatti y Maqueda; y los principios de “descentralización institucional y suficiencia de recursos”, del voto de Lorenzetti –aunque estos últimos limitados por el de “lealtad federal”–. En definitiva, el ejercicio abusivo del poder tributario que pretenda convalidarse en estos principios, siempre recaerá en el ciudadano contribuyente.

En la causa “Gasnor”, el voto conjunto de Rosatti y Maqueda, en este punto, vuelve sobre algunos de los lineamientos trazados en “Esso”, aunque advierte con precisión que: “El derecho a los medios económicos del municipio reconoce límites precisos que delimitan su ámbito de validez y que derivan de: a) el Estado de Derecho; b) el sistema de organización institucional con sus diferentes niveles de decisión”.

En este punto, no pueden dejar de mencionarse las causas recientes: “Asoc. Pers. Munic. las Colonias”⁵⁸, “Minas Argentinas S.A.”⁵⁹, “AMX Argentina”⁶⁰, “Intendente de la Municipalidad de Castelli”⁶¹ y “Municipalidad de la Ciudad Capital”⁶², que, si bien no refieren a materia tributaria, resultan de gran interés en la construcción de la doctrina judicial de la CSJN en materia de autonomía municipal, señalando el Máximo Tribunal nacional en este último caso que: “Al consagrar explícitamente su autonomía, el constituyente de 1994 diferenció los contenidos y los alcances de dicho status. Los contenidos son taxativos y comprenden los ámbitos institucional, político, administrativo, económico y financiero; los alcances, que conforman el variable perímetro que corresponde a cada contenido, fueron delegados a la regulación propia del derecho público provincial”.

⁵⁸ CSJN, 29/10/2020, Fallos: 343:1389.

⁵⁹ CSJN, 01/07/2021, Fallos: 344:1657.

⁶⁰ CSJN, 28/10/2021, Fallos: 344:3249.

⁶¹ CSJN, 10/02/2022, Fallos: 345:22.

⁶² CSJN, 17/02/2022, Fallos: 345:61.

⁵⁷ GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina. Comentada y concordada*, CABA, La Ley, 2018, T. II, p. 726

Cabe destacar que, cualquiera que fuere la solución que se adopte de las propuestas en doctrina, es decir si: a) se entienda que los municipios tienen potestad tributaria derivada de la provincial originaria; b) se entienda que los municipios, por su derecho a la autonomía financiera, gozan de una amplia potestad tributaria, o; c) se entienda que, si bien los municipios tienen derecho a la autonomía financiera, la potestad tributaria de la que gozan puede ser restringida por la propia Constitución Nacional o por el ordenamiento jurídico en general, siempre, en todos los casos, será prioritario analizar la cuestión de los límites a esa potestad tributaria.

Esto es así porque entendemos parafraseando a Vitelleschi⁶³ que autonomía no equivale a tener “vía libre” para hacer y deshacer en materia tributaria conforme a la exclusiva voluntad de los municipios, actuando como islas inconexas en un océano de caos, sino que, por el contrario, están sometidos a límites que permiten configurar el verdadero alcance de tal autonomía, aproximándose más a la imagen de un conjunto de entidades políticas armónicamente organizadas dentro de un continente de seguridad y orden jurídico.

En este sentido, resulta esencial lo explicado por Bulit Goñi: “las potestades tributarias de cada uno de los tres niveles del estado tienen tres tipos de limitaciones: la que deriva de la distribución de potestades tributarias que hace la Constitución Nacional, la que deriva de regímenes de coordinación interjurisdiccional, y la que deriva de los principios, derechos o garantías. Las municipalidades de provincias, además, las ejercen dentro de los límites autorizados por la respectiva provincia”⁶⁴.

La efectividad de estos límites hace posible la vigencia del federalismo fiscal –y fue un

factor determinante en la consolidación de la unión nacional–, por lo que su cumplimiento hace a la subsistencia misma del sistema. Como expresamos en la introducción, nuestro sistema poliributario debe tender –en palabras de nuestro Máximo Tribunal⁶⁵– al “equilibrio y perfección”, lo que solo se logra respetando los márgenes legalmente establecidos.

En definitiva, entre los límites a la potestad tributaria local con sustento en el texto constitucional nacional, pueden enumerarse: 1) la supremacía del derecho federal sobre el derecho local (arts. 1º y 31); 2) la cláusula del establecimiento de utilidad nacional (art. 75, inc. 30); 3) la cláusula comercial (art. 75, inc. 13, en relación a los arts. 9º, 10, 11, 12 y 16); 4) la cláusula de los códigos y uniformidad del derecho de fondo (art. 75, inc. 12 y 126); 5) los límites impuestos expresamente por la ley de coparticipación (art. 75, inc. 2); 6) la estructura misma del Estado federal (arts. 1º, 5º, 121 y 123), de donde deriva el principio de sustento territorial –al que nos referimos en el pto. II.2-; 7) la distribución de fuentes (arts. 4º y 75, incs. 1º y 2º) y 8) los principios constitucionales de la tributación establecidos en la primera parte de la CN, en la terminología de José Osvaldo Casás el Estatuto de Derechos y Garantías del contribuyente que garantiza el Principio de libertad fiscal como límite a la potestad tributaria normativa, así sostiene⁶⁶: “Es que, asumida la imperiosa necesidad de recaudar tributos –ya que sin tales recursos no podría subsistir el Estado como sociedad política organizada–, ello no debe conducir a olvidar el interés particular –e incluso público– de establecer límites a la potestad estatal de instituirlos, ya que los contribuyentes, en nuestras repúblicas o en los estados constitucionales, sociales y democráticos de

⁶³ VITELLESCHI, Ignacio, “Impuestos ocultos en la ciudad de Rosario”, en Enrique G. BULIT GOÑI (coord.) et al., *Derecho tributario provincial...*, op. cit., p. 256/257.

⁶⁴ BULIT GOÑI, Enrique, “Naturaleza jurídica de los municipios. Exigencias de la ley de coparticipación federal en materia de tributos municipales” en José O. CASÁS (coord.) et al., *Derecho tributario municipal*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2001, pp. 178 y ss.

⁶⁵ CSJN: Fallos: 327:1051; 333:538, entre otros.

⁶⁶ CASÁS, José Osvaldo, Año 2006, en “Sobre el deber de contribuir al levantamiento de las cargas públicas. Los principios jurídicos y la justicia tributaria desde la del Estado y de los contribuyentes” perspectiva en Revista Rap pág. 101 al abordar los principios jurídico constitucionales con proyección o contenido tributario.

derecho, han dejado de ser súbditos para convertirse en ciudadanos. En tales condiciones los derechos y garantías reconocidos a los habitantes de la Nación por la Ley Fundamental, en punto a la denominada libertad civil, vienen a representar en materia tributaria los cauces que no pueden ser desbordados o, si se quiere, los límites concretos que se convierten en un valladar infranqueable al ejercicio irrazonable del poder fiscal, ello así, dado que los derechos constitucionales son plenamente operativos y están garantizados por los tribunales judiciales, los cuales, a requerimiento de parte interesada, deben declarar la inconstitucionalidad de toda norma que los desconozca o los vacíe, dejándolos huecos de contenido. Concebidos tales derechos y garantías constitucionales como sistema –incluso, los derechos implícitos que surgen del Artículo 33 de nuestra Carta Magna y los provenientes de los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos elevados a tal rango jurídico–, conforman un conjunto de principios y reglas que, en armónica amalgama, deben ser sistematizados como objeto unitario de estudio y tratamiento, ya que todos propenden a la referida libertad fiscal, entendida esta como la facultad de rechazar cualquier pretensión pecuniaria del Estado a título de tributo que no satisfaga los requisitos y exigencias que dimanen del Estatuto Fundamental y que convertirían el pago que se reclame, en tales circunstancias, en exacción y despojo; conglomerado de principios y reglas que, ya en 1953, Luqui definiera, lúcidamente, como el Estatuto del contribuyente.”

Para cerrar este punto, valga recordar la consolidada doctrina de nuestra CSJN, recientemente reiterada en “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires”⁶⁷, conforme la cual: “El sistema federal constitucional argentino se funda en el principio de lealtad federal o buena fe federal, conforme al cual en el juego armónico y dual de competencias debe evitarse el abuso de las competencias de un

Estado en detrimento de los otros; de esta manera, el ideario federal en el que descansa nuestro sistema de gobierno parte de la base de que el Estado Nacional, las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los municipios coordinan sus facultades para ayudarse y nunca para destruirse”

III. 2. Límites al poder tributario municipal que emanan del derecho intrafederal

El derecho intrafederal o, según la doctrina, “derecho tributario interestatal”⁶⁸, comprende a la Ley 23548 de coparticipación federal, al Convenio Multilateral para el impuesto sobre los ingresos brutos –CM–, y a los pactos y consensos fiscales celebrados entre la Nación y las provincias. Se trata del plexo de normas que, junto con la Constitución Nacional, regulan el federalismo fiscal, o, en rigor, que lo hacen posible, dada la mora legislativa en cumplir con el mandato constitucional de la cláusula transitoria sexta de establecer un nuevo régimen de coparticipación federal acorde con los lineamientos del art. 75, inc. 2°.

Como señalamos, la vigencia del principio de lealtad federal exige que los fiscos locales deban recordar el “*pacta sunt servanda*” y la ética tributaria, quedando ligados a los compromisos asumidos en estos instrumentos, sin que puedan invocarse como excusa las necesidades recaudatorias. Esto nos remite a la temática de la autonomía municipal, dado que estos acuerdos son suscriptos por la Nación y las provincias, y a través de estas se obliga a los municipios.

Los municipios aceptan todo el entramado del federalismo de concertación y se obligan a su cumplimiento a través del compromiso asumido por las provincias y también al participar de la coparticipación, tomando parte en la distribución de los tributos provinciales y nacionales, por lo que no pueden luego negar su validez o desconocer las exigencias del régimen.

Asimismo, conforme surge del art. 67 del código tributario modelo de Santa Fe: “Cuando

⁶⁷ CSJN, 04/05/2021, Fallos: 344:809.

⁶⁸ JARACH, Dino, *Curso de derecho tributario*, Buenos Aires, Cima, 1980, pp. 37 y ss.

la Provincia suscriba convenios con otras jurisdicciones en materia tributaria, el Municipio observará las normas de los mismos que le sean aplicables”, de donde resulta indiscutible la sujeción de los municipios y comunas a estas normas federales.

No puede perderse de vista que los límites pactados a la potestad tributaria han sido, en palabras de la propia CSJN “el precio de la unión e integridad nacional”⁶⁹, tal es su importancia, y tal es la necesidad de su observancia. Estos límites, consensuados por el federalismo de concertación, generan verdaderos derechos subjetivos a favor de los contribuyentes, los que no pueden ser burlados por más que se pretenda recaudar.

En punto a la jerarquía del derecho intrafederal, Bulit Goñi observa que: “los acuerdos interjurisdiccionales de contenido tributario celebrados entre jurisdicciones del Estado Federal, en cuanto requieren para su validación y vigencia de la ratificación por ley local no son sólo derecho local ni son equiparables lisa y llanamente, sin más, al derecho local puro, sino que son más, tienen una jerarquía diferente y superior al ‘mero’ derecho local”⁷⁰.

Esta superior jerarquía del derecho intrafederal ha sido convalidada por la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal en varias oportunidades⁷¹, destacando aquí, la causa “Santa Fe c/ Estado Nacional”⁷², clave en esta temática, donde señaló que las “creaciones legales del federalismo de concertación, configuran el derecho intrafederal y se incorporan una vez ratificados por las legislaturas al derecho público interno

de cada Estado provincial, aunque con la diversa jerarquía que les otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias”⁷³. De allí que –sin ahondar en las fluctuaciones de esta jurisprudencia respecto a la competencia federal o local–, puede afirmarse la superioridad de las normas del derecho intrafederal, por sobre las disposiciones locales.

En consecuencia, al conjunto de limitaciones a la potestad tributaria local que ya hemos señalado, por un lado, como derivación de las características propias de las tasas que emanan de la jurisprudencia de nuestra CSJN, y por otro, como consecuencia de nuestro régimen constitucional, debemos sumar aquellas que surgen directamente del derecho intrafederal.

Así, la provincia de Santa Fe ha suscrito y ratificado un catálogo de normas intra federales de las que surgen límites concretos a la potestad tributaria municipal.

Comenzamos por la ley 23548 que establece el régimen “transitorio” de distribución de recursos fiscales entre la Nación y las provincias, y entre estas, a la que la provincia de Santa Fe adhirió mediante ley 10197⁷⁴.

El art. 9º de esta norma enumera las obligaciones emergentes de la ley para las provincias, y dispone, en su inc. a, que la adhesión se realizará “sin limitaciones ni reservas”.

En su inc. b, se fija la obligación de no aplicar por sí, por sus organismos administrativos, o por los municipios de su jurisdicción “gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley”, obligación que, advierte expresamente la norma, “no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados”.

Asimismo, el inc. e impone la obligación de promover la derogación de los gravámenes

⁶⁹ CSJN, “Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”, 22/11/1957, Fallos: 239:251.

⁷⁰ BULIT GOÑI, Enrique, “Ingresos brutos, convenio multilateral y jurisdicción idónea. Un dilema sin solución efectiva en la actualidad”, en José O. CASÁS (dir.) et al., La jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. A 150 años de su primera sentencia, Buenos Aires, Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF), Errepar, 2013, pp. 73 a 96.

⁷¹ CSJN: Fallos: 314:862; 327:1789; 332:998, entre otros.

⁷² CSJN, 24/11/2015, Fallos: 338:1356.

⁷³ Esta misma doctrina fue invocada por la procuradora Monti en su dictamen en la causa “Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones”, M, 921, XLII, 29/07/2009.

⁷⁴ B.O. Sta. Fe 01/08/1988.

municipales que resulten en pugna con el régimen de la ley, en tanto que el inc. f obliga a suspender la participación en impuestos nacionales y provinciales de las municipalidades que incumplan con estas disposiciones, o bien con las decisiones de la Comisión Federal de Impuestos.

Finalmente, en el inc. g, la provincia se obliga a establecer un sistema de distribución para los municipios de su jurisdicción, que debe estructurarse asegurando la fijación objetiva de los índices de distribución y la remisión automática y quincenal de los fondos.

Otra norma intrafederal de gran relevancia es el CM, del 18 de agosto de 1977, al que Santa Fe adhirió por ley 8159⁷⁵.

Este convenio resulta de gran relevancia como límite en las tasas municipales⁷⁶ que toman como base imponible los ingresos brutos del contribuyente (p. ej. tasa de habilitación, tasa de seguridad e higiene, derecho de registro e inspección, entre otras), permitiendo alcanzar sólo los generados en su jurisdicción (esto en consonancia con las características de la tasa y la exigencia de sustento territorialidad), y sin poder exceder jamás el límite provincial⁷⁷.

Resulta oportuno traer aquí las palabras de la Procuración General en su dictamen –ya citado– en la causa “Distrizub S.A.” –ya citado– respecto a este convenio: “En este orden de ideas, tal como expresé en el dictamen vertido en la causa M.921, L.XLII, ‘Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones’, del 29 de julio de 2009, ‘el CM se inserta en el mecanismo del Código Fiscal de cada jurisdicción para

posibilitar la determinación de la base imponible de los contribuyentes que realicen actividades –en una, varias o todas sus etapas– en dos o más jurisdicciones pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas (arg. art. 1º, primer párrafo, del CM)’. Es decir, ante un hecho imponible idéntico, realizado en más de una jurisdicción de la República Argentina, el CM se encarga de distribuir la base proveniente de ese hecho imponible entre cada una de ellas. Por ello, afirmó esa Corte que el CM tiene por finalidad ‘evitar la superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que ejercen actividades en más de una jurisdicción fiscal’ (Fallos: 208:203), fijando una determinada esfera de imposición para cada una de las jurisdicciones en las que la actividad se desarrolla (arg. Fallos: 298:392; 329:5). En otras palabras, indicó V.E. que ‘... es precisamente misión del citado Convenio ‘medir’ cuánto de la actividad corresponde a cada jurisdicción y ‘distribuirla’ entre ellas’ (Fallos: 338:845, cons. 6º, segundo párrafo)”.

En concreto, el 1º párr. del art. 35 del CM habilita a los municipios y comunas a gravar con tasas o derechos de inspección –en la medida que esto les sea permitido por las leyes locales– a los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional “únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos fiscos adheridos, como resultado de la aplicación de las normas del presente Convenio”.

Por otro lado, el 3º párr. establece: “Cuando las normas legales vigentes en las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas sólo permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones referidas en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación, podrán gravar en conjunto el ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuible al Fisco provincial”.

⁷⁵ B.O. Sta. Fe 22/12/1977.

⁷⁶ Ver por más el excelente desarrollo de REVILLA, Pablo, “Sobre el alcance de la coordinación horizontal a nivel municipal (art. 35 del Convenio Multilateral)”, en Enrique G. BULIT GOÑI (coord.) et al., *Derecho tributario provincial y municipal*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2002, p. 137 a 164.

⁷⁷ Doctrina de la CSJN en “Y.P.F. c/ Municipalidad de Concepción del Uruguay” (23/10/2007, C. 683. XLIII.). En el mismo sentido la Procuración General en sus dictámenes en las causas “Esso Petrolera Argentina S.R.L.” del 27/06/2018, y “Petersen Thiele y Cruz S.A.” del 11/09/18.

Podemos continuar nuestra enumeración con los pactos fiscales federales I⁷⁸ y II⁷⁹ (más allá de las suspensiones e interpretaciones de ello, lo que obviamos en el presente más aún porque Santa Fe ya había cumplido con muchas de las obligaciones), siendo este último el de mayor trascendencia en materia de tasas municipales.

Así, en el pto. 2º de la declaración primera, el pacto federal II estableció: “se promoverá la derogación de las Tasas Municipales que afecten los mismos hechos económicos que los impuestos provinciales detallados en los párrafos anteriores, sea a través de la remisión del respectivo proyecto de ley a la Legislatura Provincial o a través de la recomendación a los Municipios que cuenten con competencia para la creación y derogación de tales gravámenes. Igual actitud se seguirá respecto de las Tasas Municipales en general, en los casos que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado, o en aquellos supuestos en los que excedan el costo que derive de su prestación”.

Por otra parte, el pto. 5º, inc. b recomendó: “la modificación de las Tasas Viales y de Mantenimiento de Caminos o de otras similares a fin de que no superen el CUARENTA CÉNTIMOS POR CIENTO (0,40 %) del OCHENTA POR CIENTO (80 %) del valor de mercado de los inmuebles suburbanos o del valor de la tierra libre de mejoras y se ajusten en todo caso al costo que derive de la prestación efectiva del servicio retribuido”.

Debemos destacar aquí, que la provincia de Santa Fe dictó la Ley 11123⁸⁰ por la cual efectuó una serie de reformas a sus normas tributarias a fin de adecuarlas a las disposiciones de este pacto, destacando su art. 7º, que dispuso: “Las Tasas Municipales, en

⁷⁸Denominado “Acuerdo entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales”, fue suscripto el 12/08/1992, y ratificado por el Congreso mediante ley 24130 (B.O. 22/09/1992).

⁷⁹ Denominado “Pacto federal para el empleo, la producción y el crecimiento”, suscripto el 12/08/1993, aplicado mediante decreto 1807/93 (B.O. 02/09/1993).

⁸⁰ B.O. Sta. Fe 18/01/1994.

general, deben constituir la retribución de un servicio efectivamente prestado y guardar una razonable relación con los costos directos e indirectos que genere dicha prestación”.

También hallamos normas relevantes de derecho intrafederal en los compromisos suscritos (de buenas prácticas de gobierno)⁸¹, en especial lo referido a la eliminación de tributos distorsivos, y a la exigencia de la publicidad de toda la información presupuestaria como de acceso libre y público y la exigencia del presupuesto y gasto desagregado.

Finalmente, podemos destacar los consensos fiscales dados a partir del año 2017.

En primer lugar, el Consenso Fiscal 2017⁸², que entre los compromisos asumidos por las provincias y la CABA, enumera lo relativo a los municipios en los puntos n) a r).

Ratificó la obligación provincial de establecer un régimen legal de coparticipación de recursos provinciales con los municipios (inc. n), al tiempo que estableció el compromiso de instituir un régimen legal de responsabilidad fiscal para estos.

En cuanto aquí interesa, fijó la obligación de: “Promover la adecuación de las tasas municipales aplicables en las respectivas jurisdicciones de manera tal, que se correspondan con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio y sus importes guarden una razonable proporcionalidad con el costo de este último, de acuerdo con lo previsto en la Constitucional” (inc. p).

En otro orden, incluyó la obligación para las provincias de crear una base pública en la que consten las tasas municipales aplicables en cada municipio y su normativa (inc. q), así como de impulsar un sistema único de liquidación y pago de tasas municipales aplicable a cada provincia (inc. r).

⁸¹ Por ejemplo, el “Compromiso Federal” suscripto el 06/12/1999, ratificado por el Congreso mediante ley 25235 (B.O. 07/01/2000), o el “Compromiso federal sobre disciplina fiscal”, suscripto el 17/11/2000, ratificado por el Congreso mediante ley 25400 (B.O. 10/01/2001).

⁸² Suscripto el 16/11/2017, aprobado por el Congreso mediante ley 27429 (B.O. 02/01/2018).

En segundo lugar, el Consenso Fiscal 2020⁸³, que entre los compromisos comunes dispuso en su punto 5º: “Las Provincias y Nación se comprometen a trabajar en un programa integral que tendrá por objetivo la simplificación y coordinación tributaria federal, que establezca criterios comunes sobre: i) normas generales y de procedimientos acerca de tributos nacionales, provinciales y municipales, ii) sistemas de registro, declaración y pago de las obligaciones, iii) regímenes de retención, percepción y recaudación, iv) regímenes especiales para pequeños contribuyentes y v) domicilio fiscal electrónico unificado”.

Posteriormente, en fecha 27 de diciembre de 2021, el Ejecutivo nacional suscribió con todas las provincias, excepto la CABA, un nuevo “Consenso Fiscal 2021/2022”⁸⁴, por el cual nuevamente fueron suspendidas obligaciones asumidas en materia tributaria por las provincias, e incluso, acordándoles la habilitación para crear un impuesto local a la transmisión gratuita de bienes. Si bien aún no ha obtenido ratificación legislativa por el Congreso sino tan sólo con algunas provincias como se indica⁸⁵.

De lo hasta aquí explicado, podemos concluir en que el derecho intrafederal vigente que limita la potestad tributaria de los municipios y

comunas de Santa Fe inequívocamente exige que las tasas locales: 1) se correspondan con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio al contribuyente; 2) se exijan por un servicio de prestación efectiva; 3) guarden proporcionalidad entre su monto y el costo del servicio que las genera, y; 4) respondan al principio de sujeción territorial.

III. 3. El problema de la falta de publicación de las ordenanzas tributarias

Antes de ingresar al análisis concreto de las cuestiones controvertidas en materia de tasas municipales y comunales en Santa Fe, es preciso detenernos brevemente en un punto de trascendencia, como es la omisión por parte de los municipios y comunas santafesinas de cumplir con la publicación oficial de las normas tributarias.

En efecto, una de las principales controversias en torno a las tasas locales santafesinas, es que las ordenanzas tributarias que las establecen –en su mayoría– no se publican ni en el Boletín Oficial provincial, ni en publicación oficial alguna.

El justificativo de dicha omisión suele hallarse en las leyes orgánicas⁸⁶, que datan de la década de 1930, y que prevén mecanismos de “publicidad” acordes con su época (publicación en la prensa local, fijación de carteles o folletos), pero que en nada responden a los estándares de acceso a la información pública hoy exigidos, o a las posibilidades materiales de brindar una efectiva publicidad y difusión de las normas.

⁸³ Suscripto el 04/12/2020, aprobado por el Congreso mediante ley 27634 (B.O. 07/07/2021).

⁸⁴ A la fecha –31/05/2022–, el acuerdo no ha sido ratificado por el Congreso de la Nación. De las 19 provincias firmantes (Buenos Aires, Catamarca, Chaco, Corrientes, Jujuy, La Rioja, Mendoza, Misiones, Neuquén, Río Negro, Salta, San Juan, Santa Cruz, Santa Fe, Santiago del Estero, Tierra del Fuego, Entre Ríos, Córdoba y Tucumán), han conseguido ratificación legislativa sólo 10 (Buenos Aires –ley 15330–, Chaco –ley 3534-F–, Córdoba –ley 10798–, Entre Ríos –ley 10949–, Jujuy –ley 6256–, La Rioja –ley 10479–, Salta, San Juan –ley 2364-I–, Tierra del Fuego –ley 1410–, y Tucumán –ley 9502–).

⁸⁵ En este punto coincidimos con la tesis expuesta por los profesores Bulit Goñi y Berteá en: BULIT GOÑI, Enrique G. y BERTEA Aníbal O., “Sobre el Consenso Fiscal del 27/12/2021 e ingresos brutos”, en *Doctrina Tributaria Errepar*, abril 2022, T. XLIII.

⁸⁶ El art. 53 de la Ley 2439 –orgánica de comunas– dispone: “La ordenanza general de impuesto y el cálculo de recursos y el presupuesto de gastos, deberá sancionarse y publicarse antes del quince de diciembre de cada año, en un diario de la localidad si lo hubiere, y en carteles que se fijarán en lugares públicos; si así no se hiciera regirá la que estaba en vigencia el año anterior”, en tanto que el art. 8º de la Ley 2756 –orgánica de municipalidades–, en el mismo espíritu, establece: “Es obligatoria toda ordenanza municipal, diez días después de su publicación en la prensa local o por medio de carteles o folletos, a juicio del Departamento Ejecutivo Municipal”.

Esta falta de adecuación normativa lleva a las más variadas arbitrariedades, y coloca a los fiscos locales en la posición de privilegio de ser los únicos que tienen acceso inmediato a las normas actualizadas que establecen los tributos, los procedimientos y las sanciones en sus jurisdicciones -que, valga recordar, son en la provincia 365-, colocando al contribuyente en una situación de indefensión que le requiere actuar “a ciegas”.

Sabido es que, por imperio constitucional, sólo la ley puede ser fuente de la obligación tributaria (conf. arts. 4º, 17, 19, y 75, incs. 1º y 2º de la Constitución Nacional; 5º, 15, y 54, inc. 7º de la Constitución provincial) y que, en tal sentido, las ordenanzas tributarias gozan de la naturaleza de leyes; sostener lo contrario, nos llevaría al extremo de negar la validez de todos los tributos creados o modificados por vía de ordenanza.

Abona lo dicho la jurisprudencia de la CSJN, que ha sostenido el carácter de “legislación local”⁸⁷ de las ordenanzas municipales, afirmando que “emanan de un órgano de gobierno elegido por el sufragio popular; es, como la ley, una expresión ‘soberana’ de la voluntad popular, de la voluntad comunitaria organizada”⁸⁸.

En esta inteligencia, es claro que toda norma de carácter general exige para su vigencia y obligatoriedad ser publicada, conforme lo establece el art. 5º del Código Civil y Comercial de la Nación⁸⁹, que enfatiza en que la publicación debe ser “oficial”.

Este requisito, que responde al principio constitucional de seguridad jurídica, y emana de la forma republicana de gobierno, ha sido reiteradamente observado por la CSJN.

Así, en la causa “Municipalidad de Santiago de Liniers c/ Irizar, José Manuel”⁹⁰, donde el Tribunal remitió al dictamen de la Procuración General, para afirmar que la solución definitiva del caso pasaba por constatar la efectiva publicación oficial de la ordenanza municipal,

como acto requerido para dar por satisfecha la divulgación y certeza sobre la autenticidad del texto normativo, con cita del precedente “Antonio A. Longo”⁹¹. Este criterio fue ratificado en “Municipalidad de Mercedes c/ Arcor SAIC”⁹², y en “Municipalidad de Berazategui c/ Molinos Ríos de la Plata S.A.”⁹³.

Un supuesto particular se presentó en la causa “Municipalidad de Junín c/ Cadbury Stani Adams Argentina SAIC”⁹⁴, donde el contribuyente planteó la inexistencia de deuda por falta de publicación oficial de la ordenanza tributaria, en tanto que el Municipio afirmó que la misma se encontraba publicada en su sitio web. Tal planteo no fue atendido por el superior tribunal local. El dictamen de la procuradora -al que remitió la Corte- reprochó que el tribunal debió haber evaluado si la publicación vía web reunía los requisitos necesarios para garantizar “que se trata de una publicación oficial que otorgue una satisfactoria divulgación y certeza respecto de la autenticidad del texto, de su fecha de publicación y de su permanencia en el tiempo durante los períodos fiscales que se reclaman”. Como consecuencia, revocó la sentencia, y mandó dictar un nuevo fallo. El valor de esta sentencia estriba en que la mera invocación o acreditación de la publicación web no basta, debiendo acreditarse también los extremos indicados. Un caso similar y con igual solución se dio recientemente en la causa “Municipalidad de Junín c/ Akapol S.A.”⁹⁵.

Pese a la contundencia de las normas reseñadas y de la jurisprudencia de la CSJN, la exigencia de la publicación oficial de las ordenanzas tributarias se ha aplicado de modo dispar por los tribunales santafesinos.

Así, en la causa “Monthelado S.A.”⁹⁶ la CCA 1, remitiendo a la jurisprudencia nacional reseñada, entendió que: “En las condiciones del caso, la Administración no ha acreditado -siendo que es la que en mejores condiciones

⁸⁷ CSJN, “Rivademar” -ya citado-.

⁸⁸ CSJN, “Promenade S.R.L.”, 24/08/1989, Fallos: 312:1394.

⁸⁹ Exigencia anteriormente establecida por el art. 2º del Código Civil.

⁹⁰ CSJN, 19/10/2004, Fallos: 327:4474.

⁹¹ CSJN, 09/10/1975, Fallos 293:157.

⁹² CSJN, 07/08/2012, Fallos: 335:1459.

⁹³ CSJN, 27/09/2018, Fallos: 341:1246.

⁹⁴ CSJN, 27/09/2018, Fallos: 341:1251.

⁹⁵ CSJN, 22/12/2020, Fallos: 343:2184.

⁹⁶ CCA 1, “Monthelado S.A. c/ Municipalidad de San Cristóbal s/ RCA”, 02/12/2014, A. y S. T. 41, p. 142.

se encuentra para ello– haber cumplido con la publicación de la ordenanza por la cual se instituyó el tributo requerido, base de la presunción de conocimiento atribuida a los ciudadanos. En consecuencia, la ordenanza que instituyó el ‘derecho por publicidad y propaganda’ carece de eficacia siendo, por ende, insusceptible de ponerse en ejecución sin violentar el artículo 19 de la Constitución nacional”.

Este mismo Tribunal –en su actual integración– ha ratificado esta doctrina recientemente en la causa “Gitanes S.R.L.”⁹⁷, donde, con remisión a múltiples precedentes de la CSJN, se exigió la publicación oficial de las ordenanzas tributarias⁹⁸. En la misma línea: “Federación de Cooperativas Vitivinícolas Argentina”⁹⁹ y “Bartolomé Sartor e Hijos SRL”¹⁰⁰.

Por su parte, la CCA 2 ha convalidado la práctica de la notificación individual de ordenanzas tributarias, o sus modificatorias, a contribuyentes determinados en reemplazo de la publicación oficial apartándose de este modo de la anterior doctrina de la CCA 1 y de la jurisprudencia de la CSJN en “Telecom Personal S.A.” –ya citado– y en “Cremer y Asociados S.R.L.”¹⁰¹.

⁹⁷ CCA 1, 05/08/2020, “Gitanes S.R.L. c/ Municipalidad de Laguna Paiva s/ RCA”, A. y S. T. 66, p. 456.

⁹⁸ Resulta interesante la ampliación de fundamentos del Dr. Deb sobre este punto, que observa: “ni siquiera el texto de las ordenanzas 1952 y 1932 figuran en el sitio de internet www.lagunapaiva.gob.ar, modalidad esta que hoy en día –e incluso, al tiempo de los hechos del presente caso– no podría sin más desecharse como canal de publicación oficial de normas estatales. Estimo que así lo ha entendido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al admitir la posibilidad de analizar la información obrante en la página oficial de un municipio...”.

⁹⁹ CCA 1, A. y S. T. 70, p. 236.

¹⁰⁰ CCA 1, 12/05/2021, “Bartolomé Sartor e Hijos S.R.L. c/ Municipalidad de Villa Ocampo s/ RCA”.

¹⁰¹ CCA 2, “Cremer y Asociados S.A. c/ Municipalidad de Arroyo Seco s/ RCA”, 10/12/2019, sentencia n° 619. Contra esta sentencia la CSJSF ha

En la causa “Monthelado S.A. c/ Municipalidad de Puerto General San Martín”¹⁰², este Tribunal contencioso administrativo por mayoría, flexibilizó el requisito de la publicación, explicando que: “los casos concretos que se presenten pueden ser muy variados: por ejemplo, una ordenanza que crea el tributo, otra que sólo actualiza los montos en donde la entidad del agravio del contribuyente puede resultar poco persuasiva si tributaba ya al estar en vigor el texto primigenio. De otro lado, puede haberse efectuado la publicación oficial más, en otros casos, la comunicación puede haberse materializado en órganos periodísticos privados, o en internet, o a través de una notificación formal que el Municipio curse al contribuyente. Y, cumplidos ciertos recaudos, en determinadas circunstancias, estas comunicaciones pueden resultar admisibles. Ciertamente es que, en principio, las decisiones de contenido normativo general requieren la publicación oficial. Pero no es menos cierto que en diversos supuestos pueda admitirse que la difusión se haga a través de órganos periodísticos privados cuando brinde no sólo una satisfactoria divulgación, sino también certeza sobre la autenticidad del texto legal (Fallos:293:157)”, aunque concluyendo en que: “las ordenanzas tributarias deben necesariamente llegar a esfera de los contribuyentes por un medio razonable que asegure el inequívoco conocimiento fehaciente de los textos por parte de los obligados al pago. Y considero que la carga de la prueba recae, especialmente, en cabeza de los municipios”.

La CSJSF, si bien –como señalamos–, ha convalidado algunas de estas soluciones, en la causa “Municipalidad de Arroyo Seco c/ Latín Bio S.A.”¹⁰³, ha remitido y ratificado el criterio

admitido la queja en fecha 04/05/2021 (A. y S. T. 306, p. 356).

¹⁰² CCA 2, “Monthelado S.A. c/ Municipalidad de Puerto General San Martín s/ RCA”, 19/02/2021, sentencia n° 35.

¹⁰³ CSJSF, “Municipalidad de Arroyo Seco c/ Latín Bio S.A. -otros apremios fiscales- s/ Recurso de

que emana de la jurisprudencia del Máximo Tribunal nacional. Sin embargo, cambió su criterio apartándose así de la jurisprudencia de la CSJN posteriormente en “Telecom personal S.A. c/ Municipalidad de Roldán”¹⁰⁴ y admitiendo la notificación individual de una ordenanza tributaria en reemplazo de la publicación oficial, lo que indica un evidente retroceso y apartamiento manifiesto al Código Civil y Comercial de la Nación (art. 5º) y de la Constitución Nacional, que garantiza la seguridad jurídica, la generalidad y los principios republicanos en punto a la autenticidad del texto de la norma tributaria, siendo este el criterio vigente del Máximo Tribunal santafesino¹⁰⁵.

La dificultad de acceso a la normativa local por su falta de publicación oficial ha llevado, por ejemplo, al planteo de medidas preparatorias.

Así, en la causa “Asociación vecinal Villa California”¹⁰⁶, la actora solicitó a la CCA 1 que se intime a la Comuna de San José del Rincón para que le permita acceder al digesto normativo. El Tribunal explicó que las ordenanzas no son los documentos a los que refiere el código procesal al prever estas medidas, ya que “dado el carácter público de las ordenanzas, sujeto al conocimiento de cualquier ciudadano que así lo solicite, su acceso no está sometido a exigencia formal alguna”, por lo que, tomando en consideración que “no se advierte -ni ha sido acreditada- la negativa de la Comuna a suministrar las ordenanzas peticionadas”, rechazó la medida.

Resulta interesante destacar la ampliación de fundamentos del Dr. De Mattia, quien señala que, si bien en su respuesta la Comuna

no manifestó oposición al acceso a las ordenanzas, sí indicó que debía acreditarse un interés legítimo para ello. Advierte allí el vocal un obstáculo a “uno de los bienes que compone la libertad de expresión de ideas: el de informarse, o sea el libre acceso a las fuentes de información, cuyos límites solamente se encuentran entre aquellos prescriptos en el artículo 13 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos –Pacto de San José de Costa Rica, 1969–, ratificada en 1984 mediante la ley 23.054 e incorporada en la reforma constitucional de 1994 (artículo 75, inciso 22, Constitución nacional) (...) sustentado en el principio de libertad general enunciado por el artículo 19 de la Constitución Nacional, más allá de las conocidas garantías fundamentales de la no injerencia previa y de la no injerencia federal (artículos 14 y 32, Constitución nacional; y artículo 11, Constitución provincial)”, en función de lo cual concluye: “Tal circunstancia, permite visualizar la jerarquía constitucional del derecho intervenido, y sin soslayar la manifestación positiva de la demandada en autos, con expresa exclusión de la condición obstativa señalada supra, a fin de asegurar el efectivo ejercicio de la pretensión que involucra documentación pública, la Comuna deberá facilitar a la Asociación Vecinal el acceso y la provisión de los testimonios requeridos, a cargo de ésta última”.

En este punto, el estándar perseguible es el propuesto por Casás, quien sostiene: “creemos que se hace necesario, además de dar certeza y autenticidad al texto normativo mediante su publicación oficial, que las ordenanzas tributarias municipales –fiscales y tarifarias– alcancen la más amplia divulgación, garantizando la mayor facilidad de acceso a tales normas...”¹⁰⁷.

En este panorama de difícil acceso a las fuentes normativas, ha resultado esencial el trabajo realizado en el año 2017 desde el Centro de Estudios Tributarios –CET– de la

inconstitucionalidad”, 29/09/2020, A. y S. T. 301, p. 024.

¹⁰⁴ CSJSF, “Telecom Personal S.A. c/ Municipalidad de Roldán –recurso contencioso administrativo- s/ Queja”, 23/06/2020, A. y S. T. 299, p. 142.

¹⁰⁵ También en: CSJSF, “Cremer y Asociados S.A. c/ Municipalidad de Arroyo Seco s/ recurso contencioso administrativo- s/ Queja”, 04/05/2021, A. y S. T. 306, p. 356.

¹⁰⁶ CCA 1, “Asociación vecinal Villa California c/ Comuna de San José del Rincón s/ Medida preparatoria”, 06/10/2006, A. y S. T. 6, p. 179.

¹⁰⁷ CASÁS, José O., *Sentencia descalificada por no haber acreditado la publicación de ordenanza impositiva*, La Ley, 10/02/2005, 3, PET, 2005, cita online: AR/DOC/79/2005.

Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Rosario, a través de un proyecto aprobado por el Consejo Federal de Inversiones –CFI–¹⁰⁸. Este proyecto consistió en un trabajo de investigación y extensión de recopilación y análisis de ordenanzas de los 365 municipios y comunas de Santa Fe bajo la dirección de la que suscribe, y su informe final abarcó un total de 9162 páginas.

En él, se abordó el detalle de los tributos y sus elementos, la fuente de obtención de la norma, el contacto para futuras obtenciones y, si la ordenanza se encuentra o no publicada en el Boletín Oficial provincial o en algún sitio web. Como notas de color de esta experiencia, surge que la ordenanza tributaria vigente en la Comuna de Dos Rosas data del año 1986 y está redactada a mano, y que no pudimos obtener las normas de la Comuna de Tartagal, puesto que su presidente comunal se resistió reiteradamente a su entrega.

Además, esta iniciativa fue motivada en dar cumplimiento al Consenso Fiscal 2017, que –como ya indicamos– estableció la obligación de: “Crear una base pública, por provincia, en la que consten las tasas aplicables en cada municipalidad (hechos imposables, bases imposables, sujetos alcanzados, alícuotas y otros datos relevantes) y su normativa”.

IV. Las tasas municipales en Santa Fe y los supuestos controvertidos

Antes de ingresar al tratamiento de este punto –y en adelante de lo que desarrollaremos con mayor detalle en el pto. V.1–, consideramos necesario aclarar quiénes resuelven las contiendas tributarias locales en el esquema judicial santafesino, a fin de que el lector pueda comprender la jurisprudencia que se cita.

Como señalamos, el fuero contencioso administrativo santafesino –si bien por lo previsto en la Constitución Provincial corresponde a la CSJSF art. 92 inc.2) por ley 11329 se compone de dos cámaras; la Cámara

de lo Contencioso Administrativo 1 –CCA 1– con asiento en la ciudad de Santa Fe, y la Cámara de lo Contencioso Administrativo 2 –CCA 2– con asiento en la ciudad de Rosario, las que, ante la ausencia de tribunales de primera instancia, entienden de modo originario en la impugnación –en lo que aquí importa– de actos tributarios dictados por municipios y comunas, así como también en la impugnación de ordenanzas tributarias sancionadas por estos.

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia provincial –CSJSF–, constituye la única instancia revisora de las sentencias dictadas por las cámaras, a través del recurso de inconstitucionalidad.

Sin perjuicio de ello, de verificarse los requisitos –que en esta materia suelen apreciarse con estrictez–, el contribuyente puede también intentar la vía del amparo o la acción meramente declarativa o de inconstitucionalidad ante la justicia ordinaria –a lo que nos referiremos más adelante–.

Dicho aquello, como adelantamos en el pto. III, para hablar de tasas municipales y comunales, resulta esencial partir del código modelo aprobado por la Ley 8173.

Dicha norma las define en su art. 3º: “Son tasas las prestaciones pecuniarias que por disposición del presente Código o sus Ordenanzas Fiscales Complementarias deben oblar al Municipio como retribución de servicios públicos prestados”, y hace lo propio respecto de los “derechos” en su art. 4º: “Se entiende por derechos las obligaciones fiscales que se originen como consecuencia de actividades sujetas a inscripción, habilitación, inspección, permiso o licencia, u ocupación de espacio de uso público”.

Si bien el legislador provincial los ha tratado por separado, puede advertirse que el derecho es en esencia una tasa que se aplica para servicios divisibles específicos. Así lo ha entendido la CSJSF en el difundido precedente “Terminal 6 S.A.”¹⁰⁹ donde concluyó que:

¹⁰⁸ Disponible para su consulta en la biblioteca web del CFI: <http://biblioteca.cfi.org.ar>

¹⁰⁹ CSJSF, “Terminal 6 S.A. c/ Municipalidad de Puerto General San Martín s/ Recurso contencioso

“aclarado que el sólo empleo del vocablo ‘derecho’ no permite determinar con certeza a qué categoría de las obligaciones tributarias pertenece, pueden aplicarse a su respecto las pautas elaboradas para el régimen jurídico de las tasas”, y particularmente respecto del “derecho de registro e inspección” que: “maguer que el legislador la haya denominado ‘derecho’, en este caso, lo que se percibe como consecuencia de la actividad de registro e inspección, constituye un tributo sujeto al régimen jurídico de la tasa”. En idéntico sentido se manifestó en “Prodisa S.A.”¹¹⁰ y “Sei Ingeniería S.A.”¹¹¹, entre otros.

Respecto a los tributos previstos por el código modelo, de su parte especial surgen los siguientes: tasa general de inmuebles -que engloba a los inmuebles urbanos, suburbanos y rurales-; derecho de registro e inspección; derecho de cementerio; derecho de acceso a diversiones y espectáculos públicos; derecho de abasto, matadero e inspección veterinaria; derecho de ocupación del dominio público; permisos de uso; tasa de remate y; tasa de actuaciones administrativas y otras prestaciones.

Por otra parte, del análisis y relevamiento de ordenanzas municipales y comunales realizado por el CET -antes citado-, puede concluirse que en su mayoría los tributos vigentes son: tasa general de inmuebles (urbana y rural); derecho de registro e inspección; derecho de cementerios; derecho de acceso a diversiones y espectáculos públicos; derecho de ocupación del dominio público; permiso de uso; tasa de actuaciones administrativas; habilitación e inspección de antenas; publicidad y propaganda; tasa de remate; tasa de actuaciones administrativas; derecho de acceso a espectáculos públicos; match de boxeo; derecho de abasto, matadero e

inspección veterinaria; tasa de fiscalización sobre concesionario de servicios públicos; derecho de licencia de remises y vehículos de alquiler; derecho de contralor e inspección sobre obras públicas; derecho de construcción y catastrales; derecho por venta ambulante; tasa por servicios de atención médica organizada; tasa por inspección veterinaria; tasa de desarrollo agroalimentario; servicios especiales de higiene urbana; patentes de rodados; tasa de servicio de organización portuaria; contribuciones que inciden sobre el transporte; introducción de mercaderías; tasa de mantenimiento de desagües cloacales; tasa de alimentos; tasa de caminos y calles públicas; tasa de descarga de camiones atmosféricos, entre otras.

Como puede advertirse, en muchas localidades las ordenanzas tributarias al establecer los tributos se apartan del código modelo, lo que debe ser observado de acuerdo con las consideraciones que efectuaremos en el pto. IV.4.iii.

En algunos casos, las tasas locales retribuyen servicios respecto de los cuales el municipio o comuna ya percibe un fondo especial al efecto¹¹².

Sentado ello, realizamos a continuación la sistematización, enumeración y desarrollo de los principales supuestos controvertidos en materia de tasas municipales o comunales en Santa Fe.

IV.1. La inobservancia de disposiciones constitucionales

Como ya hemos tenido oportunidad de señalar, el ejercicio de la potestad tributaria local halla límites y directrices en múltiples cláusulas constitucionales con proyección sobre la materia, de cuyo cumplimiento los municipios y comunas santafesinos no pueden

administrativo de plena jurisdicción”, 26/12/1996, A. y S. T. 133, p. 258.

¹¹⁰ CSJSF, “Prodisa S.A. c/ Municipalidad de Santa Fe s/ Recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción”, 20/12/2006, A. y S. T. 217, p. 253.

¹¹¹ CSJSF, “Sei Ingeniería S.A. c/ Municipalidad de Santa Fe s/ Recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción”, 20/12/2006, A. y S. T. 217, p. 272.

¹¹² Tal es el caso de las tasas de mantenimiento de caminos, que se recaudan con ese fin, en paralelo a la distribución del “fondo provincial de vialidad”, creado por la Ley provincial 4908 (B.O. Sta. Fe: 09/11/1967), y que es coparticipado con los municipios y comunas, lo que válidamente permite cuestionar la necesidad y razonabilidad de establecer tal gabela.

eludirse. A continuación, enunciamos los principales supuestos.

IV.1.A. Quid sobre la competencia federal en estos casos

Resulta importante señalar que en planteos donde se cuestionen leyes y/o decretos locales que establezcan tributos, con base en la violación a disposiciones de la Constitución Nacional, tratados internacionales, o leyes federales, podrá acudir directamente ante la justicia federal, conforme lo ha establecido desde antaño nuestro Máximo Tribunal federal¹¹³.

Ampliando lo dicho, ha aclarado la CSJN que para que la causa revista manifiesto contenido federal, la demanda deducida debe fundarse directa y exclusivamente en prescripciones constitucionales de carácter nacional, en leyes del Congreso o en tratados con las naciones extranjeras, de tal suerte que la cuestión federal sea la predominante¹¹⁴, aunque advirtiendo que ello no sucederá cuando en el proceso se debatan cuestiones de índole local que traigan aparejada la necesidad de hacer mérito de ellas o que requieran, para su solución, la aplicación de normas de esa naturaleza, o el examen o la revisión en sentido estricto de actos administrativos, legislativos o jurisdiccionales de las autoridades provinciales¹¹⁵.

Así, recientemente la Procuración General ha dictaminado que la acción declarativa interpuesta por Litoral Gas S.A. contra la provincia de Salta, por disponer su alta de oficio como contribuyente en el impuesto a las actividades económicas locales, alegando la violación de lo dispuesto por los arts. 31, 75 incs. 13, 15, 18, 19 y 32, y 126 de la Constitución Nacional, y de diversas disposiciones del marco regulatorio de las actividades de transporte y distribución de gas natural, tiene manifiesto contenido federal, y

¹¹³ CSJN: Fallos: 176:315; 311:1588 y 2154, entre otros.

¹¹⁴ CSJN: Fallos: 322:1470; 323:2380 y 3279, entre otros.

¹¹⁵ CSJN: Fallos: 319:2527; 321:2751; 322:617, 2023 y 2444; 329:783 y 5675, entre otros.

resulta de la competencia originaria de la CSJN¹¹⁶.

A medida que avancemos en nuestro desarrollo podrá observarse que la mayoría de los planteos realizados por apartamiento de disposiciones de nuestra Carta Magna, o bien de regímenes federales, siempre que ello constituya el fundamento directo y exclusivo, han sido atendidos por la justicia federal (se citan casos de la jurisdicción federal Rosario), lo que, en ocasiones, representa la única vía posible para el contribuyente santafesino de acceso a la tutela cautelar. Y así tuvo que admitirlo la CSJSF en “Central Térmica Sorrento S.A. c/ Municipalidad de Rosario”¹¹⁷ luego de lo resuelto por la CSJN en “Central Térmica Sorrento S.A. c/ Provincia de Santa Fe”¹¹⁸ referido al régimen federal de la energía.

IV.1.B. Tasas que afectan el comercio interjurisdiccional

Podemos destacar, en primer lugar, el caso del “derecho de estacionamiento e ingreso a empresas y terminales portuarias”¹¹⁹, establecido –entre otras– por la Municipalidad de Puerto General San Martín en el año 2011, que básicamente consistía en una tasa sobre el ingreso a terminales portuarias mediante tráfico ferroviario, con un monto de \$24,00¹²⁰ por vagón, del que las empresas y/o entes prestatarios que utilizaran el servicio y forma de transporte como receptores finales de la carga, eran designados agentes de retención.

Este tributo fue cuestionado ante la justicia federal de Rosario, alegando su carácter

¹¹⁶ “Litoral Gas S.A. c/ Salta, provincia de s/ Acción declarativa de certeza”, dictamen del 28/12/2020.

¹¹⁷ CSJSF, “Central Térmica Sorrento S.A. c/ Municipalidad de Rosario –recurso contencioso administrativo– s/ Recurso de inconstitucionalidad”, 07/09/2010, A. y S. T. 237, p. 165.

¹¹⁸ CSJN, 24/06/2008, C. 1611. XLIII.

¹¹⁹ Art. 54 bis, ordenanza 11/11 de dicho municipio.

¹²⁰ Al tiempo de su establecimiento, el dólar en Argentina se encontraba a \$4,25, o sea que se exigían USD 5,65 por vagón.

violatorio de los arts. 9º, 10, 11, 31, 75 incs. 13 y 18, y 126 de la Constitución Nacional.

Aceptada la competencia federal, se hizo lugar a la acción y se declaró la inconstitucionalidad del tributo en “NCA S.A.”¹²¹, explicando el Tribunal que: “aun cuando los arts. 5, 123 y 129 de la C.N. consagran el principio de autonomía municipal, lo cierto es que los municipios no pueden establecer impuestos que sean de competencia tributaria federal (art. 75 inc. 13 de la C.N.). Conforme a estas pautas, no puede entonces, el municipio demandado, establecer ningún derecho que traben la libre circulación de mercaderías o personas por todo el territorio de la Nación (arts. 9, 10 y 11 de la C.N.), constituyendo ello los hechos que se ventilan en las presentes actuaciones, toda vez que lo que se está gravando es el ingreso de los bienes, afectándose la potestad federal”¹²².

Sin perjuicio de la contundencia de esta jurisprudencia, el Municipio de Puerto General San Martín mantiene una tasa similar, que, si bien no alcanza a las formaciones ferroviarias, sí grava el ingreso de cada unidad de transporte automotor de cargas a la zona portuaria.

Del mismo modo, la Comuna de Timbúes ha incluido en el art. 17 de su ordenanza 96/2020 –tributaria para el año 2021– una “tasa de mantenimiento de accesos viales y ferroviarios a puertos de Timbúes”, que grava el ingreso de cada unidad de transporte de carga, de cualquier tipo (incluidas formaciones ferroviarias), a la zona portuaria de la localidad

¹²¹ Juzg. Fed. Ros. 1, “NCA S.A. c/ Municipalidad de Puerto Gral. San Martín s/ Acción mere declarativa de inconstitucionalidad”, 22/20/2016. En el mismo sentido: “SOESA S.A. c/ Municipalidad de Puerto Gral. San Martín s/ Acción declarativa de derecho” (20/03/2015) y “América Latina Logística Central c/ Municipalidad de Puerto Gral. San Martín s/ Acción mere declarativa de inconstitucionalidad” (31/03/2015).

¹²² Es de destacar que el Municipio demandado alegó que el tributo se percibía a causa del impacto ambiental que sobre la comunidad producía la actividad de la actora, lo que fue descartado por el Tribunal, por no encontrar conexión entre la gabela y alguna actividad tendiente a la preservación del medio ambiente.

con un monto fijo. También está previsto en las Ordenanzas de los Municipios de San Lorenzo, Arroyo Seco, entre otros.

Podemos mencionar también el caso de la Comuna de Lazzarino, que establece el “derecho de sisa”, que grava a cada unidad de transporte de carga de cereal (camión, acoplado, tractor con semirremolque, etc.) que ingrese en el distrito, con el objeto de cargar en plantas de acopio, establecimientos rurales, depósitos, cereales, oleaginosas, con un monto fijo que se actualiza por cada unidad de transporte que ingresa, aumentando en caso de unidades de transporte de lácteos y sus derivados, y en épocas de cosecha.

IV.1.C. Violación del principio de igualdad por distinciones en función del domicilio

Es común que en la búsqueda de generar incentivos o de favorecer la industria o el comercio locales, o bien invocando esa excusa, los municipios o comunas establezcan regímenes tributarios diferenciales a partir de los cuales se dispensa un tratamiento más beneficioso a aquellos contribuyentes que se encuentren radicados en su jurisdicción.

Tal es el caso de la ordenanza 42/2020 de la Comuna de María Teresa que estableció un “régimen de promoción de PYMES agropecuarias locales”, consistente en una bonificación sobre la tasa general de inmuebles rurales. Sin embargo, para el acceso a dicho régimen se exige la condición de “residente” en la localidad.

Valga recordar aquí la consolidada doctrina de nuestra CSJN respecto a que “el establecimiento de clasificaciones y categorías para la percepción de los impuestos debe ser estrictamente compatible con el principio de igualdad, pero no sólo a condición de que todos los que sean colocados en una clase o categoría reciban el mismo tratamiento, sino también –y es lo esencial– que la clasificación misma tenga razón de ser, esto es, que corresponda razonablemente a distinciones reales”¹²³.

¹²³ CSJN: Fallos: 115:111; 132:402; entre otros.

Así, en la causa “Bolsa de Cereales de Buenos Aires”¹²⁴ el Tribunal concluyó que “el distinto domicilio de una persona no puede ser un elemento diferenciador dentro de una categoría obligada al pago o a la recaudación de un tributo, ya que no reviste la característica determinante para establecer que por ese sólo extremo integra un grupo diverso que debe ser sometido a regulaciones diferentes”.

Esta doctrina es retomada y profundizada en la causa “Bayer S.A.”¹²⁵, donde el Máximo Tribunal entendió que: “la exigencia de la ley impositiva general de la Provincia de Santa Fe, 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 concepto orgánico de comercio previsto en la Constitución Nacional”. En la misma línea la causa “Harriet y Donnelly S.A.”¹²⁶, fallada en la misma fecha.

Recientemente, esta doctrina ha sido ratificada por la CSJN en “Outokumpu Fortinox S.A.”¹²⁷ y “Peugeot Citroën Argentina SA”¹²⁸, entre otros.

IV.1.D. Violación de la cláusula del art. 75, inc. 12

Sabido es que por imperativo constitucional (arts. 75 –inc. 12– y 126 de la Constitución Nacional) las provincias –y, por ende, los municipios– tienen vedado legislar en materia de fondo, ya que la misma ha sido expresamente delegada a la Nación.

Tanto en la jurisprudencia de la CSJN como en la doctrina y en la práctica, esta prohibición ha generado conflictos fundamentalmente en torno a la regulación de la prescripción, dada su eficacia extintiva de la obligación tributaria.

Desde antaño, la CSJN ha sostenido que: “la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias –ni a los municipios– dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto”¹²⁹.

El Máximo Tribunal se expidió en particular sobre la prescripción liberatoria de las obligaciones tributarias locales, en el difundido precedente “Filcrosa”¹³⁰ de 2003, donde observó que: “la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el citado art. 75, inc. 12, éste no sólo fijará los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que, dentro de ese marco, estableciera también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esta vía”.

Puntualizó el Tribunal que tal arbitrio constitucional es coincidente con “las previsiones de su art. 31, que impone a las provincias, en ejercicio de su poder no delegado, adecuarse a las normas dictadas por el Congreso Nacional”, y que: “esta Corte ha admitido la aplicación de la legislación civil al ámbito del derecho administrativo (Fallos 190:98 y 321:174), proceder que ha justificado, en lo específicamente referente al derecho tributario, en la circunstancia de que esta disciplina no está al margen de la unidad general del derecho, ni es incompatible con los principios del derecho civil (Fallos 313:1366)”.

Pese a que, luego de este precedente, la CSJN ratificó inmediatamente su criterio en múltiples pronunciamientos¹³¹, muchas jurisdicciones erróneamente insistieron en la pretensión de regular la prescripción apartándose de la legislación de fondo, bajo

¹²⁴ CSJN, 16/12/2014, Fallos: 337:1464.

¹²⁵ CSJN, 31/10/2017, Fallos: 340:1480.

¹²⁶ CSJN, 31/10/2017, H. 114. L. ORI.

¹²⁷ CSJN, 17/02/2022, Fallos: 345:76.

¹²⁸ CSJN, 24/05/2022, CSJ 1041/2016.

¹²⁹ CSJN: Fallos 176:115; 226:727; 235: 571; 275:254; 284:458; 311:1795; 320:1344, entre otros.

¹³⁰ CSJN, 30/09/2003, Fallos: 326:3899.

¹³¹ CSJN: Fallos: 327:2631; 327: 2754; 327:3187; 327:1017, entre otros.

diferentes prácticas: establecer el *dies a quo* (p. ej. a partir del primero de enero siguiente al año del nacimiento de la obligación), fijar las causales de suspensión o de interrupción del plazo, establecer diversos términos de prescripción para una misma obligación (p. ej. uno para su determinación y otro para su ejecución), etc.

Frente a ello, la respuesta de la CSJN fue siempre contundente y unánime, negando cualquier apartamiento de la legislación de fondo.

Así, lo sostenido en “Casa Casmma SRL”¹³² de 2009, donde, con invocación de “Filcrosa” y remitiendo al dictamen de la Procuración General, se sostuvo que: “lo relativo a la prescripción de las obligaciones -incluidas las tributarias- como asimismo lo atinente a sus causales de suspensión e interrupción, es cuestión deferida por la Constitución Nacional al Congreso de la Nación”.

Posteriormente, en “Fisco de la Provincia c/ Ullate”¹³³, la CSJN estableció que: “si las provincias no tienen competencia en materia de prescripción para apartarse de los plazos estipulados por el Congreso Nacional, tampoco la tendrían para modificar la forma en que éste fijó su cómputo”. Y fue categórico en “Municipalidad de Corrientes c/ Herrmann”¹³⁴ donde afirmó que: “Que la prescripción de las obligaciones tributarias locales, tanto en lo relativo a sus respectivos plazos, como al momento de su inicio, y sus causales de suspensión e interrupción, en virtud de lo dispuesto por el art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional, se rigen por lo estatuido por el Congreso de la Nación de manera uniforme para toda la República y, ante la ausencia de otra norma nacional que la discipline, su solución debe buscarse en el Código Civil, pues, la prescripción no es un instituto del derecho público local sino un instituto general del derecho”.

La doctrina de estos precedentes ha sido pacíficamente sostenida por la CSJN, siendo reiterada recientemente en: “Volkswagen de

Ahorro para Fines Determinados S.A.”¹³⁵ de 2019, “Montamat y Asociados S.R.L.”¹³⁶, “Recuperación de Créditos S.R.L.”¹³⁷ y “Moonsea S.A.”¹³⁸ de 2020, “Gobierno de la Provincia de Corrientes c/ Apala S.R.L.”¹³⁹ y “Expreso Tigre Iguazú S.R.L.”¹⁴⁰ de 2021.

Frente a esta doctrina, no podemos dejar de señalar que, con la vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación, el plazo de prescripción liberatoria quinquenal previsto en el derogado art. 4027, inc. 3º, se ha visto reducido por el actual art. 2562, inc. c, a dos años. Consideramos que esta reducción de plazo no se ve afectada por el art. 2532 de dicho código, en cuanto faculta a las legislaciones locales a regular el plazo de la prescripción liberatoria de tributos, porque entendemos que dicha norma es manifiestamente inconstitucional.

Ello es así, puesto que el Congreso de la Nación no puede modificar el texto de la Constitución Nacional, que expresamente le atribuye el dictado de la legislación de fondo. Al dictar esta norma y “devolver” a las provincias una facultad constitucionalmente delegada, el legislador ha actuado como constituyente, lo que le está, lógicamente, vedado.

Pese a la nitidez de la jurisprudencia reseñada, la CSJSF y, en consecuencia, los tribunales inferiores, se han apartado con frecuencia de su doctrina.

En “La Rossa y Cía. S.R.L.”¹⁴¹ el Alto Tribunal local convalidó la regulación realizada por el código tributario modelo en cuanto al inicio del cómputo del plazo de prescripción, el cual se fija el primero de enero del año siguiente en que se produzca la exigibilidad del tributo.

¹³⁵ CSJN, 05/11/2019, Fallos: 342:1903.

¹³⁶ CSJN, 08/10/2020, Fallos: 343:1218.

¹³⁷ CSJN, 22/10/2020, CSJ 002658/2018/CS001.

¹³⁸ CSJN, 12/11/2020, CSJ 001774/2018/CS001.

¹³⁹ CSJN, 04/03/2021, CSJ 1989/2018/CS1.

¹⁴⁰ CSJN, 19/08/2021, CSJ 778/2020/RH1.

¹⁴¹ CSJSF, “La Rossa y Cia. S.R.L. c/ Municipalidad de Rosario s/ Recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción”, 30/06/2004, A. y S. T.198, p. 303.

¹³² CSJN, 26/03/2009, Fallos: 332:616.

¹³³ CSJN, 01/11/2011, F. 391. XLVI.

¹³⁴ CSJN, 11/02/2014, M. 804. XLVIII.

En la causa “Municipalidad de Rosario c/ Nestlé Argentina S.A.”¹⁴², en el marco de un apremio por el cobro de una multa fiscal y sus accesorios, la ejecutada interpuso excepción de prescripción, fundada en que las actuaciones administrativas desplegadas por el Municipio carecían del efecto interruptivo que el –entonces vigente– art. 3986 del Código Civil atribuía a la demanda judicial.

La CSJSF –por mayoría¹⁴³– rechazó el planteo, explicando que: “si la acción (de cobro judicial) no nació (para el Estado, por cuanto estaba dando por sí y ante sí trámite y tratamiento a los recursos administrativos planteados por la contribuyente, se reitera) no puede prescribir. Con lo cual, los 5 años comenzarán a correr a partir del momento en el cual la vía judicial se halle expedita: esto es, cuando el acto haya quedado firme en la instancia administrativa, ya sea por inacción o consentimiento del administrado (no es el supuesto de autos), o por rechazo de los recursos que contra aquél se hubieran ejercido”.

Así, con total indiferencia de la doctrina consolidada sentada por la CSJN en “Municipalidad de Corrientes c/ Herrmann” –sólo ocho meses antes–, el Máximo Tribunal local afirmó que: “una cosa es la suspensión o interrupción del cómputo de la prescripción para la acción judicial de cobro (cuestión que el propio C.T.M. remite a las disposiciones del C.C.) y otra es el inicio de ese cómputo, el cual está condicionado a la regulación que sobre el procedimiento administrativo establezca el Estado local en ejercicio facultades propias y no delegadas”.

Esta solución fue ratificada¹⁴⁴ en la causa “Municipalidad de Rosario c/ Merengue S.R.L.”¹⁴⁵, e incluso el Tribunal la hizo extensiva al ámbito del Código Fiscal provincial¹⁴⁶.

Trascendental en este contexto jurisprudencial resulta el pronunciamiento de la CCA 1 en la causa “Gitanes S.R.L.” –ya citada–, en el que el Tribunal, en su nueva integración, hace suya la doctrina de la CSJN. Así, respecto a la fijación del plazo de prescripción, remite a la causa “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A.”, afirmando que le está vedado a los códigos fiscales locales apartarse del código de fondo. Sin embargo, por el momento la CSJSF no ha variado su criterio alejado de la doctrina de la CSJN.

Respecto al cómputo del plazo de prescripción, expresa: “también debe realizarse conforme a lo dispuesto en el Código Civil y no a partir del 1 de enero del año siguiente a aquel en el que se produzca la exigibilidad del tributo (artículo 35, de la ley 8173), pues, sin perjuicio del criterio sentado tanto por la Corte provincial (‘La Rossa y Cía. S.R.L.’, A. y S. T. 198, pág. 303), como por esta Cámara (‘Gutiérrez’, A. y S. T. 22, pág. 115), el posteriormente establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa ‘Fisco de la Provincia contra Ullate’ (del 1.11.2011), resulta decisivo para concluir del modo propuesto (criterio de ‘Camino y Deicas S.H.’, citado, y de ‘Cassina’, A. y S. T. 65, pág. 362)”.

¹⁴² CSJSF, “Municipalidad de Rosario c/ Nestlé Argentina S.A. -apremio- s/ Recurso de inconstitucionalidad”, 21/10/2014, A. y S. T. 259, p. 276.

¹⁴³ Destaca en este caso la disidencia de la Dra. Gastaldi, quien rechazó la pretensión fiscal, haciendo aplicación de la consolidada doctrina del Máximo Tribunal nacional.

¹⁴⁴ En este caso, la Dra. Gastaldi entendió que, al haber mediado intimación de pago debidamente diligenciada, sí operaba la causal interruptiva prevista por el art. 3986.

¹⁴⁵ CSJSF, “Municipalidad de Rosario c/ Merengue S.R.L. -ejecución fiscal- s/ Recurso de inconstitucionalidad”, 28/07/2015, A. y S. T. 264, p. 74.

¹⁴⁶ CSJSF: “API c/ Reale” (A. y S. T. 269, p. 322); “API c/ Organización Distribuidora del Litoral SRL” (A. y S. T. 283, p. 338); “API c/ Buslowicz” (A. y S. T. 289, p. 283); “Emprendimientos TV S.A.” (A. y S. T. 308, p. 378).

Y si bien las partes no plantearon la existencia de causales de suspensión o interrupción, el Tribunal aclara: “los requerimientos, las inspecciones y, en general, la actividad fiscalizadora desplegada, carecen de virtualidad alguna para suspender o interrumpir el curso de la prescripción (‘Cruz Blanca S.R.L.’, A. y S. T. 26, pág. 2), solución esta, por lo demás, compatible con lo dispuesto en el artículo 36 de la ley 8173 en cuanto remite al Código Civil. En conclusión, por aplicación de esas reglas y teniendo en cuenta que la resolución de determinación tributaria fue dictada el 6.3.2012, se halla prescripta la acción relativa a la determinación de los tributos correspondientes a los períodos anteriores al mes de marzo de 2007”.

En punto a la prescripción, no podemos dejar de mencionar la causa “API c/ Organización Distribuidora del Litoral S.R.L.”¹⁴⁷, en la que la CSJN revocó la sentencia de la CSJSF, ordenando a esta el dictado de una nueva sentencia acorde con la doctrina emanada del precedente “Volkswagen”. El Máximo Tribunal local cumplió con este mandato en octubre de 2021¹⁴⁸.

En otro orden, hemos señalado en el pto. III.3 que la falta de publicación oficial de las ordenanzas locales constituye un apartamiento de la legislación de fondo, en tanto el Código Civil y Comercial de la Nación impone, en su art. 5º, esta condición para su vigencia.

Un caso interesante de destacar en este punto fue el resuelto en la causa “Nuevo Central Argentino S.A.”¹⁴⁹, donde la actora resistía la pretensión de la Comuna de Carrizales de cobrarle “tasa general de inmuebles”, por un predio del que era mero tenedor, cuando la ordenanza exigía la calidad de titular del dominio o poseedor a título de dueño.

En su fallo, la CCA 2 entendió que: “si la ley tributaria emplea las instituciones y conceptos

del derecho privado, sin darles contenido particularizado, éstos no tienen otro significado que el que les asigna su rama de origen, y no pueden ser interpretadas en forma diferente de la que ésta hace. Si la ley tributaria cree insuficiente una solución de otro sector del derecho positivo debe alterarla normativamente, pero de lo contrario debe aplicarla tal cual es, sin creación artificial de argumentos o supuestas ‘pautas interpretativas’”, y rechazó la pretensión fiscal.

IV.2. La inobservancia de disposiciones de derecho intrafederal

Reseñamos a continuación algunos de los principales supuestos que se verifican de violación a disposiciones de derecho intrafederal suscripto por la provincia de Santa Fe.

IV.2.A. Prestación efectiva del servicio y su prueba

Como explicamos en el pto. III.2, surge de varias disposiciones de derecho intrafederal (Pacto Fiscal II, Consenso Fiscal 2017, Ley 23548) la exigencia de que la tasa se corresponda con la prestación efectiva de una actividad estatal individualizada respecto del contribuyente, exigencia, que es además pacífica en la jurisprudencia de la CSJN –como puede apreciarse en el pto. II.2, constituyendo una de las notas definitorias de la tasa en cuanto tipología tributaria. Puede afirmarse de la lectura de todas las causas citadas, que la CSJN mantiene la exigencia de que la prestación efectiva del servicio sea probada por el estado, criterio ratificado con claridad en la comentada causa “Gasnor”.

Sin embargo, la CSJSF ha seguido un camino oscilante en torno a la exigibilidad de la prestación efectiva lo que genera una enorme inseguridad jurídica. En efecto, en un comienzo le bastaba con la potencialidad de su prestación, luego siguiendo la jurisprudencia de la CSJN exigió la efectiva prestación individualizada y luego en un manifiesto retroceso se apartó de la jurisprudencia del más alto tribunal de la Nación y volvió a su anterior doctrina incluso haciendo recaer en el propio contribuyente la imposible y diabólica

¹⁴⁷ CSJN, 10/12/2020, CSJ 000611/2019/RH001.

¹⁴⁸ CSJSF, 26/10/2021, A. y S. T. 312, p.195.

¹⁴⁹ CCA 2, “Nuevo Central Argentino S.A. c/ Comuna de Carrizales s/ RCA”, 14/06/2019, sentencia n° 284.

prueba de su no prestación y costo (también apartada de la doctrina de la CSJN).

Así, en la causa “Arenera de la Cruz y Rozas S.A.”¹⁵⁰, la actora cuestionó la pretensión fiscal del cobro del DREI, entre otros motivos, por la falta de prestación del servicio. El Alto Tribunal local rechazó el planteo, indicando en primer lugar que: “aunque se sostuviese la exigencia de una efectiva prestación del servicio, el recurso no podría prosperar, ya que la periodicidad en dicha prestación –en su caso– no debería necesariamente coincidir con la periodicidad en la percepción del tributo respectivo; con lo cual, el acto por el que se requieren las constancias de pagos del tributo por un período determinado, no es sin más ilegítimo si en dicho período el servicio efectivamente no se prestó”. Y en función de ello, concluyó que: “Pierde entonces decisividad, en el sub iudice, la circunstancia de que la Municipalidad demandada haya o no prestado el servicio anteriormente aludido; máxime, considerando que durante los períodos a que refieren los actos impugnados, si alguna omisión hubiese habido de parte de la demandada, no le habría sido imputable a ella, sino a la propia actora, quien resistió someterse a la legítima potestad tributaria de aquélla, y que la Administración ‘prima facie’ contaría con las estructuras adecuadas para la prestación del servicio, conforme puede razonablemente deducirse del informe de foja 90 de autos”.

Puede advertirse que la doctrina que emana de este precedente no es directamente negatoria de la exigencia de la prestación efectiva, sino que, atendiendo especialmente a la naturaleza del servicio retribuido –básicamente, registro e inspección–, se centra en la periodicidad y potencialidad de la prestación.

Más tarde, en “Terminal 6 S.A.” –ya citada–, si bien la CSJSF remitió al fallo “Arenera de la Cruz y Rozas S.A.” para desestimar el planteo

de falta de prestación efectiva, ponderó especialmente para ello, las pruebas rendidas de las que surgía la existencia de actividad estatal individualizada en el contribuyente. A partir de ello concluyó: “Surge pues, de las normas analizadas y de la prueba examinada la existencia de un servicio de registro e inspección organizado y cuya prestación efectiva no puede ser puesta en duda. De tal modo, la tasa cuya legitimidad se cuestiona en el sub lite se ajusta, desde la perspectiva ahora analizada, a las pautas sentadas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las causas antes mencionadas”.

En “Prodisa S.A.” –ya citado–, el Tribunal hizo mayor hincapié en esta exigencia, remitiendo a la clásica jurisprudencia de la CSJN al señalar que: “constituye requisito fundamental respecto de las tasas que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente”, y escrutó la prueba obrante en la causa buscando acreditar “la existencia de un servicio organizado por parte de la Municipalidad de Santa Fe y la efectiva prestación con relación a la firma”.

Asimismo, el Tribunal profundiza la idea esbozada en “Terminal 6 S.A.” respecto a considerar la naturaleza del servicio para apreciar la efectividad de su prestación, explicando que: “al tener una naturaleza sustancialmente diversa y una finalidad muy distinta de otros servicios que también presta el Municipio (tales como alumbrado, barrido y limpieza, entre otros), resultaría irrazonable exigir a su respecto una periodicidad en la prestación similar a la de los mencionados en último lugar”. Todo ello fue ratificado en “Sei Ingeniería S.A.” –ya citada–.

Un caso interesante se planteó en la causa “Comuna de Timbúes c/ Zampa”¹⁵¹, donde la actora pretendió verificar créditos en la

¹⁵⁰ CSJSF, “Arenera de la Cruz y Rozas S.A. c/ Municipalidad de Santa Fe s/ Recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción”, 17/11/1993, A. y S. T. 104, p. 84.

¹⁵¹ CSJSF, “Comuna de Timbúes y otros c/ Zampa, Oscar E. -verificación tardía- s/ Queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad”, 28/05/2012, A. y S. T. 244, p. 330.

quiebra del demandado originados en las tasas generales de inmuebles y de relevamiento catastral.

La Sala IV de la Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Rosario había advertido que, en la verificación de créditos, es el acreedor el que debe probar la real existencia de la obligación, acompañando los títulos justificativos y acreditando la causa fuente de su emisión, y, a la luz de diversas pruebas rendidas que fueron analizadas, consideró insuficiente la constancia de certificación de deuda para convencer de la configuración efectiva del hecho imponible.

La CSJSF convalidó esta solución afirmando que el material probatorio incorporado era demostrativo de que el servicio no había sido “prestado o aprovechado” no bastando la potencialidad del servicio con cita expresa a la jurisprudencia de la CSJN expresamente a “Laboratorios Raffo”.

Sin perjuicio de las particularidades procesales que el caso exhibe, se afirma allí la importancia de la prueba de la prestación del servicio como condición para el nacimiento de la obligación tributaria –lo que emana además de la jurisprudencia hasta aquí reseñada–, así como también, que esta carga pesa sobre el Estado.

En la misma línea se ubicó la CCA 1 en “Gilardoni, Carlos”¹⁵², causa en la que la Municipalidad de Santa Fe pretendía gravar con DREI a un periodista que realizaba su actividad en su domicilio particular sin local.

Así, el Tribunal aclaró que: “para la configuración del hecho imponible del Derecho de Registro e Inspección se requiere el desempeño de una actividad susceptible de ser gravada y un ‘local’ en la cual se desarrolle, todo ello en el ámbito municipal, siendo –en consecuencia– insuficiente la sola existencia de ingresos comprobables dentro de dicho ámbito”, y tras entender que su domicilio no funcionaba como tal, concluyó en que el Municipio no había prestado servicio alguno por la tasa que exigía.

¹⁵² CCA 1, “Gilardoni, Carlos c/ Municipalidad de Santa Fe s/ RCA”, 10/08/2015, A. y S. T. 45, p. 171.

En la causa “Telecom Personal S.A. c/ Municipalidad de Firmat”¹⁵³ la CCA 2 rechazó la pretensión fiscal respecto del DREI por entender que el Municipio no solo no había cumplido con la carga de acreditar la prestación del servicio, sino que tampoco había demostrado contar con la específica organización administrativa necesaria para su prestación.

Si bien la CSJSF confirmó esta sentencia¹⁵⁴, la ampliación de fundamentos de los Dres. Falistocco y Spuler deslizó que: “En efecto, a los fines de la exigibilidad del cobro de la tasa se ha entendido suficiente la organización del servicio, así como su ofrecimiento a los eventuales contribuyentes, resultando legítimo su cobro desde el momento en que el fisco incurre en erogaciones para organizar la prestación, la que debe encontrarse a disposición de los particulares, independientemente del uso efectivo que de ella realicen (cfr. Villegas, Héctor “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2016, pág. 135)”. Dejando planteada así la idea de la prestación potencial.

Sin embargo, la CSJSF borró con el codo lo resuelto con su propia pluma a partir de la causa “Atanor S.C.A.”¹⁵⁵ del año 2019, donde se volcó expresamente por la tesis de la prestación potencial.

Surge de la causa, originada en un ajuste al DREI, que el Municipio no había prestado servicio alguno al contribuyente desde el año 1983, sin perjuicio de lo cual, la CSJSF resolvió que: “atento al alcance dado al término ‘efectiva prestación del servicio’ por la jurisprudencia de esta Corte (A. y S. T. 278, págs. 57/61; T.133. págs. 258/279), luce

¹⁵³ CCA 2, “Telecom Personal S.A. c/ Municipalidad de Firmat s/ RCA”, 21/10/2011, sentencia n° 749.

¹⁵⁴ CSJSF, “Telecom Personal S.A. c/ Municipalidad de Firmat -recurso contencioso administrativo- s/ Queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad”, 10/10/2017, A. y S. T. 278, p. 57.

¹⁵⁵ CSJSF, “Atanor S.C.A. c/ Municipalidad de Rosario -recurso contencioso administrativo- s/ Recurso de inconstitucionalidad”, 22/04/2019, A. y S. T. 289, p. 465.

suficientemente acreditada la prestación potencial del servicio por parte de la Municipalidad de Rosario para hacer nacer la obligación a cargo del contribuyente, logrando la recurrente en este caso desmerecer las argumentaciones expuestas por la mayoría del A quo cuando sostuvo la inexigibilidad del cobro de la tasa por no haber acreditado el Fisco realizar la tarea de control y registro de la actividad que desarrollaba la actora”.

Lógicamente, a partir de la adopción de este criterio, la CCA 2 expone numerosos precedentes en los que remite al mismo, y se conforma, para tener por acreditada la prestación potencial, con la mera alegación del municipio o comuna de contar con la organización para su prestación¹⁵⁶.

La adopción de este criterio viola los compromisos asumidos por la provincia de Santa Fe en los pactos y consensos fiscales suscriptos, así como también, pone en crisis las nociones estructurales de la tipología de la tasa, puesto que, sin la exigencia de la prestación efectiva, se pierde un elemento central para distinguirla del impuesto, así como también, se desdibuja el criterio de sujeción territorial, que –como hemos explicado– es el eje del ejercicio del poder tributario local. Además de implicar un manifiesto apartamiento a la doctrina judicial de la CSJN y un verdadero retroceso.

Respecto a la calidad del servicio efectivamente prestado, merece citarse lo resuelto por la CCA 1 en la causa “Camposur S.A.”¹⁵⁷, donde la actora disputaba el pago de la “tasa rural”, en atención al mal estado de los caminos rurales. El Tribunal consideró que: “no se invoca una ‘inactividad’ de la Comuna en la conservación de este puntual camino, sino en todo caso la insuficiencia de la actividad de conservación efectivamente desplegada; se cuestiona, por ende, la calidad del servicio prestado y no su absoluta

ausencia de prestación”, y rechazó el recurso sosteniendo que: “En síntesis, la pretensión de la recurrente de que se la exima de su deber de tributar en razón de que el camino de acceso a su establecimiento (y a otro más) no reúne las condiciones de perfecta transitabilidad, no puede a mi juicio prosperar”.

Lamentablemente la CSJSF mantiene vigente su doctrina a partir de “Atanor” así en “Telecom Personal S.A. c/ Municipalidad de Roldán”¹⁵⁸ (incluso en sentido contrario a lo que resuelve en la –ya citada– “Telecom Personal S.A. c/ Municipalidad de Firmat”) reitera que basta la potencialidad del servicio y la carga de la prueba pesa sobre el contribuyente. Para completar esta serie de desaciertos, recientemente, en la causa “Molinos Benvenuto S.A.”¹⁵⁹ –causa originada en un amparo ante la justicia ordinaria– la CSJSF confirmó la sentencia de las instancias anteriores en las que se señaló: “se ha omitido acompañar pruebas concretas que desvirtúen la afirmación de la Municipalidad respecto a que gozó de los servicios comunales enumerados por la demandada”, al tiempo que volvió a convalidar la prestación potencial. Se advierte allí una contradicción con la doctrina sostenida en la causa “Comuna de Timbúes c/ Zampa” –ya citada–.

En este acápite no podemos dejar de mencionar la presencia, en muchas ordenanzas tributarias locales –tanto municipales como comunales–, de un capítulo destinado al establecimiento de regímenes de retención del derecho de registro e inspección (tasa), a cargo de los sujetos que describen, radicados en su jurisdicción, que resulten compradores de bienes y/o locatarios de servicios, de proveedores que no se encuentren allí radicados –es decir, que no poseen local–, a los que se obliga a practicar

¹⁵⁶ CCA 2: “Cremer y Asociados S.A.” (10/12/2019); “Nidera S.A.” (16/07/2020); “Cargill SAIC” (23/03/2021) y “Cejas” (18/03/2021), entre otros.

¹⁵⁷ CCA 1, “Camposur S.A. c/ Comuna de Pedro Gómez Cello s/ RCA”, 22/11/2011, A. y S. T. 26, p. 189.

¹⁵⁸ CSJSF, “Telecom Personal S.A. c/ Municipalidad de Roldán –recurso contencioso administrativo- s/ Queja”, 23/06/2020, A. y S. T. 299, p. 142.

¹⁵⁹ CSJSF, “Molinos Benvenuto S.A. c/ Municipalidad de Roldán -amparo- s/ Queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad”, 02/03/2021, A. y S. T. 304, p. 320.

retenciones sobre los importes que abonen, conforme se establece en cada norma.

De igual modo, en algunas ordenanzas se grava con dicha tasa a aquellos vendedores y/o prestadores de servicios, cualquiera fuere el rubro de su actividad, que, aún no radicados en la jurisdicción municipal o comunal desarrollen alguna actividad dentro de ella.

Estas disposiciones, que no se encuentran previstas en la Ley 8173, colisionan además directamente con su art. 76, que exige local para el cobro de dicho tributo. En este sentido, la CCA 2 sostuvo: “En particular y en el tema que nos ocupa, conforme lo define el artículo 76 del Código Tributario Municipal, el hecho imponible del derecho de registro e Inspección requiere la existencia conjunta de dos requisitos de procedencia del gravamen –que se encuentran interrelacionados–, el ejercicio efectivo de actividades comerciales, industriales o de servicios dentro de un establecimiento ubicado en el ámbito municipal, y la prestación por parte del Municipio sobre ese establecimiento de los servicios de salubridad, seguridad, higiene y demás que se indican. Sólo la realización de estos dos hechos conexos configurará el presupuesto de procedencia del gravamen y, consecuentemente dará lugar al nacimiento de la obligación de pago”¹⁶⁰.

En suma, no pueden efectuarse retenciones a un sujeto sin local en el municipio o comuna, porque, además de ser un requisito exigido por la Ley 8173, su ausencia determina que no haya posibilidad de prestación de servicio alguno por parte del Estado local, apartándose de ese modo, de la exigencia de sustento territorial -a la que ya nos referimos-. Asimismo, retener un importe de la suma que se paga a un sujeto sin local se transforma en un verdadero impuesto que grava la venta y viola además la ley de coparticipación y el Convenio Multilateral, lo que también se

relaciona con el punto que tratamos a continuación.

En efecto, frente a la ausencia de local, dicho sujeto no encuadra dentro de los sujetos descriptos por el tipo legal ni ha recibido la prestación de servicio alguno por parte de la comuna o municipio que le exige la retención, todo lo que implica que las sumas que le han sido detraídas por el agente de retención carecen de causa. Descartada la naturaleza tributaria de tales detracciones, no cabe duda que las mismas se asemejan a un verdadero empréstito forzoso¹⁶¹ que el estado comunal exige a nuestra mandante a través de agentes de retención obligados, bajo amenaza de sanción, a practicarlas.

Ello así, toda vez que se trata de sumas dinerarias que, retención tras retención, se van acumulando en las arcas comunales sin siquiera que se sepa a qué cuenta se destinan ya que nuestra mandante no es contribuyente y no tiene una cuenta habilitada a tal efecto y sin que exista una causa que habilite su percepción por parte del Fisco local.

Nuestra Constitución Nacional tutela el derecho de propiedad prohibiendo la confiscación y exigiendo que sólo mediante una ley se pueda exigir el pago de contribuciones al Fisco (art. 17 C.N. y 15 de la C. Pcial.).

La ausencia de ley ya fue demostrada a lo largo de los presentes y, por cierto, frente a ello, estas detracciones, constituyen despojos que, en forma forzosa, nuestra mandante sufre.

Ilustrativo de las dificultades que genera el apartamiento de la inteligencia de las normas superiores, resulta el conflicto verificado entre las comunas de Pueblo Esther y Alvear, respecto a la aplicación del DREI a Johnson Controls Automotive Systems S.R.L., empresa dedicada a la fabricación de autopartes, que tenía su planta en la jurisdicción de la primera,

¹⁶⁰ CCA 2, “La Segunda Cooperativa Ltda. de Seguros Generales c/ Municipalidad de Firmat s/ RCA” 29/08/13, (ratificado por la CSJSF en fecha 29/07/14 -A. y S. T. 258, p. 41-). En igual sentido: “Sancor Cooperativa de Seguros Ltda. c/ Municipalidad de Firmat”, 11/08/11.

¹⁶¹ Naturaleza que le atribuyeron los Ministros CASÁS y LOSANO en sus Votos, en la causa “SA importadora y exportadora de la Patagonia s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado” Trib. Sup. Just. Bs. As. (Ciudad) 12/11/2008 y en otras posteriores.

pero contaba con un espacio dentro de la planta de General Motors Argentina, sita en jurisdicción de la segunda, para la recepción de sus productos.

En este contexto, Alvear dispuso que General Motors actúe como agente de retención del DREI de Johnson Controls, calculando el tributo sobre el 50% de los ingresos de la firma. En consecuencia, Pueblo Esther interpuso una acción mere declarativa ante la justicia ordinaria, para dilucidar si la pretensión de Alvear resultaba acorde con las disposiciones del CM.

El Juzgado de Primera Instancia de Distrito de la 3° Nominación de Rosario se declaró incompetente, remitiendo los autos a las CCA 2, que también se declaró incompetente, por entender que la pretensión no encuadraba en los supuestos propios del recurso contencioso administrativo, devolviendo la causa al juez de distrito, quien la elevó a la CSJSF a fin de dirimir la contienda negativa. En fecha 21/06/2006, el Alto Tribunal local resolvió que la causa debía ser resuelta por los órganos del CM¹⁶².

Ante ello, la Comuna de Pueblo Esther acudió con su planteo a la Comisión Arbitral, la que, si bien aceptó la competencia para dirimir el conflicto respecto a la aplicación del art. 35 del convenio, advirtió que, previamente, debía establecerse si el espacio que Johnson Controls ocupaba en la planta de General Motors podía ser considerado "local" en los términos exigidos por el código modelo, lo que era una cuestión para dirimir en el ámbito local, por lo que excedía el marco de su competencia¹⁶³. Esta decisión fue confirmada por la Comisión Plenaria¹⁶⁴.

En este estado de cosas, la Comuna de Pueblo Esther solicitó sentencia al Juzgado de Distrito de la 3° Nominación, el que resolvió haciendo lugar a la acción, y declarando que sólo la actora podía cobrar DREI al

contribuyente en cuestión. Esta resolución fue apelada por la demandada, y la Sala I de la Cámara de Apelación en lo Civil y Comercial de Rosario, por mayoría, declaró la nulidad de lo actuado en la instancia anterior, ordenando la remisión de los autos a la CSJSF –nuevamente– para dirimir el conflicto de competencia¹⁶⁵.

Finalmente, la CSJSF entendió que sólo correspondía a la justicia local dilucidar si el espacio físico que la empresa posee en la planta automotriz sita en la Comuna de Alvear reviste el carácter de "local" que prevé el código modelo, y que resultaba competente para ello la justicia de primera instancia de distrito en lo civil y comercial¹⁶⁶.

Lo sucedido en este caso atestigua lo que significa para un contribuyente litigar en la justicia santafesina. Generalmente en cuestiones de impugnación de tasas el plazo razonable no rige. En efecto, casi décadas se pierden en primer lugar definiendo el tribunal competente. Es que el justiciable sediento del pronto acceso a la justicia suele buscar amparo en el fuero ordinario y evitar el contencioso administrativo para evitar adelantar el pago al proceso del cuestionamiento del tributo y luego -como se advierte de la lectura del presente- incluso los decisorios no mantienen una misma doctrina judicial sino que, van modificando y, a veces a espaldas de los de la CSJN.

IV.2.B. Violación a la prohibición de establecer tributos análogos

La analogía con los impuestos nacionales. En efecto me referiré en especial a la tasa (si bien le llaman Derecho) de habilitación de una empresa por su alarmante analogía con impuestos de tipo patrimonial dado que, en casi todos los casos su monto excede groseramente cualquier costo de servicio que

¹⁶² CSJSF, "Comuna de Pueblo Esther c/ Comuna de Alvear -Demanda mere declarativa- s/ Competencia", 21/06/2006, A. y S. T. 214, p. 197.

¹⁶³ Com. Arb., "Comuna de Pueblo Esther c/ Comuna de Alvear", 16/10/2007, resolución n° 49/2007.

¹⁶⁴ Com. Plen., 16/10/2008, resolución n° 14/2008.

¹⁶⁵ CACC Ros., Sala I, "Comuna de Pueblo Esther c/ Comuna de Alvear s/ Demanda mere declarativa", 02/09/2011, resolución n° 317.

¹⁶⁶ CSJSF, "Comuna de Pueblo Esther c/ Comuna de Alvear s/ Competencia", 18/12/2013, A. y S. T. 254, p. 297.

al respecto pueda prestar el Estado local para habilitar.

Así la Comuna de Timbúes dispone: “DERECHO DE HABILITACIÓN DE EMPRESA E INDUSTRIA. ARTÍCULO 80: Fíjase en concepto de derecho de habilitación, por los servicios de inspección para verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la habilitación de instalaciones, locales, depósitos, oficinas, consultorios, estudios, destinados a desarrollar actividades comerciales, industriales, plantas fabriles o de prestación de servicios, incluyendo los correspondientes a Profesiones liberales, se abonará la tasa tomando como base para su determinación el Activo Fijo del solicitante en un seis mil (6 0/00) del valor de dicho Activo Fijo -bienes de uso excluidos inmuebles y rodados a cuyo efecto el contribuyente deberá realizar la pertinente declaración jurada, acompañada de documentación respaldatoria. En ausencia de ésta, o tratándose de bienes usados no valuados adecuadamente, se considerará cumplido con el párrafo anterior, cuando fueren certificados los valores del activo fijo por profesional especializado (Contador, Ingeniero, Martillero) ante el colegio o consejo profesional que regule su actividad o por medio de la Comisión Comunal que por la vía reglamentaria correspondiente podrá determinar las formalidades del caso para cumplimentar con el recaudo legal. Tal tasa deberá abonarse en cada oportunidad que el activo fijo resulte variado cualquiera sea la causa de su modificación. Son contribuyentes las personas físicas o jurídicas que realizan las actividades mencionadas en este título y los solicitantes del servicio. Son responsables los propietarios de esas explotaciones.”

Este mismo tributo se replicó en casi todos los demás municipios y comunas a partir del año 2019. Por el momento la cuestión no ha motivado pronunciamientos de los tribunales competentes a nivel local ya indicados.

En este punto, cabe también informar acerca de una novedosa “tasa” de reciente aparición en el listado de los municipios y comunas de Santa Fe. Se trata de una tasa creada con la excusa del marco de políticas nacionales y

provinciales en materia ambiental orientadas en este caso al tratamiento final de los neumáticos retirados de uso. Así, varios municipios y comunas santafesinos (Comuna de Sauce Viejo, Municipio de Villa Gobernador Gálvez, Municipio de Gálvez, entre otros.) han implementado una “tasa de gestión integral de neumáticos fuera de uso”, que se exige solidariamente a los fabricantes y distribuidores de neumáticos por los servicios de almacenamiento, traslado y reciclado de los neumáticos fuera de uso, y consiste en una suma fija que varía según el tipo de neumático a tratar (p. ej.: de automóvil, de camioneta, agro/vial, etc.).

Las ordenanzas que han sancionado esta gabela –que llamativamente presentan la misma redacción–, establecen como su hecho imponible: “Por los servicios de almacenamiento, traslado y reciclado de Neumáticos Fuera de Uso (NFU) y adhiriendo al principio de la responsabilidad extendida de los productores en la gestión ambiental y disposición final de los mismos, se establece que toda persona física y/o jurídica que sea Generadora de NFU y el Distribuidor solidariamente a la misma, deberá pagar al municipio una tasa por unidad de NFU...”. Es decir, se exige el pago de la tasa al fabricante y al distribuidor del neumático, por los servicios de almacenamiento, traslado y disposición final de los neumáticos retirados de uso por parte de sus usuarios.

Este tributo, que es fundado en el “principio de la responsabilidad extendida de los productores de neumáticos en la gestión ambiental”, ha sido objeto de varios planteos ante el fuero contencioso administrativo local –que a la fecha se encuentran en trámite–. Así, la empresa Fate SAICI fundó la impugnación de la tasa exigida por la Comuna de Sauce Viejo ante la CCA 1, en la inexistencia e imposibilidad de prestación de servicio alguno, por no contar con ningún asentamiento o local físico en el ejido municipal, y en función de ello, postuló que la tasa grava la misma materia imponible que el impuesto provincial sobre los ingresos brutos, lo que se encuentra vedado por el Régimen de Coparticipación Federal y el Pacto Fiscal Federal.

Asimismo, sin duda se opone también a la ley provincial 8173 –código tributario municipal modelo- y por ello al art. 31 de la CN.

IV.2.C. Apartamiento del art. 35 del Convenio Multilateral

Este apartamiento suele verificarse en el DREI, que toma como base imponible: “el total de los ingresos brutos devengados en la jurisdicción del municipio, correspondiente al período fiscal considerado y por el cual el contribuyente o responsable debe dar cumplimiento a la obligación tributaria” (art. 78, código modelo). Asimismo, el art. 83 del código modelo faculta a la ordenanza impositiva a fijar la alícuota general, los tratamientos especiales, las cuotas fijas y el importe que corresponda en concepto de derecho mínimo.

Debemos señalar que la CSJSF admitió la posibilidad de establecer montos mínimos o fijos para el DREI en el precedente “Terminal 6 S.A.” –ya citado-, aunque en dicho caso no se trataba de un contribuyente de CM.

Como punto de partida, respecto a la competencia para vehiculizar este tipo de planteos, señalamos que en la reciente causa “Esso”, el voto conjunto de Rosatti y Maqueda sostuvo la doctrina sentada en el precedente “Papel Misionero SAIFC”¹⁶⁷, afirmando que: “el Convenio Multilateral forma parte del derecho público local (...) ‘las divergencias sobre la interpretación de normas de derecho público local -como lo es el Convenio Multilateral- deben ser ventiladas ante los jueces locales, que deberán examinar el alcance de un tributo que deriva de una ordenanza municipal creada y aplicada por las autoridades de igual carácter, interpretándolos en el espíritu y en los efectos que la soberanía local ha querido darles’”. Esta misma posición fue sostenida por Highton en su voto. Ratifica el carácter de derecho público local que ostenta dicho CM y que esta cuestión está reservada a los jueces locales y resulta ajena al recurso extraordinario excepto si media arbitrariedad

¹⁶⁷ CSJN, 05/05/2009, Fallos: 332:1007.

considerando que la doctrina de la Corte la limita en estos supuestos a casos muy graves y excepcionales. Y considera que, en el caso y bajo dicho estándar, la sentencia no resulta arbitraria.

Lorenzetti, por su parte, mantuvo su posición disidente, ratificando la aplicación de la doctrina sentada en el “El Cóndor”¹⁶⁸.

De este modo, el voto mayoritario, al no advertir que proceda en el caso alguno de los supuestos que habilitan el tratamiento del tema vía recurso extraordinario y no hacer lugar a la doctrina de la arbitrariedad acogida por el dictamen de la Procuración, dejó sin adecuada tutela ante sus estrados el tratamiento de la cuestión referida al CM. Y, con sorpresa, omite el tratamiento de la arbitrariedad planteada por apartamiento de la jurisprudencia de la Corte respecto de la causa “Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos. S.R.L.” –cuestión central para la resolución de la causa-, referida a la sujeción territorial para el ejercicio de la potestad tributaria municipal.

En el caso de contribuyentes del CM, el apartamiento del art. 35 suele verificarse con el establecimiento de cuotas fijas o derechos mínimos, o con la intención de acrecer base imponible más allá de la atribuible a la jurisdicción municipal –dos caras de la misma moneda-, lo que altera la correcta asignación de base imponible, y en muchos casos implican montos considerablemente mayores a los que corresponderían si se asignase el tratamiento adecuado.

El tratamiento asignado a estos apartamientos no ha sido pacífico en la jurisprudencia santafesina, máxime en casos en los que el contribuyente posee sólo un local en jurisdicción santafesina.

Así, en la causa “Fábrica de Aceites Santa Clara SAIC”¹⁶⁹ la CSJSF sostuvo que: “al estar radicado el contribuyente al momento de

¹⁶⁸ CSJN, 07/12/2001, Fallos: 324:4226.

¹⁶⁹ CSJSF, “Fábrica de Aceites Santa Clara S.A.I.C. c/ Municipalidad de Rosario s/ Recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción”, 24/07/1996, A. y S. T. 128, p. 235.

realizarse la determinación tributaria que se cuestiona en la presente causa en un solo municipio éste ha podido legítimamente atribuirse como base imponible para el derecho de registro e inspección el 100% del monto imponible atribuible al fisco provincial, en un todo de acuerdo con lo previsto en el último párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral y en los artículos 77, 78 y 79 del Código Tributario Municipal santafesino”.

Esta causa, es anterior al precedente “Y.P.F. S.A. c/ Municipalidad de Concepción del Uruguay”¹⁷⁰, en el que la CSJSF –con remisión al dictamen del procurador– entendió que: “la distribución de la materia imponible entre los diferentes municipios de la Provincia de Entre Ríos debió realizarse sobre la base de las disposiciones del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977, ante la ausencia de un acuerdo interjurisdiccional específico que lo reemplace (cfr. párrafo 2º, art. 35 del Convenio). Más evidente que aquel Convenio –cuya finalidad es evitar la superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que ejercen actividades en más de una jurisdicción fiscal (Fallos: 208:203, cons. 7º), fijando una determinada esfera de imposición para cada una de éstas (Fallos: 298:392, cons. 6º)– no prevé la posibilidad de acrecentamiento de la porción gravable de una jurisdicción frente a la falta de prueba de pago del tributo en otra u otras (cfr. arts. 2º a 13 del Convenio)”.

Sin embargo, el voto de mayoría en “Esso” sostuvo que esta causa no resultaba aplicable al caso, al explicar que: “constituye un supuesto evidentemente distinto al presente, el cual no trata de las consecuencias que emergen de la posibilidad de un contribuyente de demostrar el pago de una tasa similar en otras localidades de la misma provincia. Es así que del precedente citado no es dable concluir –como lo hace el dictamen de la Procuración en el párrafo 7º de su apartado III– que su doctrina consiste en que el Convenio ‘no prevé la posibilidad de acrecentamiento (...) como consecuencia (...) de ausencia de local o establecimiento’ en otro u otros municipios”.

Por su parte, Lorenzetti descarta que el fallo “Y.P.F.” resulte de aplicación directa al caso en base a que: “tanto los hechos, como la letra de los textos de los ordenamientos provinciales y municipales involucrados, resultan diferentes (...) no se discute en estas actuaciones cuáles son las previsiones del CM frente a la falta de prueba del contribuyente del pago del tributo en otra u otras jurisdicciones”. Asimismo, tampoco advierte arbitrariedad de la sentencia respecto de la interpretación que efectúa del art. 35 del CM la SCBA. Y afirma que puede ser una interpretación posible.

De todos modos, genera preocupación la firmeza que obtuvo el decisorio de la Corte de la provincia de Buenos Aires en esta cuestión tan importante para el funcionamiento del federalismo fiscal y para que no sean siempre los perjudicados los contribuyentes, tal como lo reconoce el propio Lorenzetti.

En efecto, al quedar firme la sentencia de la SCJBA respecto de la interpretación del tercer párrafo del art. 35 del CM –por lo menos para los municipios de esa provincia–, indica que dicha norma da derecho a acrecer a los municipios con local sobre base ajena, si bien en el marco de tal *factum* frente a la ausencia de locales en otros municipios.

La adopción de esta doctrina, supone una alta litigiosidad, puesto que convalida abusos de los más variados por parte de los municipios y comunas en miras a la determinación y exigencia de tasas locales.

Retomando la temática local, en esta línea, en la causa “Tarjeta Naranja S.A.”¹⁷¹, la Municipalidad de Venado Tuerto había determinado de oficio el DREI de la actora en base a los montos mínimos que fijaba la ordenanza local. La sociedad, que era contribuyente de CM, y determinaba la tasa en conformidad con el art. 35 del mismo, consideró que el monto mínimo se apartaba de la estructura de atribución de base imponible contemplada en dichas normas.

La CCA 2, con el mencionado precedente “Y.P.F. S.A.” en mira, entendió que: “de la literalidad del texto del art. 35 del Convenio

¹⁷⁰ CSJN, 07/02/2006, Fallos: 329:5.

¹⁷¹ CCA 2, “Tarjeta Naranja S.A. c/ Municipalidad de Venado Tuerto s/ RCA”, 03/05/2007.

Multilateral, como así también de interpretar su verdadero sentido y alcance con el resto de sus disposiciones, no surge en forma expresa ni tampoco implícita, que haya estado en el espíritu e intención de las Provincias dejar abierto margen alguno a la discrecionalidad de las Municipalidades, Comunas, y otros entes similares de la jurisdicciones adheridas, para establecer por sus órganos competentes en sus respectivos ámbitos territoriales normativa que les habilite recaudar mayor 'importe tributario' que el expresamente acordado a sus efectos", y en consecuencia sostuvo: "A resultas de los fundamentos legales, doctrinarios y jurisprudenciales desarrollados precedentemente, se puede concluir que la cuota mínima mensual de \$ 700 establecida en concepto de Derecho de Registro e Inspección en el art. 9 inc. f) de la Ordenanza General Impositiva N° 2.730/00 y el art. 6 del Dec. Reglamentario N° 056/00, ambos de la Municipalidad de Venado Tuerto, es ilegítima. Al respecto cabe advertir que el ente fiscal accionado ha incurrido en exceso al ejercitar sus facultades tributarias, inobservando los límites que a su competencia le impusiera el Convenio Multilateral suscripto por las Provincias en la ciudad de Salta el 18.08.77, entre las que se encontraba Santa Fe, como así también la ley 8.159 que adhiriera al mismo, resultando los límites señalados a su respecto de insoslayable e imperativo cumplimiento". En similar sentido había resuelto la causa anterior "Litoral Gas S.A."¹⁷².

Por su parte, la CCA 1, en "Nueva Chevallier S.A."¹⁷³ postuló que: "conforme se encuentra regulado, tanto en la ordenanza 4125 como en el Convenio Multilateral (artículos 9 y 35), la tasa en cuestión sólo puede recaer sobre el ejercicio de actividades económicas en el ejido de la Municipalidad demandada, y gravar únicamente en la parte de los ingresos brutos

correspondientes en las que está asentado el municipio".

Pese a lo hasta aquí señalado, en la actualidad, la CCA 2 -por mayoría- reconoce a los municipios y comunas la posibilidad de acrecer base imponible¹⁷⁴. Este criterio fue convalidado por la CSJSF, en especial al denegar el recurso extraordinario interpuesto en la causa "Litoral Gas"¹⁷⁵.

En la causa "Atanor"¹⁷⁶ la CCA 2 sostuvo: "En ese pronunciamiento esta Cámara recordó la explicación de Bulit Goñi sobre la incorporación del tercer párrafo al artículo 35 del Convenio Multilateral que se propuso solucionar el problema de que los municipios en que se ejercía actividad sin local habilitado tenían base imponible, pero no podían gravarla, mientras que aquellos que sí contaban con local habilitado podían gravar sólo la base estrictamente propia, quedando así porciones importantes de base imponible sin gravar. Explica Bulit Goñi que para ello se incorporó este tercer párrafo. Tras esa mención doctrinaria esta Cámara consideró que '... con el texto actual del Convenio Multilateral un Municipio puede, en determinados supuestos, gravar no sólo la 'base estrictamente propia', a condición, claro está, con que cuente con local habilitado y sin que resulte menester que el fisco respectivo acredite prestación de servicios en otras jurisdicciones"¹⁷⁷, y

¹⁷⁴ CCA 2, "Litoral Gas S.A. c/ Municipalidad de Rosario" (2006); "Atanor S.C.A. C/ Municipalidad de Rosario (2016 y 2018); "HSBC Bank Argentina S.A. c/ Municipalidad de Rosario" (2005); "Sipar Aceros S.A. c/ Municipalidad de Rosario" (2007), entre otros.

¹⁷⁵ CSJSF, "Litoral Gas S.A. c/ Municipalidad de Rosario -recurso contencioso administrativo- s/ Queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad (recurso extraordinario para ante la C.S.J.N.)", 14/05/2008, A. y S. T. 225, p. 322.

¹⁷⁶ CCA 2, "Atanor c/ Municipalidad de Rosario s/ RCA", 26/07/2016.

¹⁷⁷ De este fragmento surge el esfuerzo argumental que tiene que hacer el tribunal para validar esta interpretación que no encuentra cabida en la naturaleza de la tasa al que lo aplica y se contradice con fallos del mismo tribunal que exigen para el cobro de la tasa la inexorable prueba por el

¹⁷² CCA 2, "Litoral Gas S.A. c/ Municipalidad de Venado Tuerto s/ RCA", A. y S. T. 6, p. 207.

¹⁷³ CCA 1, "Nueva Chevallier S.A. c/ Municipalidad de Rafaela s/ RCA", 05/12/2017, A. y S.: T. 41, p. 292

continúo: “Al respecto el artículo 35 del Convenio multilateral establece un tope a la potestad tributaria, tope que está determinado por la parte de ingresos brutos atribuibles a los fiscos adheridos, como resultado de la aplicación de las normas del convenio, quantum que no debe exceder lo que corresponde a la jurisdicción por la distribución de base imponible. Nada dispone el convenio respecto de la autonomía con que cada jurisdicción adopte el tratamiento fiscal que prefiera, sólo se ocupa de lo que cae en su ámbito de aplicación, a los fines de evitar una superposición impositiva estableciendo un tope. Luego, exigiendo nuestra normativa local poseer local habilitado para ser contribuyente del derecho de registro e inspección, al poseer el contribuyente en la jurisdicción un solo local habilitado en calle (...) con el texto actual del Convenio Multilateral un Municipio puede, en determinados supuestos, gravar no sólo la ‘base estrictamente propia’, a condición, claro está, con que cuente con local habilitado. Y como en el caso de autos el actor no invoca en el recurso, ni acreditada, que posea otros locales habilitados en la Provincia de Santa Fe a los que haya atribuido ingresos, la situación se enmarca en el supuesto que aquí analizamos. La previsión del ‘local’ en la ley 8173 no puede sino entenderse como ‘local habilitado’. Sólo está es, a mi criterio, la interpretación armónica y lógica de los textos. Luego, la ley 8173, promulgada pocos días después de la recepción provincial del Convenio Multilateral, vino justamente a contemplar el supuesto previsto en el tercer párrafo del artículo 35, que completó dicho artículo para los supuestos como los existentes en la jurisdicción de la provincia de Santa Fe conforme a la normativa vigente en ella. No existe oposición entre los artículos de la ley 8159 y las respectivas normas de la ley 8173 aplicable a todos los municipios de la provincia como Código Tributario Modelo. Puede todavía añadirse que la interpretación

municipio del servicio y de su costo. En efecto, para justificar el acrecentamiento de base para hacerlo posible debe necesariamente desnaturalizar la tasa, borrar la exigencia que la hace tal.

expuesta coincide con la sostenida por la Corte Suprema de Justicia de la Provincia in re: ‘Fabrica de Aceites Santa Clara S.A.I.C. contra Municipalidad de Rosario’, en el pronunciamiento del día 24.7.1996”.

Es preciso detenernos en la cita que el Tribunal realiza de Bulit Goñi, la que, consideramos está descontextualizada.

En efecto, de la lectura atenta de la fuente¹⁷⁸ surge que el destacado tributarista desarrolla la finalidad del convenio y la historia del art. 35; lo hace en el capítulo de “Gravámenes Municipales”, referido a la aplicación del convenio respecto de la potestad tributaria municipal.

Más allá de la cita parcial que hace el Tribunal, el autor afirma: “Esta disposición se origina en el art. 18 del convenio Multilateral que ya prohibía a los municipios de la provincia de Buenos Aires gravar más ingresos que los atribuidos por el Convenio a la Provincia (...) Dejaban, por tanto, serias dudas en cuanto a que cada uno de los municipios de una misma provincia pudieran llegar a gravar el total de los ingresos atribuidos a ella, de forma que el sujeto que actuara en más de un municipio de la jurisdicción debiera soportar tantos gravámenes sobre la misma base imponible total como municipios en los que actuara (...) obviamente se refería a una limitante: que los municipios de una provincia no gravaran más que el monto total atribuido a ella. Faltaba la otra limitante: que ese monto total se distribuyera entre todos los municipios de la misma jurisdicción en que el sujeto ejerciera actividades, de conformidad con los mismos principios de distribución de base imponible que el convenio consagraba entre las jurisdicciones adheridas directamente (...) Para terminar precisando con acierto que de lo que se trata es de aplicar el método que determine el monto imponible representativo de la medida hasta donde el municipio puede ejercer su facultad de imponer. Porque según hemos visto supra, el Convenio no solo distribuye base imponible, sino que con ello

¹⁷⁸ BULIT GOÑI, Enrique, *Convenio Multilateral. Distribución de Ingresos brutos*, Buenos Aires, Depalma, 1992, pp. 165 a 171.

también recorta potestades tributarias, de las jurisdicciones adheridas, y también de las municipalidades que las integran, ambas cosas con la misma finalidad de evitar superposiciones impositivas”. Y luego de exponer la cita que hace la Cámara respecto del tercer párrafo indica: “A nuestro juicio, el numen de la disposición se halla en el segundo párrafo, pudiendo haberse prescindido de todo lo demás (...) La potestad tributaria del municipio se agota en su ámbito, por lo que sólo puede gravar las actividades que se cumplen dentro de él. Si los ingresos y los gastos -o en el caso de los regímenes especiales los parámetros que ellos consignan- son fieles exteriorizadores de la importancia o cuantía de la actividad cumplida, bastaba con decir que cada municipio sólo podrá gravar el monto de ingresos que con aplicación de las normas del Convenio -o de las que lo reemplacen- le resulte atribuido. Esto sí era necesario -o, concedamos conveniente- decirlo, pues podría ocurrir que el municipio pretendiera gravar sí a quien actúe en su ámbito, pero sobre montos que excedan el cuántum razonable de la actividad en él cumplida. Con la norma expresa, el límite a su potestad queda más nítido”.

Merece destacarse también, que la cita efectuada por la CCA 2, por las variaciones que el propio autor tuvo sobre el tema las que no fueron consideradas y la cita resuelta así totalmente desactualizada. Así, más contemporáneamente, Bulit Goñi afirma al respecto: “El problema más común se plantea en el párr. 3º, y no en razón de éste sino a causa del tipo de tributo municipal sobre el que normalmente recae su aplicación, que es la tasa de inspección, seguridad e higiene, o denominaciones semejantes para el mismo gravamen. Así, dispone que cuando las normas municipales sólo permitan la percepción del tributo cuando exista establecimiento, local u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las municipalidades en que el contribuyente posea la correspondiente habilitación podrán gravar en conjunto el 100% del monto imponible atribuible al fisco provincial.

Consideramos que esta norma no puede ser interpretada prescindiendo del dato cierto de que el tributo municipal de que se trata es una tasa, especie de género tributo que se den en retribución o contraprestación por un servicio público divisible, y que tiene como recaudos básicos de procedencia que ese servicio sea efectivamente prestado, y que su monto guarde razonable y discreta proporción con el costo del servicio público divisible efectivamente prestado al sujeto. Como efecto de esas características propias de las tasas, y del requisito constitucional del sustento territorial (CSJN 21/7/71, ‘Quebrachales Fusionados’, Fallos, 280:176, cons. 12; íd., 31/05/84, ‘Transportes Vidal c/ Provincia de Mendoza’, Fallos, 306:516, entre otros; CASÁS, ‘Cómo se han manifestado los ‘principios comunes del derecho constitucional tributario’ en la República Argentina, en UCKMAR ‘Principios comunes’, p.182 y 183): a) De un lado, la tasa sólo podrá ser aplicada por aquel municipio en que el sujeto tenga establecimiento, oficina o local habilitado, pues sólo él estará en condiciones de prestar el servicio público divisible de inspección, seguridad e higiene; b) Sólo podrá aplicarla en función de los ingresos brutos obtenidos en el municipio, nunca sobre todos los de la provincia, pues únicamente aquéllos guardarán alguna proporción, más o menos razonable, con el costo del servicio de inspección, seguridad e higiene que se le haya prestado, y finalmente; c) los municipios en los que el sujeto haya ejercido actividades pero no tenga establecimiento, local u oficina habilitados, no podrán aplicar la tasa, diga lo que diga el Convenio, porque -como se ha dicho- ese tributo, como tasa, requiere prestación efectiva de servicio, y ello no es posible si no hay local, establecimiento u oficina” Finaliza respecto del municipio: “Lo que no puede hacer, como tampoco puede hacerlo la provincia, es unilateralmente apropiarse de una base imponible que le es

extraña, por el hecho de que el sujeto no le acredite extremos que también lo son”¹⁷⁹.

Claro resulta entonces que el art. 35 tiene que interpretarse en forma uniforme y sistemática conforme la finalidad de este más allá de la razón histórica que llevó a la redacción del tercer párrafo según comenta este tan destacado autor.

Retomando el comentario del fallo de la CCA 2, más allá de su postura respecto del art. 35, tercer párrafo, merece destacarse que los jueces se encuentran obligados a seguir los criterios de la CSJN -en este caso respecto del art. 35 del CM- en efecto, su doctrina judicial debe ser acatada por tribunales inferiores que no pueden apartarse de la misma¹⁸⁰.

Sin embargo, merece celebrarse el voto en disidencia de la Dra. Clara Rescia de de la Horra, vocal de la CCA 2-, en especial a partir de la causa “Sipar Aceros S.A.”¹⁸¹, en la que invocó el, entonces reciente, fallo “Y.P.F. S.A.” de la CSJN, al cual ya nos referimos.

Posteriormente, en la causa “Atanor S.C.A.”¹⁸² reiteró su voto. Es importante mencionar las particularidades de la causa porque se advierte coincidente con la que resultó objeto del dictamen de la Procuración General de la Nación en la causa “Esso Petrolera Argentina S.R.L. c/ Municipalidad de Quilmes”.

En efecto, la firma tiene local solamente en el Municipio de Rosario y conforme la legislación tributaria municipal y provincial (ley 8173¹⁸³) lo que atribuye potestad

tributaria local es la existencia de local -lo que destaca el voto disidente de De la Horra es lo único que justifica el cobro por la naturaleza propia de tasa y la exigencia de sustento territorial (tal como lo establece la doctrina judicial de la CSJN ya citada)-. En el caso, el Municipio de Rosario pretende la apropiación de la totalidad de la base atribuible a Santa Fe (el 100%). Es que los municipios con local en la provincia de Santa Fe, dada la interpretación de la CCA 2 y de la CSJSF, suelen invocar la aplicación del tercer párrafo del art. 35 del CM para apropiarse de la totalidad de la base provincial.

La vocal disidente cita el criterio expuesto por la CSJN en “Y.P.F. S.A.”, justificando que además esa interpretación responde a la exigencia de la tasa: la efectiva prestación la que no puede efectuarse fuera del territorio local y por ello del sustento territorial.

En efecto la magistrada adelantó el desacuerdo respecto de la cuestión a resolver: “Sentado ello, no puede soslayarse que en el presente recurso se vuelve a plantear una vez más en el seno de esta Cámara la controversia relativa a cómo deben distribuirse entre los distintos municipios de la provincia de Santa Fe en los que el contribuyente ejerce actividad los ingresos brutos totales correspondientes a la provincia, a los efectos de la liquidación del Derecho de Registro e Inspección regulado en la ley 8173, Código Tributario Municipal, tema de vieja data en el que esta vocal ya sentara su criterio en la causa ‘Sipar Aceros S.A. c/ Municipalidad de Rosario’ (A. y S. T. 9, pág.316), y a cuyas consideraciones cabe remitirse por razones de brevedad”.

Al respecto afirma: “el art. 35 del Convenio Multilateral dispone que los municipios de provincia en ejercicio de la potestad tributaria que le otorgan las leyes locales podrán gravar, únicamente, la parte de los ingresos brutos atribuibles a la provincia a la que pertenecen. Su segundo párrafo prescribe que a falta de un convenio especial -acuerdo interjurisdiccional-

anterior, cuando el local en donde se desarrollan aquéllas o se encuentren estos últimos esté situado dentro de la jurisdicción del Municipio”.

¹⁷⁹ BULIT GOÑI, Enrique, “Sistemas de coordinación de potestades tributarias a distintos niveles de gobierno en el régimen federal argentino”, en GARCÍA BELSUNCE, Horacio A.(dir.) *et al.*, *Tratado de tributación*, Buenos Aires, Astrea, 2003, T. I, V. 2, p. 62.

¹⁸⁰ Fallos 307:1094; 311:1644; 312:2007; 316:221; 318:2060; 318:2103; 319:699; 321:3201; 324:2614; 329:4931; 330:704 entre otros.

¹⁸¹ CCA 2, “Sipar Aceros S.A. c/ Municipalidad de Rosario”, 31/05/2007, A. y S. T. 9, p. 316.

¹⁸² CCA 2, “Atanor S.C.A. c/ Municipalidad de Rosario s/ RCA”, 20/12/2018.

¹⁸³ “Artículo 77: Son contribuyentes del derecho instituido precedentemente, las personas físicas o ideales, titulares de actividades o bienes comprendidos en la enumeración del artículo

la distribución de los ingresos brutos entre los distintos municipios se hará de acuerdo a las disposiciones previstas en este Convenio. Cabe advertir que estos dos párrafos son tan claros que no me consta hayan suscitado ninguna controversia con relación a su interpretación, máxime cuando tampoco puede válidamente ignorarse que el instituto de que se trata es una tasa, razón por la cual la exigibilidad de su percepción depende de la efectiva, concreta e individualizada prestación del servicio, lo que exige ineludiblemente la existencia de un establecimiento, local, oficina, etc. que posibilite esa efectiva prestación de los servicios de registración, inscripción y fiscalización tendentes a preservar las condiciones ambientales, de salubridad, seguridad e higiene, fidelidad del sistema de pesas y medidas y supervisión de vidrieras y publicidad propia (...) De ello se sigue, como lógica consecuencia jurídica de adecuación de medios a fines, que la tasa sólo pueden exigirla los municipios en los que el contribuyente posea algún establecimiento o local, y aplicarla o determinarla sobre los ingresos brutos asignados o atribuidos a ese establecimiento o local (Bulit Goñi, Enrique, 'Tributación Municipal: dos temas puntuales, en torno a la tasa de inspección, seguridad e higiene', en Doctrina Tributaria, Errepar, diciembre 1996, T. XVII, pág. 587 y ss., citado por Rodolfo R. Spisso en nota a fallo en 'Tributos: base imponible de los tributos municipales; Convenio Multilateral: aplicación; municipalidades; determinación de oficio; derechos de registro e inspección', en El Derecho, Edit. Universidad Católica Argentina, Tomo 227, Bs. As. 2008, págs. 261 y ss.) (...) Así las cosas, la cuestión se complica con las distintas interpretaciones a que ha dado lugar el tercer párrafo del artículo en análisis, que previendo la inexistencia de sustento territorial, prescribe que cuando las leyes locales solo permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, podrán gravar en conjunto el 100% de los ingresos brutos atribuible al fisco provincial. Puntualmente

Bulit Goñi precisa que con la incorporación de este párrafo al art. 35 del Convenio Multilateral se tuvo en miras solucionar el problema de los municipios en que se ejercía actividad sin local habilitado y tenían base imponible, pero no podían gravarla, mientras que aquellos que sí contaban con local habilitado podían gravar solo la base imponible propia, esto es, el total de ingresos brutos devengados en jurisdicción del municipio donde poseían sustento territorial, quedando de este modo importantes porciones de base imponible sin gravar (...) De modo tal, que de acuerdo a la letra y al sentido y alcance del tercer párrafo del art 35, la potestad tributaria de los municipios queda inexorablemente condicionada a la existencia en sus respectivas jurisdicciones territoriales de establecimiento, local u oficina, o dicho de otro modo, la vinculación territorial con el municipio se da sólo y exclusivamente cuando el contribuyente posee un local o establecimiento en el ámbito municipal en el que realiza actividad económica quedando los ingresos provenientes de dicha actividad sujetos al pago del gravamen local. Ergo, si no se posee local, establecimiento u oficina, la Municipalidad carece totalmente de posibilidades de prestar servicios públicos divisibles que viabilice su derecho a la exigibilidad y percepción de la tasa (...) Es que, mal se puede pretender el pago o retribución de un servicio público que no se ha prestado (...) Más aún, es que resulta de peraltada importancia tener en cuenta que el derecho de acrecer no se compadece con la naturaleza jurídica de las tasas o derecho de registro e inspección, con razón que si el quantum de las tasas debe guardar una adecuada y razonable proporción con el costo de los servicios municipales retribuidos, o con el costo global de la actividad específica cumplida por el Estado, obviamente deviene irrazonable que su costo pueda liquidarse sobre el total de los ingresos brutos devengados por el contribuyente en el resto de la provincia de Santa Fe en la que no posee local habilitado".

Y continúa: "De la interpretación congruente de la normativa reseñada, esto es, del artículo

35 del Convenio Multilateral, de los art. 76 ss. y cc. del Código Tributario Municipal, ley 8179 complementado con las disposiciones de los arts. 76 ss. y cc. del Código Tributario de la Municipalidad de Rosario no surge que se haya previsto a favor de la Administración accionada -ni tampoco a favor de ninguna otra municipalidad o comuna de esta provincia- el derecho de acrecentamiento de la base imponible conformada por el total de los ingresos brutos devengados por el contribuyente en jurisdicción de ése Municipio (art. 78 Cód. Trib. de la Municipalidad de Rosario) o por el no pago del gravamen en el resto de los municipios de esta provincia por la inexistencia de local, elevando la base imponible al 100% del monto de ingresos brutos atribuibles a la provincia de Santa Fe (...) Habrá de tenerse presente también, que ya en mi voto ('Litoral Gas', A. y S. T. 9, pág. 131) sostuve que se comprueba manifiesto que el derecho de acrecentamiento que invoca la Municipalidad de Rosario no constituye una razonada aplicación de las normas aplicables al caso. Destaqué así, que en recienteísima fecha, el 07.02.02 -S.C. Y.5, L.XXXIX 'YPF c/ Municipalidad de C. del Uruguay s/Acción Meramente Declarativa - Recurso Extraordinario' el ahora Procurador Fiscal, tras señalar que las partes no debatían, sino que estaban de acuerdo que la distribución de la materia imponible entre los diferentes municipios de la Provincia de Entre Ríos, ante la ausencia de un acuerdo interjurisdiccional, debía realizarse sobre la base de las disposiciones contenidas en el art. 35 del Convenio sostuvo '... es evidente que aquel Convenio cuya finalidad es evitar la superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que ejercen actividades en más de una jurisdicción fiscal (Fallos: 208:203, cons. 7°), fijando una determinada esfera de imposición para cada una de éstas (Fallos: 298:392, cons. 6°)- no prevé la posibilidad de acrecentamiento de una porción gravable de una jurisdicción frente a la falta de prueba de pago del tributo en otra u otras jurisdicciones (cf. arts 2 a 13 del Convenio)' (...) Cuestión también de suma trascendencia es que el Estado no se puede desinteresar de aportar

las pruebas de la efectiva prestación del servicio, ya que del acaecimiento del hecho imponible depende la exigibilidad de la tasa como contraprestación. (...) "Luego, en mi opinión, atento a que la normativa aplicable al sub lite no autoriza a la accionada a prestar servicios públicos determinados y divisibles en todo el ámbito de la provincia de Santa Fe, pienso que en este aspecto la prueba de que se trata ha devenido de cumplimiento imposible [se destaca en el presente por la contundencia y claridad] (...) En suma, me asiste el convencimiento que el decreto impugnado ha determinado una exacción que adolece de flagrantes ilegitimidades, por lo que corresponde declarar procedente el recurso interpuesto y, previa anulación de los actos impugnados, condenar a la Municipalidad a restituir a la recurrente el importe abonado en concepto de *solvo et repete*, con más intereses hasta la fecha de su efectivo pago calculados a la tasa pasiva promedio fijada por el Banco Central de la República Argentina, o la que en su caso corresponda. Costas a la demandada" (los subrayados nos pertenecen).

Como puede advertirse, la magistrada aplica la doctrina judicial de la CSJN expuesta en "Y.P.F. S.A.", de la que se nutre el dictamen de la Procuración General de la Nación en la causa "Esso Petrolera Argentina S.R.L."¹⁸⁴, y fundamenta además su desarrollo en las exigencias propias de la tasa.

El tercer párrafo del art. 35 del CM interpretado conforme lo hace la vocal disidente actúa como una garantía que evita que el cobro de tasa sin contraprestación.

La explicación de la vocal disidente es fundada y conforme a derecho en efecto, no puede el Municipio atribuirse base de otra jurisdicción donde no podría prestar los servicios. Se explica por la exigencia de sustento territorial y la prestación efectiva e individualizada y de la proporcionalidad con el costo del servicio¹⁸⁵. De ese modo arriba a la

¹⁸⁴ Causa a ser resuelta por la CSJN.

¹⁸⁵ En este sentido también puede citarse el precedente de Corte nacional "Empresa de pasajeros Navarro SRL" (Fallos 319:2211) que

correcta interpretación del tercer párrafo del art. 35.

También el voto disidente se encuentra en línea con la legislación local aplicable en Santa Fe puesto que el art. 78 del código modelo dispone: “El Derecho se liquidará, salvo disposiciones especiales, sobre el total de los ingresos brutos devengados en la jurisdicción del municipio, correspondiente al período fiscal considerado y por el cual el contribuyente o responsable debe dar cumplimiento a la obligación tributaria.” (el subrayado nos pertenece).

Vale destacar, que esta disidencia fue reiterada en la causa “Nidera S.A.”¹⁸⁶, donde se hizo expresa mención y cita del dictamen de la Procuración General en la causa “Esso”, pese a que –como hemos explicado–, la CSJN optó por resolver la causa a *contrario sensu* de lo sugerido en el dictamen fiscal sin abordar la cuestión central del CM.

Asimismo, se confirmó la posibilidad de acrecer base ante la inexistencia de otro local en jurisdicción provincial, en la causa “Atanor S.C.A.”¹⁸⁷, con la CCA 2 totalmente integrada, haciendo invocación de “Litoral Gas S.A.” –ya citado–, y “HSBC Bank Argentina S.A.” –también citado–.

Resulta aún de mayor gravedad lo resuelto recientemente por la CCA 2 en “LDC Argentina S.A.”¹⁸⁸, “Renova S.A.”¹⁸⁹ y “Noble Argentina S.A.”¹⁹⁰, directamente apartándose de su doctrina e inaplicando el art. 35 del CM a contribuyentes de tal condición, fallos que,

indica que la tasa debe guardar proporción con una prestación que se cumpla dentro de la municipalidad que la percibe

¹⁸⁶ CCA 2, “Nidera S.A. c/ Municipalidad de Rosario s/ RCA”, 16/07/2020, sentencia n° 167.

¹⁸⁷ CCA 2, “Atanor SCA c/ Municipalidad de Rosario s/ RCA”, 07/06/2021, sentencia n° 292.

¹⁸⁸ CCA 2, “LDC Argentina S.A. c/ Comuna de Timbúes s/ RCA”, 02/05/2019, A. y S. T. 64, p. 27, sentencia n° 177.

¹⁸⁹ CCA 2, “Renova S.A. c/ Comuna de Timbúes s/ RCA”, A. y S. T. 69, p. 107, 07/05/2020, sentencia n° 118.

¹⁹⁰ CCA 2, “Noble Argentina S.A. c/ Comuna de Timbúes s/ RCA”, 11/11/2019, A. y S. T. 67, p. 140, sentencia n° 572.

ratificados por la CSJSF¹⁹¹, se encuentran recurridos ante la CSJN.

Finalmente, destacamos que son numerosas las resoluciones de la Comisión Arbitral en sentido de que los montos fijos –en el caso establecido por una Comuna de Santa Fe– vulneran el límite impuesto a los municipios haciendo que el total de los ingresos atribuibles sea excedido¹⁹², destacando la resolución dictada en “Florencia Cereales SRL”¹⁹³.

En el caso, a fin de determinar el DREI comunal, la empresa distribuía la base imponible tomando sus ingresos brutos totales y distribuyéndolos entre las distintas jurisdicciones provinciales, de acuerdo con el régimen establecido en el art. 2° del CM; luego, sobre la base asignada a la jurisdicción provincial de Santa Fe, aplicaba la alícuota prevista en la ordenanza comunal (6,5 ‰). Sin perjuicio de ello, la Comuna exigía el pago de montos mínimos por la tasa, lo que motivó la presentación ante la Comisión Arbitral.

El organismo hizo lugar a la acción interpuesta, tomando en consideración que el monto mínimo exigido excedía el monto asignado a la provincia, con lo que explicó: “al no tener la firma otro local habilitado dentro de la provincia Santa Fe, dichos ingresos pueden ser aplicados por la comuna de Fighiera a los fines de la determinación de la tasa, pero teniendo en consideración lo dispuesto por la Resolución General N.º 12/2006. Mediante la citada disposición se presume que ‘...la aplicación de montos mínimos no vulnera las disposiciones del artículo 35 del Convenio Multilateral, salvo que el contribuyente pruebe lo contrario

¹⁹¹ CSJSF: “Noble Argentina S.A. (queja)” (03/08/2021, A. y S. T. 309, p. 6); “Renova S.A. (queja)” (29/06/2021, A. y S. T. 308, p. 111) y “LDC Argentina S.A. (queja)” (17/11/2020, A. y S. T. 302, p. 267).

¹⁹² Res. C.A. N° 2/85, 3/85, 4/85, 5/85, 11/06 y Com. Plenaria N° 9/99, 4/00, 11/99, 5/00 entre muchas otras.

¹⁹³ Com. Arb., “Florencia Cereales S.R.L. c/ Comuna de Fighiera, provincia de Santa Fe”, 08/03/2017, resolución C.A. 17/2017.

acreditando su real y completa situación frente al tributo con relación a todas las municipalidades de la provincia,...', situación ésta que ha sido acreditada por el contribuyente puesto que, al no poseer otro local habilitado y al haber declarado la totalidad de los ingresos atribuibles a la provincia de Santa Fe como base imponible de la tasa comunal, se cumple con tal requisito para excluir el caso de la mencionada presunción".

Recientemente, luego de resuelta la causa "Esso" por la CSJN, la Corte provincial ha efectuado una interpretación errónea al respecto de dicho decisorio en casos en los que no aplicó el CM a contribuyentes insertos en su régimen. Así, las causas: "LDC Argentina S.A."¹⁹⁴, "Renova S.A."¹⁹⁵ y "Noble Argentina S.A."¹⁹⁶, en las que, rechazó la instancia extraordinaria ante la CSJN, argumentando que conforme a la doctrina de "Esso" la interpretación del CM, al ser una norma local, no constituye una cuestión federal, ello así, pese a que el caso no se trataba de dilucidar su interpretación, sino su ausencia de aplicación en un contribuyente de CM. Estas sentencias actualmente han sido recurridas en queja ante la CSJN.

IV.3. La inobservancia por Municipios y Comunas de límites constitucionales y, de leyes federales, en sus ordenanzas tributarias

Sabido es que existen actividades que, por su extensión interjurisdiccional, por su importancia estratégica, o bien porque representan intereses que atañen al conjunto de la Nación, son entregadas a la regulación y control de la jurisdicción federal.

La Constitución Nacional luce numerosos ejemplos: desde lo relativo a las aduanas y la

navegación interior (arts. 9° a 12), hasta las atribuciones conferidas al Congreso para reglar el comercio interjurisdiccional (art. 75, inc. 13), promover el progreso del país mediante la promoción de ciertas actividades (art. 75, inc. 18), y la regulación de los establecimientos de utilidad nacional (art. 75, inc. 30) –normas que, vale aclarar, "son la ley suprema de la Nación", tal como lo expresa el art. 31–.

Por otra parte, la ley orgánica de comunas de la provincia 2439, dispone en su art. 45, inc. 2° que la facultad de imposición de las comunas: "es exclusivamente de personas, cosas o formas de actividad sujetas a jurisdicción esencialmente comunal y concurrentes con las del fisco provincial o nacional, cuando no fueren incompatibles".

Pese a la delimitación de estos ámbitos, se verifica con frecuencia la pretensión municipal o comunal de su invasión, a través de la imposición de tasas retributivas de servicios que no pueden prestarse, por carecer estos entes de competencia para ello.

Ya nos referimos en el pto. IV.1.ii al comercio interjurisdiccional, y abordaremos ahora dos casos particulares que se presentan en la provincia; los puertos y la energía eléctrica.

IV.3.A. Tasas sobre instalaciones portuarias

En cumplimiento de la atribución constitucional conferida por el art. 75, incs. 10¹⁹⁷, 13 y 30, el Congreso dictó la Ley 24093, que regula "todos los aspectos vinculados a la habilitación, administración y operación de los puertos estatales y particulares existentes o a crearse en el territorio de la República" (art. 1°).

En efecto, en su art. 21 establece que: "Todos los puertos comprendidos en la presente ley están sometidos a los controles de las autoridades nacionales competentes, conforme a las leyes respectivas, incluida entre otras la legislación laboral, de negociación colectiva y las normas referentes a la navegación y el transporte por agua, y sin

¹⁹⁴ CSJSF, 24/05/2022, "LDC Argentina S.A. c/ Comuna de Timbúes -RCA- s/ Queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad".

¹⁹⁵ CSJSF, 24/05/2022, "Renova S.A. c/ Comuna de Timbúes -RCA- s/ Queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad".

¹⁹⁶ CSJSF, 24/05/2022, "Noble Argentina S.A. c/ Comuna de Timbúes -RCA- s/ Queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad".

¹⁹⁷ "Reglamentar la libre navegación de los ríos interiores, habilitar los puertos que considere convenientes, y crear o suprimir aduanas".

perjuicio de las competencias constitucionales locales. Las autoridades de aplicación deben coordinar tales controles ejercidos en razón de las responsabilidades inherentes a los organismos nacionales al solo efecto de que no interfieran con las operaciones portuarias”.

Sin ahondar en mayores precisiones que excederían el objeto del presente trabajo, surge de estas normas que, en atención a la particular índole de la actividad portuaria, el ámbito en que esta se desarrolla queda sujeto a la jurisdicción y control de las autoridades federales. A ello podemos añadir que el Código Aduanero, en su art. 5º, inc. b, designa a los puertos, muelles y atracaderos, como zona aduanera primaria, por lo que en ella “rigen normas especiales para la circulación de personas y el movimiento y disposición de la mercadería”.

De allí que resulte difícil pensar en tasas locales retributivas de servicios que puedan prestar los municipios y comunas a las instalaciones portuarias, ya que, más allá de las limitaciones materiales, existen limitaciones jurídicas dadas por el ámbito de competencia federal.

Podemos mencionar lo recientemente decidido por la Cámara Federal de Corrientes, que confirmó la sentencia que hizo lugar a la acción de amparo en la causa “Avícola Santa Ana S.A.”¹⁹⁸, en el entendimiento de que las tasas bromatológicas y sanitarias exigidas por el Municipio de Corrientes retribuían servicios propios del ámbito de competencia de organismos federales (SENASA), y, por lo tanto, no podían ser prestados sin interferir con dichas competencias. En igual sentido, la causa “Molinos Ríos de la Plata S.A.”¹⁹⁹ de la CSJN.

Lo hasta aquí señalado no ha resultado óbice para que algunos municipios y comunas santafesinas impongan tasas a las actividades portuarias, aun ante la imposibilidad de prestar servicio alguno en dicho ámbito.

Tomamos por caso a la Comuna de Timbúes, que en el art. 28 de la ordenanza 153/2015, había establecido un régimen especial de ingreso de cuotas fijas y mínimas para el DREI, por la utilización de instalaciones portuarias para la actividad de trasbordo de mercadería transportada por vía hídrica en barcasas y con destino de tránsito de importación.

La firma Noble Argentina S.A. interpuso una acción declarativa de inconstitucionalidad²⁰⁰ contra el tributo, que, radicada en la justicia federal de Rosario, tuvo favorable acogida.

Para así resolver, el Juzgado Federal nº 1 tomó en consideración las normas federales que regulan la actividad portuaria, e hizo hincapié en el art. 304 del Código Aduanero, que dispone: “La importación de la mercadería bajo el régimen de tránsito de importación no está sujeta a la imposición de tributos, con excepción de las tasas retributivas de servicios”.

Seguidamente, y entendiendo a la prestación efectiva como condición esencial de la tasa, concluyó: “En este caso tampoco se encuentra acreditada en autos la prestación de los servicios locales invocados en relación con el hecho de la utilización de instalaciones para el trasbordo de mercadería en tránsito que pretende gravar”. Asimismo, el Tribunal aclaró que: “lo cierto es que los municipios tienen vedada la facultad de establecer impuestos que sean de competencia tributaria federal (art. 75 inc. 13 de la C.N.). Conforme tales pautas, no puede entonces, el municipio demandado, establecer ningún derecho que traben la libre circulación de mercaderías o personas por todo el territorio de la Nación (arts. 9, 10 y 11 de la C.N.), toda vez que lo que se está grabando es el ingreso de los bienes, afectándose la potestad federal”.

Más recientemente el Tribunal reiteró esa decisión respecto de la misma tasa en “LDC Argentina S.A.”²⁰¹.

¹⁹⁸ Cam. Fed. Corrientes, “Avícola Santa Ana c/ Municipalidad de la ciudad de Corrientes s/ Amparo ley 16986”, 04/08/2020.

¹⁹⁹ CSJN, 10/02/2009, Fallos: 332:66.

²⁰⁰ Juzg. Fed. Ros. 1, “Noble Argentina S.A. c/ Comunas de Timbúes s/ Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, 15/10/2020, sentencia firme.

²⁰¹ Juzg. Fed. Ros. 1, “LDC Argentina S.A. c/ Comunas de Timbúes s/ Acción meramente

Pese a la contundencia de los precedentes mencionados, la Municipalidad de Arroyo Seco –entre otras- mantiene vigente su “tasa de organización portuaria”, la que, según el art. 85 de su ordenanza tributaria, alcanza a: “empresas exportadoras de granos y aceites, almacenamiento y distribución de combustibles y derivados radicada en el distrito que desarrollen actividades en la zona portuaria y las empresas dedicadas a la producción, depósito y venta de biocombustibles y sus derivados”, las que deben abonar un monto fijo mensual de \$158.000,00.- además de abonar otro monto “por camión que opere dentro de las empresas mencionadas”.

IV.3.B. Violación al régimen federal de energía eléctrica

Lo relativo a la generación, transporte y distribución de energía eléctrica es regulado por leyes nacionales que constituyen el denominado “régimen federal de la energía” que se inserta en el marco de la política energética nacional, ubicándose, indudablemente, en el ámbito de las competencias federales. Así lo ha entendido la CSJN al observar que: “Lo atinente al régimen de la energía eléctrica se inscribe en un marco de regulación federal incorporado al concepto abarcativo que supone la interpretación del art. 75, inc.13, de la Constitución Nacional; y en esa inteligencia el Congreso dictó las leyes 15.336 y 24.065 por las que se planifica, se establecen pautas generales y se ordena la política energética”²⁰².

Sin perjuicio de ello, los municipios y comunas en Santa Fe reclaman diversas tasas, desde el DREI, hasta otras creadas especialmente, pese a que escapa al ámbito de sus posibilidades jurídicas y técnicas cumplir con prestación de servicio alguno.

El cuestionamiento de estos tributos puede ser realizado ante la justicia federal.

declarativa de inconstitucionalidad”, 04/08/2021, sentencia actualmente con apelación en trámite.

²⁰² CSJN, “Transener S.A. c/ Neuquén”, 16/04/2002, Fallos: 325:723.

Esto fue resuelto por el Alto Tribunal nacional en la causa –ya citada– “Central Térmica Sorrento S.A. c/ Municipalidad de Rosario”²⁰³, donde aplicando una extensa doctrina judicial²⁰⁴, adujo que: “la pretensión exige ineludiblemente determinar si el ejercicio de la facultad tributaria cuestionada invade un ámbito de competencia que es propio de la Nación, circunstancia que implica que la causa se encuentre entre las especialmente regidas por la Constitución nacional, a las que alude el art. 2º, inc. 1, de la ley 48, dado que versa sobre la preservación de las órbitas de competencia entre las jurisdicciones locales y el gobierno federal”. Esto fue recientemente reiterado en “Central Puerto S.A.”²⁰⁵.

Esta misma doctrina –tal como se adelantó– fue seguida por la CSJSF²⁰⁶.

Por su parte, frente a planteos contra comunas o municipios en “Noble Argentina S.A.”²⁰⁷, la justicia federal de Rosario admitió la competencia en la acción declarativa contra la ordenanza de la Comuna de Timbúes que, dentro del DREI, estableció un régimen especial para la generación de energía eléctrica.

Para hacer lugar a la acción, el Tribunal ponderó que el art. 12²⁰⁸ de la Ley 15336 si bien deja fuera de la exención tributaria a “las

²⁰³ CSJN, 24/06/2008, C. 1611. XLIII.

²⁰⁴ CSJN: Fallos: 327:2369; 328:837, entre otros.

²⁰⁵ CSJN, 06/05/2021, Fallos: 344:936.

²⁰⁶ CSJSF: “Central Térmica Sorrento S.A. c/ Municipalidad de Rosario” (07/09/2010, A. y S. T. 237, p. 165) y “Municipalidad de Rosario c/ Central Térmica Sorrento S.A.” (06/03/2013, A. y S. T. 248, p. 217).

²⁰⁷ Juzg. Fed. Ros. 2, “Noble Argentina c/ Comuna de Timbúes s/ Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad” 18/04/2016.

²⁰⁸ “Art. 12.- Las obras e instalaciones de generación, transformación y transmisión de la energía eléctrica de jurisdicción nacional y la energía generada o transportada en las mismas no pueden ser gravadas con impuestos y contribuciones, o sujetas a medidas de legislación local que restrinjan o dificulten su libre producción y circulación. No se comprende en esta exención las tasas retributivas por servicios y mejoras de orden local”.

tasas retributivas por servicios y mejoras de orden local”, ponderando especialmente la prestación efectiva del servicio como requisito de la tasa, pudo considerar que: “en autos no se acreditó que el servicio relacionado con la tasa en cuestión haya sido efectivamente prestado a la actora; y cabe destacar sobre el particular que ante la negación de tal extremo por parte de la accionante, la demandada ni siquiera intentó demostrar su acaecimiento, pese a encontrarse indudablemente en mejores condiciones de probar”. Por lo que declaró la inaplicabilidad del tributo, destacando que: “la normativa local debe ajustarse al régimen de energía eléctrica regulado por las leyes nacionales, a los principios y garantías constitucionales, precedentemente citados y al Pacto Federal, que referido, que también lo integra”.

Igual solución adoptó en “Renova S.A.”²⁰⁹, encontrándose firmes ambas sentencias, y siendo causas en las que, oportunamente, se otorgaron medidas cautelares.

Asimismo, resulta de aplicación en esta temática la abundante jurisprudencia de la CSJN respecto de los derechos subjetivos de los contribuyentes, en este punto, referida a la exención de gravar de algún modo la energía, por lo dispuesto en el Pacto Fiscal II, juntamente con el art. 75, incs. 13 y 18 de la Constitución Nacional, al art. 12 de la Ley 15336 y la Ley 24065.

Esto es así, puesto que las leyes dictadas por el Congreso con fundamento en las atribuciones del art. 75, incs. 12, 13, 18 y 30, limitan el ejercicio de las competencias tributarias locales y, son ineludibles en función del principio de supremacía federal (art. 31, Constitución Nacional). Así lo entendió la CSJN en numerosos pronunciamientos²¹⁰.

IV.4. Otros supuestos controvertidos

IV.4.A. Violación del principio de legalidad por imprecisión del hecho imponible

Resulta lógico que no pueda admitirse la imprecisión en la descripción normativa de la actividad estatal que justifica la tasa. Supuestos indeterminados como “otros servicios” o “los demás servicios”, atentan directamente contra la naturaleza de este tributo, que exige prestación efectiva, de una actividad concreta y de este modo violenta la exigencia de tipicidad o legalidad en materia tributaria.

En este sentido, la jurisprudencia ha manifestado que: “la técnica legislativa utilizada por la autoridad municipal, al abordar de manera indiscriminada múltiples servicios -todos ellos constitutivos del hecho imponible-, atenta contra la posibilidad de individualizar con la precisión exigible cuál o cuáles de todos ellos se concretan con relación a los actores”²¹¹.

Un supuesto claro de indeterminación se verifica en el código modelo municipal de Santa Fe, que en su art. 76, enumera los servicios que conforman el hecho imponible del DREI. A partir de la reforma introducida por la Ley 11123, el último inciso dispone: “Por todos los demás servicios prestados que no estén gravados especialmente”.

La indeterminación planteada por este inciso impide ponderar los elementos estructurales de la tasa (actividad determinada e individualizada, prestación efectiva y proporcionalidad en el monto), convirtiendo al DREI en un verdadero impuesto local.

No podemos dejar de mencionar aquí lo resuelto por la CSJN en “Gasnor”, donde sostuvo: “La excesiva latitud en la caracterización de los servicios que las tasas municipales pretenden gravar convierte a dichas tasas en tributos que los municipios están inhibidos de crear. El juez Belluscio así lo ha expresado en su voto concurrente en Fallos: 312:1575 al sostener que la excesiva

²⁰⁹ Juzg. Fed. Ros. 2, “Renova S.A. c/ Comuna de Timbúes s/ Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, 18/04/2016.

²¹⁰ CSJN: Fallos: 322:1781; 322:2624; 325:325; 326:1372, recientemente en Fallos: 344:936.

²¹¹ Juzg. Cont. Adm. Mar del Plata 1, “Paideia S.R.L. C/ Municipalidad de General Pueyrredón S/ Pretensión declarativa de certeza” 04/06/2018, (Expte. N° 20772).

latitud en la determinación de los servicios que las tasas pretenden retribuir al no discriminar debidamente los servicios cuya manutención solicita contrarían el principio de legalidad tributaria, pues posibilitan 'la eventual recaudación de los fondos para una finalidad ajena a la que presuntamente le habría dado origen'. Es por ese motivo que, ante normas que realizan la descripción del hecho imponible en términos excesivamente amplios se acrecienta la obligación de demostrar la efectiva prestación de un servicio concreto, efectivo e individualizado (conf. arg. Fallos: 331:2406, considerando 12)". Cuestión en la que coincide el voto conjunto de Maqueda y Rosatti.

En este punto se reitera lo comentado en el presente respecto del decisorio de la CSJN en "Loma del Pila",

Esta indeterminación legislativa es particularmente peligrosa, si se la observa en relación con lo afirmado por la CSJSF en cuanto la actividad estatal que justifica la tasa debe observarse: "dentro del contexto de toda la amplia gama de funciones que los municipios deben desplegar a efectos de cumplir adecuadamente con sus cometidos esenciales"²¹².

Esta misma tesitura, ha sido reiterada con frecuencia por la CCA 1, expresando que: "no resulta necesario que el cobro de las tasas tenga por objetivo primordial satisfacer intereses individuales, atento al principio, según el cual, la validez de aquéllas, como la de todos los tributos, depende de un interés público que justifique su aplicación"²¹³.

IV.4.B. Violación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad

Comenzamos destacando que la razonabilidad (arts. 1, 28 y 33 CN) y la proporcionalidad en las tasas no son sólo exigencias que emanan de la jurisprudencia de la CSJN, sino que también se encuentran

previstas en normas de derecho intrafederal (Pacto Fiscal II y Consenso Fiscal 2017), así como de normas internas a nivel provincial en Santa Fe (Ley 11123).

Podemos señalar, en primer término, el ya citado precedente "Terminal 6" donde la CSJSF explicó: "tal como se ha establecido el régimen especial de pago del 'derecho de registro e inspección' a través de la ordenanza 57/85 consistente en el pago de una cuota fija que se actualizaría sucesivamente conforme a la evolución de los índices de precios al consumidor -art. 32 ordenanza 2/88-, y frente a las pruebas que demuestran que se han cubierto con holgura los costos del servicio, la demandada no ha allegado a la causa elemento objetivo alguno que permita apreciar al Tribunal sobre qué base racional descansa la determinación de tal cuota fija. De tal forma cabe concluir que el régimen especial establecido es irrazonable en el caso, y por tanto deben anularse los actos administrativos impugnados en los que la determinación de lo adeudado se efectuó con base en dicho régimen especial".

Con invocación de esta doctrina, la CCA 1 resolvió en "Credifé S.A."²¹⁴ que la ilegitimidad del monto mínimo fijado para el DREI. Para así resolver, tuvo en cuenta que: "si nos atenemos, según lo informado, a que el servicio se presta una vez al año y que no le insume al Inspector más de 15 minutos, los porcentajes de aumento informados permiten corroborar la desmedida significación económica de la alícuota impuesta. Por otra parte, las condiciones en las que el servicio municipal se presta tampoco justifica que semejante aumento responda a un incremento en sus costos, por lo menos, no ha sido alegado ni demostrado por la demandada. (...) En efecto, la Municipalidad demandada no ha traído a la causa elementos de prueba que permitan valorar adecuadamente las causas del aumento de la alícuota ni su relación con el costo del servicio", y en consecuencia entendió que: "el aumento de la alícuota no responde a

²¹² CSJSF: "Prodisa" -ya citado-; "Sei Ingeniería" -ya citado-, voto de la Dra. Gastaldi.

²¹³ CCA 1: "Shell" (A. y S. T. 7, p. 427); "Bonazzola" -ya citado-; "Nueva Chevallier S.A." (A. y S.: T. 41, p. 292).

²¹⁴ CCA 1, "Credifé S.A. c/ Municipalidad de Esperanza s/ RCA", 15/05/2008, A. y S. T. 12, p. 328.

un incremento de los servicios municipales ni de sus costos, vinculado más bien a requerimientos generales de la demandada contrariando la naturaleza del D.R.el., por ende ilegítimo en el caso”.

En “Pellatti”²¹⁵ la actora cuestionaba -entre otras cosas-, la razonabilidad de la cuota fija que en concepto de DREI se le exigía por su actividad. La CCA 2 ponderó que: “por el período diciembre de 2005 el contribuyente pagaba en concepto de derecho de registro e inspección por los rubros habilitados la suma de \$863,76 -período año 2005 de mayor pago del derecho- y por el período enero de 2006 la suma de \$5.388,78, representando el nuevo sistema fiscal implementado de cuota fija un incremento aproximado del 623%”, en función de ello consideró que: “siendo que el derecho de registro e inspección es un tributo causado consistente en el financiamiento del servicio público prestado como condición de su legitimidad, aún considerando lo señalado precedentemente en cuanto a la manera en que debe relacionarse el costo del servicio con el servicio prestado, si nos atenemos al incremento registrado y que el municipio no ha acreditado en autos que efectivamente los servicios prestados se hayan incrementado en esa proporción, no se justifica que semejante aumento pueda responder a un incremento en sus costos o en los servicios prestados, por lo menos, no ha sido alegado ni demostrado por la accionada, no pudiéndose valorar las causas del aumento ni su relación con el costo de los servicios”, descartando la aplicación de dicha tasa por irrazonable.

Sin embargo, también en manifiesto retroceso, recientemente, en “Cooperativa Telefónica”²¹⁶, la CCA 2 -por mayoría- desechó la impugnación por irrazonable de una tasa, aunque con disidencia de la Dra. Rescia de de la Horra, quien consideró que: “la Comuna accionada no sólo no ha aportado a la

causa elemento de prueba alguno que permitan valorar adecuadamente el costo del servicio que venía prestándole a la actora en el año 2015, sino que además, ni siquiera insinuó probar que aquellos costos de sus servicios se hubieran incrementado en tal magnitud que se justificaba gravar a la actora con una cuota fija especial de \$ 25.300 mensuales a partir del mes de enero de 2016, lo que autoriza a entender que el aumento dispuesto se exhibe manifiestamente ilegítimo y arbitrario por su total falta de justificación”, y en esa inteligencia sostuvo: “en todo lo actuado ha quedado acreditado no solo el desproporcionado aumento económico del gravamen, sino que, además, tampoco se ha podido conocer con certeza qué puede estar retribuyendo el recurrente con la elevada cuota fija mensual que se le ha determinado, lo que autoriza entender que el régimen especial establecido a su respecto es irrazonable”.

Y en igual sentido la CSJSF en “Molinos Benvenuto S.A.” -ya citada- ratificó el rechazo de una acción de amparo resuelto por la Cámara de Apelación en lo Civil y Comercial de Rosario, por considerar que: “el aumento de la tasa que supera el 1000% los parámetros vigentes con anterioridad, no configuran por sí mismas agravio suficiente para dar por acreditado que la tasa en cuestión es desproporcionada, abusiva e irracional, y muchos menos alcanzan para la declaración de su inconstitucionalidad”.

IV.4.C. Apartamiento de las disposiciones del código modelo (anexo ley 8173)

Rige en Santa Fe, como se adelantó, la obligación para los municipios y comunas de adecuar sus normas tributarias al código modelo contenido en el anexo de la Ley 8173, la que surge de las propias disposiciones de esta ley (arts. 1° y 2°).

A este mandato, debemos sumar que el art. 2° de la Constitución provincial manda a los órganos del Estado el desempeño de sus funciones en las formas y con los límites que, tanto ella, como las leyes que se dicten en su consecuencia establezcan. Asimismo, la ley

²¹⁵ CCA 2, “Pellati, Fernando Daniel c/ Municipalidad de Rosario s/ RCA”, 23/08/2011, A. y S. T. 30, p. 230.

²¹⁶ CCA 2, “Cooperativa Telefónica Obras y Servicios Aguas c/ Municipalidad de Capitán Bermúdez s/ RCA”, 03/05/2019, A. y S. T. 64, p. 58.

orgánica de municipalidades 2756, dispone que las tasas, derechos y contribuciones deben ser “compatibles” con las constituciones nacional y provincial (arts. 38, inc. 16 y 48), y, en sentido general, que adolecen de nulidad “absoluta e insanable” las ordenanzas o resoluciones “en pugna o contravención” con dichas normas (art. 15).

En general, las jurisdicciones locales han acatado las disposiciones de la norma provincial, actuando de modos diversos: algunos municipios se limitan a sancionar sólo sus ordenanzas fiscales anuales, aplicando directamente el anexo de la Ley 8173 como código propio, otros, han reproducido las normas de dicho anexo en sus ordenanzas, incorporándolo así a su normativa local, en tanto que otros, han hecho esto último, pero incluyendo agregados y modificaciones no previstas en la norma modelo (este suele ser el caso de los municipios con mayor desarrollo como Rosario, Santa Fe, Rafaela, entre otros).

La jurisprudencia local no resulta clara en el tratamiento de los apartamientos que las normas tributarias locales realizan del código modelo, aunque parece volcarse por la prevalencia de este último. En caso de apartamiento se viola el principio de supremacía legal (art. 31 CN). Sin embargo, ha sido oscilante al igual que lo resuelto por la CSJSF que luego de indicar su obligatoriedad ha variado el criterio.

Así, en “Bonazzola”²¹⁷ la CCA 1 consideró irrazonable la tasa general de inmuebles cobrada por una comuna, puesto que en la determinación de la base imponible la norma local se apartaba de lo establecido por el código modelo.

Vale aclarar, que el código modelo establece como base imponible de la tasa general de inmuebles la valuación fiscal que la provincia asigna para el impuesto inmobiliario, dejando librada a los municipios y comunas la fijación de la alícuota (art. 72). En la práctica, muchas ordenanzas locales establecen sus propios mecanismos de valuación de inmuebles, los

que, lógicamente, arrojan cifras mucho más elevadas que las fijadas por la autoridad provincial.

A la misma conclusión arribó la CCA 2 en “Gómez, Alicia y otros”²¹⁸ expresando que la regulación local: “ha incurrido en un claro y manifiesto apartamiento de las disposiciones de la ley citada, norma de superior jerarquía a la que la Municipalidad accionada imperativamente debía adecuar sus Ordenanzas Impositivas en lo que refiere a la base imponible y a la alícuota a aplicar sobre la misma a los fines de determinar el monto de la Tasa General de Inmuebles”.

Así, también lo sostuvo la CCA 2 en “La Segunda Cooperativa de Seguros LTDA.” y “Sancor Cooperativa de Seguros LTDA.” –ambos ya citados–.

En la causa “Laborde”²¹⁹, por vía de una acción meramente declarativa –que tramitó ante la justicia ordinaria– la actora solicitaba la declaración de inconstitucionalidad del art. 71 de la ordenanza tributaria 078/98 del Municipio de Funes, en cuanto se apartaba de las pautas establecidas por el código modelo para la fijación de la base imponible de la tasa general de inmuebles. Esta pretensión, acogida por la Sala II de la Cámara de Apelación en lo Civil y Comercial de Rosario, fue recurrida por el Municipio, que, en queja, llegó a la CSJSF, agravándose, especialmente, de ver avasallada su autonomía municipal y su poder tributario.

El Alto Tribunal provincial –por mayoría²²⁰–, rechazó la queja, afirmando que habían sido violados los principios de legalidad y capacidad contributiva.

²¹⁸ CCA 2, “Gómez, Alicia y otros c/ Municipalidad de Granadero Baigorria s/ RCA”, 09/02/2018, sentencia n° 13.

²¹⁹ CSJSF, “Laborde, María Raquel y otros c/ Municipalidad de Funes -demanda mere declarativa de inconstitucionalidad-”, 11/06/2013, A. y S. T. 250, p. 406.

²²⁰ En disidencia, la Dra. Gastaldi entendió que al discutirse el alcance de la autonomía municipal en relación con el art. 123 de la Constitución Nacional, la queja debía ser concedida.

²¹⁷ CCA 1, “Bonazzola, Jorge Enrique c/ Comuna de San José del Rincón s/ RCA”, 29/10/2013, A. y S.: T. 35, p. 186.

Sin embargo, con posterioridad, en “Telecom Personal S.A.”²²¹ la CCA 2 convalidó la “tasa de inspección de estructuras soporte de antenas” creada por el municipio sin contar con previsión en el código modelo. Para así resolver, señaló que: “la ley 8173 no significó que los Municipios debieran igualar o reproducir *ad pedem litterae* lo prescripto por ella con una copia exacta de los tributos allí diseñados”, aunque advirtió: “desde luego, no pueden dictar normativas que resulten inconciliables con las prescripciones de la ley 8173”, y concluyó: “las prescripciones de la Ordenanza de Roldán no traspasan los límites que el Municipio tiene impuestos en tanto se corresponden con atribuciones inherentes a los municipios, y siempre que, por principio general, responda a servicios efectivamente prestados”. Esta sentencia fue confirmada por la CSJSF²²² variando así su criterio.

Más tarde, en “Procter & Gamble S.R.L.”²²³, la Dra. Rescia de de la Horra sostuvo en su voto que: “De igual vicio de ilegalidad adolece el art. 51 de la Ordenanza Tributaria N° 452/92 que creó el Derecho de Publicidad y Propaganda en jurisdicción de la Municipalidad accionada, por haber quebrantado normativa de superior jerarquía, concretamente, las disposiciones de la ley 8173 que no tienen previsto el referido gravamen, y a las que necesariamente debió atenerse la accionada según lo establecen los arts. 2 y 3 del Código Tributario Municipal”. Argumento que no fue replicado por los demás vocales de la CCA.

Recientemente, en “Cargill S.A.C.I.”²²⁴, la CCA 2 con remisión y cita de “Telecom

Personal S.A.”, convalidó el poder tributario municipal para exigir el “derecho de habilitación e inspección de antenas”, no previsto en el código modelo.

De esta jurisprudencia –que no luce consolidada sino por el contrario modificada–, parece desprenderse que los municipios no pueden alterar los elementos esenciales de las tasas que han sido tipificadas en la parte especial del código modelo, aunque ello no impediría que puedan crear otras no previstas, siempre que su regulación no resulte “inconciliable” con las disposiciones de aquel, y se vinculen con servicios efectivamente prestados.

Como veremos en el pto. VI, el apartamiento del código modelo ha sido también considerado en relación con los procedimientos allí previstos, puntualmente, en casos en que la administración tercerizó en privados las tareas de fiscalización y determinación de tributos, puesto que ello resulta ajeno a lo establecido por la norma.

V. Las tasas locales frente al derecho de defensa y la tutela judicial efectiva

V.1. La competencia contencioso - administrativa en Santa Fe

Resumidamente diremos –tal como algo ya se adelantó en el presente– que, en su estadio actual, el contencioso administrativo santafesino se compone de dos cámaras: la n° 1, con asiento en Santa Fe y la n° 2 con asiento en Rosario. Estos tribunales entienden de modo originario e improrrogable, y el único vehículo procesal para el acceso a sus estrados es el “recurso contencioso administrativo”, regulado por la Ley 11330.

El ámbito de conocimiento de estos tribunales se circunscribe, en principio, a la revisión de los actos que la propia ley caracteriza como impugnables (art. 3° y 5°), pudiendo sólo efectuar control de legalidad (art. 4°).

Para la admisibilidad del recurso, se exige, por un lado, el agotamiento de la vía

²²¹ CCA 2, “Telecom Personal S.A. c/ Municipalidad de Roldán s/ RCA”, sentencia n° 191, 09/05/2019.

²²² CSJSF, “Telecom Personal S.A. c/ Municipalidad de Roldán -RCA- s/ Queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad”, 23/06/2020, A. y S. T. 299, p. 142.

²²³ CCA 2, “Procter & Gamble Arg. S.R.L. c/ Municipalidad de Casilda s/ RCA”, sentencia n° 133, 02/06/2020.

²²⁴ CCA 2, “Cargill SACI c/ Municipalidad de Puerto General San Martín s/ RCA”, sentencia n° 114, 23/03/2021.

administrativa previa (art. 7°), que contra actos de naturaleza tributaria se realizará a través del recurso de reconsideración previsto en el art. 53 del código modelo, debiendo en el caso de los municipios, interponerse luego el recurso de apelación ante el intendente, previsto en el art. 69 de la Ley 2756 –excepto Ordenanza especial local que no lo prevea como es el caso del Municipio de Rosario–. Es importante destacar, que estos recursos administrativos no exigen el pago previo para su admisibilidad, y que la reconsideración cuenta con efecto suspensivo expreso (art. 54, código modelo).

Por otro lado, la admisibilidad requiere el cumplimiento del *solve et repete* (art. 8°), al que nos referiremos en otro punto.

La materia tributaria de ordinario se encuentra atribuida al contencioso, especialmente en casos de impugnación de actos de la administración tributaria (liquidaciones, ajustes, determinaciones de oficio) y también la impugnación de ordenanzas locales (caso en que se prescinde del agotamiento de la vía previa pudiendo acudir directamente a sede judicial). Fuera de esos casos, resulta complejo y difuso establecer la competencia de estos tribunales²²⁵, verificándose en ocasiones, pronunciamientos aislados del fuero ordinario en amparos o acciones declarativas.

Dado que las cámaras de lo contencioso administrativo no entienden en acciones de amparo, ante tales planteos en materia tributaria, resultará competente la justicia ordinaria, aunque frente a un eventual conflicto negativo de competencia, la CSJSF ha establecido que resultará dirimente analizar con estrictez la presencia de los requisitos de esa vía²²⁶.

²²⁵ Lo intrincado de la competencia contencioso-administrativa en Santa Fe, ha motivado incluso la elaboración de obras que lo tratan especialmente. En este sentido recomendamos: ALGARRA, Alejandra M. R., La competencia en el contencioso administrativo santafesino, Rosario, Zeus, 2018.

²²⁶ CSJSF, “Bacchetta, Marcelo Luis Darío y otro c/ Municipalidad de Reconquista -recurso de amparo-

Sí ha admitido el Máximo Tribunal local que las cámaras entiendan en pretensiones mero declarativas²²⁷, aunque deben adoptar la forma de recursos contencioso-administrativos.

V.2. Ausencia de doble instancia

Como hemos adelantado, el fuero contencioso administrativo santafesino se compone sólo de dos cámaras que entienden de forma originaria. Esto afecta gravemente el derecho al recurso (art. 8° de la CADH y art. 75, inc. 22 de la Constitución Nacional), puesto que la posibilidad concreta de que sus pronunciamientos sean revisados por otro tribunal, viene dada sólo por el recurso de inconstitucionalidad (regulado por la Ley 7055) ante la CSJSF, el que, lógicamente, posee naturaleza excepcional y es interpretado de modo restrictivo.

En este punto, debe destacarse que, en el corriente año 2021, se publicó periódicamente²²⁸ la noticia acerca de un proyecto el Poder Ejecutivo de la provincia tendiente a la incorporación de juzgados de lo contencioso administrativo de primera instancia, si bien aún no ha tenido ni siquiera presentación ante la Legislatura.

Es preciso señalar lo resuelto por la CSJSF en la causa “Grimaco S.R.L.”²²⁹, donde interpelado por la ausencia de doble instancia en el fuero contencioso administrativo -si bien no en una causa tributaria-, no tuvo reparos en afirmar que: “la doble instancia -salvo en materia criminal- no es, por sí misma, requisito de naturaleza constitucional ni exigencia del

s/ Recurso de inconstitucionalidad”, 19/11/1996, A. y S. T. 132, pág. 067.

²²⁷ CSJSF, “Andreoli, José María y otros y sus acumulados c/ Provincia de Santa Fe y Caja de Jubilaciones y Pensiones -acción mere declarativa de inconstitucionalidad- s/ Avocación”, 23/05/2000, A. y S. T. 163, pág. 071.

²²⁸ <https://www.diariojudicial.com/nota/87899>, 27/08/2021.

²²⁹ CSJSF, “Grimaco S.R.L. c/ Municipalidad de Villa Gobernador Gálvez -recurso contencioso administrativo- s/ Queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad”, 14/05/2019, A. y S. T. 290, p. 107.

debido proceso, integrando tal garantía sólo 'cuando está instituida por ley' y -válido es en el caso señalar- con los alcances con que dicha ley la consagra", postura que se opone a los estándares jurisprudenciales fijados por la CtIDH ("Herrera Ulloa vs. Costa Rica"²³⁰, "Tribunal Constitucional vs. Perú"²³¹, "Baena vs. Panamá"²³² y por la CSJN ("Casal"²³³, "Carrascosa"²³⁴, "P., S. M."²³⁵, entre otros). Sin embargo, la CSJSF muy recientemente ha ratificado el criterio de "Grimaco S.R.L." en las mencionadas causas "LDC Argentina S.A.", "Renova S.A." y "Noble Argentina S.A.", todas de 2022.

V.3. *Solve et repete*²³⁶

Como adelantamos, el código modelo no prevé la exigencia del pago previo para el recurso de reconsideración en sede administrativa, pero una vez agotada esta vía, el acceso a la judicial sí lo exige. En efecto, la ley 8173 (y así la mayoría de los Códigos tributarios de algunos Municipios) así lo dispone en el art. 55.

Así, la Ley 11330 establece en su art. 8° que "Cuando la resolución administrativa que origine el recurso ordenase el pago de contribuciones fiscales no puede promoverse aquel sin satisfacerlas previamente, recaudo que no rige respecto a sumas accesoriamente

debidas por recargos, multas o intereses", consagrando de ese modo el *solve et repete*.

La CSJSF ha descartado la inconstitucionalidad *per se* del instituto, resultando vital en esta postura el precedente "Primer Centro de Distribución Cassinerio"²³⁷, donde ensaya un extenso análisis y fundamentación, a cuyas premisas se remite aun en la actualidad²³⁸. Las cámaras de lo contencioso administrativo adoptan esta posición pacíficamente, reproduciendo los argumentos del Máximo Tribunal local.

Es importante destacar que, tal como surge de la letra del art. 8° de la Ley 11330, la exigencia del pago previo no rige respecto de recargos o intereses, ni de multas²³⁹.

Si bien se admite la prueba de la imposibilidad de pago, la misma es apreciada con una estrictez tal, que la torna prácticamente imposible, así, el Alto Tribunal provincial ha expresado en el citado precedente que: "no se han invocado -ni por ende demostrado- razones que permitan concluir que las ganancias netas que genera el volumen actual de ventas sean insuficientes a los fines de afrontar el depósito que se requiere, sin afectar a la Empresa al extremo de su ruina o paralización".

Pese a la jurisprudencia de la CSJN, tampoco se han receptado las alternativas al estricto pago, tales como el seguro de caución²⁴⁰ o la

²³⁰ CtIDH, 02/07/2004, Serie C No. 107.

²³¹ CtIDH, 31/01/2001, Serie C No. 71.

²³² CtIDH, 02/02/2001, Serie C No. 72.

²³³ CSJN, 20/09/2005, Fallos: 328:3399.

²³⁴ CSJN, 27/11/2014, Fallos: 337:1289.

²³⁵ CSJN, 26/12/2019, Fallos: 342:2389. Donde la Corte, al convalidar la "casación horizontal" hizo hincapié en la operatividad de los derechos más allá de su consagración normativa, y resaltó la importancia del derecho constitucional y convencional al recurso.

²³⁶ Para un estudio exhaustivo recomendamos -de nuestra autoría-: TOZZINI, Gabriela Inés y CORSALINI, Guido A., "El procedimiento determinativo de oficio, sus vías revisoras y el proceso contencioso en la provincia de Santa Fe", en MATINATA, Jorge S. (dir.) et al., Tratado de derecho tributario, procedimientos y administración tributaria, CABA, La Ley, 2021, T. II, pp. 219 y ss.

²³⁷ CSJSF, "Primer Centro de Distribución de Comestibles Cassinerio S.R.L. c/ Provincia de Santa Fe s/ Recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción (recurso de revocatoria)", 29/09/1992, A. y S. T. 96, p. 268. Criterio posteriormente sostenido en: "Empresa El Norte Bis" (10/03/1999, A. y S. T. 153, p. 410), entre otros.

²³⁸ CSJSF, "Mazzieri S.R.L. c/ Provincia de Santa Fe s/ Queja por denegación de recurso de inconstitucionalidad", 08/05/2018. A. y S. T. 282, pág. 86.

²³⁹ Así lo explicitó la CSJSF en "Dagatti" (01/09/1994, A. y S. T. 110, p. 239); "Banco Santafesino de Inversión" (06/05/1998, A. y S. T. 146, p. 430) y "Botar S.A." (08/05/2008, A. y S. T. 225, p. 227).

²⁴⁰ CSJN, "Orígenes AFJP S.A.", Fallos: 331:2480.

garantía real²⁴¹, o bien criterios más amplios para que la exigencia del pago previo pueda ceder, tales como cuando el monto exigido supera la capacidad económica del sujeto o es groseramente superior al capital de la firma²⁴². A ello puede añadirse una rica jurisprudencia desarrollada por las salas de la Cámara Federal de la Seguridad Social, en miras al logro de la tutela judicial efectiva. A modo de ejemplo, podemos citar la causa “Empresa de Transportes Don Pedro SRL”²⁴³, donde el Tribunal se remitió a la doctrina sentada por la CSJN en la causa “Adelphia SAIC”²⁴⁴, respecto a que el pago previo no resulta exigible cuando a través del requerimiento de esta clase de recaudos se revele en modo inmediato e inequívoco un propósito persecutorio o desviación de poder de parte de los órganos administrativos de aplicación. En efecto, el Tribunal habilitó la instancia judicial, sosteniendo que: «tratándose de una acción en la que AFIP sustenta su posición en unas normas sobre las que, como se verá, han recaído reiterados pronunciamientos en contrario, corresponde encuadrar la presentación en análisis en la última de las hipótesis de excepción».

Pese a tales criterios, la justicia local no ha admitido el seguro de caución como alternativa al pago previo. Tal es lo ocurrido en la causa “Roemmers SAICF”²⁴⁵, donde la CCA 1 entendió que: “la constitución de un seguro tal no resulta suficiente a los fines de cumplimentar con el artículo 8 de la ley 11.330, atento a la finalidad específica que tiene el principio del solve et repete, orientado ‘principalmente a impedir que los recursos

contencioso-administrativos se transformen en medios dilatorios para el ingreso de las sumas adeudadas en concepto de tributos, asegurando la rápida percepción de la renta pública’ (C.S.J.P. ‘El Serrano’ A. y S. T. 190, pág. 129) y no a asegurar el posterior cobro de un crédito en el marco de un litigio judicial, a las resultas de lo que allí se resuelva”. La misma tesitura había adoptado la CCA 2 en “AMX Argentina S.A.”²⁴⁶.

El máximo nivel de flexibilización del instituto viene dado por la jurisprudencia de la CCA 1, que acepta su cumplimiento a través de un plan de pagos, en supuestos en que la situación patrimonial del contribuyente no alcance a implicar la imposibilidad. Así lo dispuso en “Club Atlético San Jorge”²⁴⁷, “Supercanal S.A. (revocatoria)”²⁴⁸ y “Autorosario S.A. (revocatoria)”²⁴⁹.

V.4. Tutela cautelar

La imposibilidad de obtención de tutela anticipada en materia tributaria en la justicia contenciosa resulta manifiesta. Desde la constitución de las cámaras de lo contencioso administrativo en el año 2001, se conocen escasos precedentes de medidas cautelares otorgadas por dichos tribunales a favor de los contribuyentes, permitiéndolo el acceso a la justicia sin *solve et repete*.

Este criterio, aplica la jurisprudencia más restrictiva²⁵⁰ y más antigua –ya superada– de la CSJN, en efecto, no aplica los fallos posteriores, en los que el Tribunal ha admitido la tutela cautelar en materia tributaria en variados supuestos²⁵¹.

²⁴¹ CSJN, “Gubelco S.R.L.”, 05/06/2007, G. 2212. XXXIX.

²⁴² CSJN: “Sanatorio Otamendi y Miroli S.A.” (04/05/1995, Fallos: 318:821); “López, Iván Alberto” (10/10/2000, Fallos: 323:3012); “Centro Diagnóstico de Virus S.R.L.” (02/08/2005, Fallos: 328:2938), entre otros.

²⁴³ CFSS, Sala III, 04/05/2022, “Empresa de Transportes Don Pedro SRL c/ AFIP s/ Impugnación de deuda”.

²⁴⁴ CSJN, 1974, Fallos: 288:287.

²⁴⁵ CCA 1, “Roemmers S.A.I.C.F. c/ Municipalidad de Santa Fe s/ RCA”, 03/09/2019, A. y S. T. 61, p. 440.

²⁴⁶ CCA 2, “AMX Argentina S. A. c/ Municipalidad de Rosario s/ RCA”, 09/10/2012.

²⁴⁷ CCA 1, “Club Atlético San Jorge Mutual y Social c/ Provincia de Santa Fe s/ RCA”, 09/06/2004, A. y S. T. 6, p. 356.

²⁴⁸ CCA 1, “Supercanal S.A. c/ Municipalidad de Reconquista s/ RCA (revocatoria)”, 26/02/2007, A. y S. T. 7, p. 396.

²⁴⁹ CCA 1, “Autorosario S.A. y otros c/ Provincia de Santa Fe s/ Recurso contencioso administrativo (revocatoria)”, 21/09/2016, A. y S. T. 50, p. 17.

²⁵⁰ CSJN; Fallos: 313:1420, entre otros.

²⁵¹ CSJN; Fallos: 250:154; 251:336; 307:1702; 314:695; 316:2855, entre otros.

Como ya hemos podido expresar²⁵², uno de los principales obstáculos para el acceso a la tutela cautelar tributaria en Santa Fe, viene dado por la doctrina judicial que sostiene que las cuestiones que se resuelven en la interpretación de hechos y la valoración de diversos elementos probatorios y normativos exorbitan el limitado ámbito de conocimiento de las cautelares²⁵³, igualmente los planteos que exijan una labor interpretativa del derecho aplicable²⁵⁴.

La aplicación mecánica de esta doctrina implica la total negación de la tutela cautelar, puesto que en la impugnación del ejercicio del poder tributario provincial o municipal, en la generalidad de los casos será necesario observar un régimen normativo complejo que conjuga el orden constitucional local, nacional, la Ley 23548 y otras normas de naturaleza intrafederal, entre otras disposiciones normativas. Asimismo, la valoración, al menos superficial, de algunos elementos de prueba resulta necesaria para acreditar hipótesis de confiscatoriedad u otros excesos en el poder de imposición o de recaudación.

Por mencionar algunos de los escasos precedentes en que esta tutela fue concedida, podemos citar la causa “Gómez Alicia”²⁵⁵, donde luego de otorgar la medida cautelar al contribuyente, declaró inadmisibles los recursos por falta de cumplimiento del *solve et repete*. Llegado el caso a la CSJSF, esta revocó el decisorio por entender una manifiesta

contradicción con el otorgamiento de la medida cautelar²⁵⁶.

Interesante resulta la causa “Dycasa S.A.”²⁵⁷, donde la actora, adjudicataria de una licitación para reparar una ruta nacional, cuestiona la pretensión comunal de alcanzarla con el DREI. La CCA 1 concedió la tutela cautelar tomando en consideración que: “Concretamente, a pesar del expreso pedido de la actora, nada se habría al menos indicado en dichos actos acerca de cuáles fueron los servicios efectivamente prestados por la Administración en el obrador instalado por la recurrente, y que justificarían el tributo reclamado”, y que: “no se ha justificado –ni surge con evidencia– que la suma de \$ 1.372.021,29 pueda tener alguna relación con el costo de esos supuestos servicios que en principio justifican el tributo (criterio de ‘Credife’, citado; ‘Victorio A. Gualtieri’, A. y S. T. 7, pág. 135; ‘Giménez’, A. y S. T. 29, pág. 234; etc.)”.

Recientemente, la CCA 1 ha negado la tutela cautelar en una causa en la que se discutía la novedosa “tasa de servicio de disposición final de neumáticos fuera de uso”, ratificando el criterio restrictivo en esta materia²⁵⁸.

VI. La tercerización de funciones tributarias

Respecto a este tema, que tanta tinta ha hecho correr al referirse a funciones indelegables de todo Estado como es la función de recaudar, diremos que en el ámbito provincial la jurisprudencia ha rechazado la posibilidad de delegar o tercerizar facultades tributarias, práctica que, por otro lado, es bastante frecuente en municipios y comunas, puesto que existen verdaderas empresas dedicadas a la creación normativa de

²⁵² TOZZINI, Gabriela Inés y CORSALINI, Guido A., “El procedimiento determinativo...”, op. cit., pp. 249 y ss.

²⁵³ CSJSF: “Marcelli” (A. y S. T. 115, p. 497); “Soria” (A. y S. T. 139, p. 271); “Ivalsa” (A. y S. T. 160, p. 318); “Barrionuevo” (A. y S. T. 163, p. 145), entre otros.

²⁵⁴ CSJSF: “Estrubia” (A. y S. T. 140, p. 115); “Hernández” (A. y S. T. 140, p. 120); “Álvarez” (A. y S. T. 151, p. 365), entre otros.

²⁵⁵ CCA 2, “Gómez, Alicia Susana y otros c/ Municipalidad de Granadero Baigorria s/ Medida cautelar”, 16/08/2011.

²⁵⁶ CSJSF, “Gómez, Alicia Susana c/ Municipalidad de Granadero Baigorria -recurso contencioso administrativo- s/ RCA”, 25/03/2015, A. y S. T. 261, p. 233.

²⁵⁷ CCA 1, “Dycasa S.A. c/ Comuna de San Agustín -recurso contencioso administrativo- s/ Medida cautelar”, 12/08/2013, A. y S. T. 34, p. 156.

²⁵⁸ CCA 1, “Fate SAICI c/ Comuna de Sauce Viejo -RCA- s/ Medida cautelar”, 01/07/2021, A. y S. T. 71, p. 422.

novedosas “tasas” y ofrecerlas, junto con el servicio de su recaudación.

La CCA 2 sostuvo en la causa “Neumáticos Goodyear S.R.L.”²⁵⁹ que: “el legislador local ha consagrado –con el apoyo y favor de la mejor doctrina– la regla y/o principio general de indelegabilidad de la función pública esencial de recaudación tributaria” y que: “tampoco ha previsto en ninguna de sus disposiciones la posibilidad del órgano competente de delegar los procedimientos de determinación y/o los procesos para obtener por vía coactiva el pago del tributo, en personas jurídicas privadas, por oponerse a principios tales como el de competencia en materia administrativa y de legalidad en materia tributaria”. Esta doctrina ha sido reiterada con frecuencia²⁶⁰.

Esta doctrina fue convalidada por la CSJSF, al rechazar la queja interpuesta por la demandada en la causa “Compañía de Alimentos Fargo S.A.”²⁶¹.

VII. El escandaloso fallo de la Corte local: “Telecom Personal S.A. c/ Municipalidad de Roldán” (23/06/2020)

Se ha dispuesto el desarrollo en forma autónoma –más allá de la cita que de ella se efectúa en puntos anteriores– de lo resuelto por la CSJSF en la causa citada por la importancia que tiene el mismo respecto de los males que conlleva al tratar casi todos los puntos de análisis del presente abordados en el tratamiento de las tasas locales y resuelve

²⁵⁹ CCA 2, “Neumáticos Goodyear S.R.L. c/ Municipalidad de Las Rosas s/ Recurso contencioso administrativo”, 07/05/2015, cita: 3098/15.

²⁶⁰ CCA 2: “Neumáticos Goodyear” (A. y S. T. 45, p. 405); “Aguas Danone” (T. 56, p. 127); “AMX”, (T. 54, p. 273); “Enrique Soriano” (T. 49, p. 17); “Cia de Alimentos Fargo” (T. 47, p. 29); “Mondelez” (T. 58, p. 179); “Unilever” (T. 57, p. 418); “Fiat Auto Argentina S.A.” (T. 61, p. 130). Más recientemente en: “Frigorífico Paladini S.A. (30/10/2019); “Unilever de Argentina S.A.” (23/10/2019) y “AMX Argentina S.A.” (14/05/2021).

²⁶¹ CSJSF, “Compañía de Alimentos Fargo S.A. c/ Comuna de Wheelwright -recurso contencioso administrativo- s/ Queja por denegación de recurso de inconstitucionalidad”, 22/02/2017. A. y S. T. 273, p. 352.

tirando por la borda la verdadera esencia de este tributo, y contrariando además su propia doctrina judicial anterior y la doctrina judicial de la CSJN sin justificar en el caso su apartamiento. Se anida en criterios arcaicos ya superados por la doctrina e implica un manifiesto retroceso incluso doctrinario y de enorme peligrosidad para el estándar de garantías del contribuyente local frente a la voracidad fiscal de municipios y comunas. Para evitar toda subjetivización se harán transcripciones textuales.

En efecto, el caso se refería a una “tasa de inspección de estructuras soporte de antenas”. En primer lugar, en punto a la exigencia de la efectiva prestación individualizada de servicios por parte del Estado local, el actor opuso que el municipio no se encontraba habilitado a poder prestar el servicio de inspeccionar y/o controlar la actividad de telecomunicaciones y/o sus instalaciones por ser de competencia de un organismo federal (la Comisión Nacional de Comunicaciones). La CSJSF desestimó el planteo, ratificando lo resuelto por la CCA 2, con invocación del precedente “Villivar”²⁶² de la CSJN, que a nuestro entender, nada tiene que ver con lo referido a la tasa en cuestión, ya que la causa –que por mayoría fue declarada inadmisibles con invocación del art. 280 del CPCCN–, refería a una ley provincial que estableció la exigencia de audiencia pública para la aprobación de estudios de impacto ambiental, lo que no guarda relación con la materia tributaria, sino con la complementariedad de estándares en el marco del art. 41 –derecho al ambiente– de la Constitución Nacional. Allí sostuvo la CSJN que: “Esta Corte ya ha dicho al respecto, que tal concurrencia o complementación, al margen de que pueda, eventualmente y frente a casos concretos, generar conflictos respecto de la dilucidación de sus concretos alcances, basta, se reitera, para disipar el agravio genéricamente planteado en el presente recurso”.

También con relación a esta cuestión dejó de lado su doctrina judicial vigente referida a su necesaria existencia y prueba por el Estado

²⁶² CSJN, 07/04/2007, Fallos: 330:1791.

local (tanto de la propia CSJSF en "Prodisa S.A.", Sei Ingeniería S.A.", "Comuna de Timbúes c/ Zampa" –ya citadas–, como del propio fuero contencioso administrativo en "Gilardoni, Carlos", "Telecom Personal S.A. c/ Municipalidad de Firmat" –ya citados-) y con total retroceso y apartamiento a la doctrina judicial de la CSJN volvió a su vieja doctrina judicial ("Arenera de la Cruz y Rozas S.A." –citado-) y la reemplazó con la acreditación de la prestación potencial. Así sostuvo: "Debe señalarse que respecto de esa supuesta falta y atento al alcance dado al término "efectiva prestación del servicio" por la jurisprudencia de esta Corte (A. y S. T. 278, págs. 57/61; T. 133., págs. 258/279), luce suficientemente acreditada la prestación potencial del servicio por parte de la Municipalidad de Roldán para hacer nacer la obligación a cargo del contribuyente, no logrando la recurrente en este caso desmerecer las argumentaciones expuestas por la CCA 2 cuando sostuvo la exigibilidad del cobro de la tasa por haber acreditado el Fisco realizar actos de la administración, verificaciones y requerimientos propias de la tarea de inspección de estructuras soporte de antenas de la actora. Al respecto cabe recordar que a los fines de la exigibilidad del cobro de la tasa se ha entendido suficiente la organización del servicio, así como su ofrecimiento a los eventuales contribuyentes, resultando legítimo su cobro desde el momento en que el Fisco incurre en erogaciones para organizar la prestación, la que debe encontrarse a disposición de los particulares, independientemente del uso efectivo que de ella realicen. Con mayor peso argumentativo la CSJN ha sostenido que "desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago (de las tasas) aun cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en miras el interés general" (Fallos:251:50; 312:1575; 323:3770; 326:4251, entre otros).

"En suma, esta Corte provincial –aunque refiriendo a la percepción del Derecho de Registro e Inspección– ha analizado la

exigencia o no de la efectiva prestación del servicio, considerando que la tasa no es sin más ilegítima si en el período que se reclama el servicio efectivamente no se prestó, siempre que la Administración "prima facie" cuente con las estructuras adecuadas para la prestación del servicio ("Arenera de la Cruz y Rozas S.A. c/ Municipalidad de Santa Fe s/ Recurso Contencioso Administrativo de Plena Jurisdicción", A. y S. T. 104, págs. 84/91),".

Asimismo, frente al planteo de la firma de la "falta de publicación oficial de la Ordenanza" sustituyendo dicha exigencia que hace a la garantía de la autenticidad del texto legal, a la seguridad jurídica y a la generalidad y con total apartamiento a la jurisprudencia de la CSJN al respecto ya citada en el presente (...) la sustituyó por la notificación individual a la firma. Así sostuvo: "Por otro lado, la recurrente repele el cobro de la tasa invocando la violación del principio de defensa en juicio por falta de publicación de las supuestas normas pero no logra conmovier los fundamentos que brindó la Cámara al dar tratamiento adecuado a la defensa de Telecom Personal S.A.(...) sin que pueda pasar desapercibido que los Sentenciantes pusieron de resalto que la Municipalidad notificó a la empresa las Ordenanzas municipales 524/07 y 528/07 y que "...ya con la sustanciación de los anteriores expedientes habidos entre las mismas partes aquí contendientes, mal puede decir la empresa que no conoce el íntegro texto de las ordenanzas precipuas, máxime cuando de la voluminosa pieza de la demanda se desgrana un conocimiento acabado de sus disposiciones" (fs. 22v./23) no logrando la recurrente -con sus alegaciones genéricas y la jurisprudencia que invoca- conmovier la comprobada existencia de anoticiamiento cabal de la normativa en cuestión".

Respecto de la invocación de la firma referida al incumplimiento de la Ley 8173 (art. 31, Constitución Nacional) de carácter obligatorio por disposición legal para los municipios y comunas la CSJSF, lo desestima y cambia de criterio (del sostenido en "Laborde" –ya citado-) con total desapego de la legalidad y de la seguridad jurídica que tal código

unificado en Santa Fe genera en los aspectos sustanciales y procedimentales. Así sostuvo: “la compareciente achaca al fallo impugnado el haber incurrido en autocontradicción y contener falsas afirmaciones, insistiendo en la inconstitucionalidad de la tasa de inspección de antenas, la que no surge ‘taxativamente’ del Código Fiscal Municipal aprobado por la ley 8173, más lo cierto es que no logra rebatir con sus genéricas afirmaciones lo argumentado por la Cámara al respecto de la interpretación amplia que el Tribunal propugna en consonancia con la doctrina aplicable.”

En efecto, el Tribunal comenzó recordando la amplitud del artículo 107 de nuestra Constitución provincial y señaló que “la posterior ley 8173 no significó que los Municipios debieran igualar o reproducir *ad pedem litterae* lo prescripto por ella con una copia exacta de los tributos allí diseñados” para concluir que los Municipios no están obligados a seguir a pie juntillas las disposiciones de la ley 8173 aunque tienen ciertamente contornos definidos a la hora de establecer sus tributos y que no pueden traspasar, no pudiendo dictar normativas que resulten inconciliables con las prescripciones de la ley 8173. Asimismo, ponderó que la ley 8173 es anterior a la reforma constitucional de 1994 la que conduce a una ampliación de las potestades tributarias de los Municipios e indicó que la lectura e interpretación que se efectúe de la ley 8173 debe ser leída “en clave constitucional”, es decir, en el supuesto en el que la norma de inferior grado resulta ser más antigua que las de mayor jerarquía “...Esta circunstancia no invalida per se a la normativa local (constitucional e infraconstitucional) concernida, pero exige realizar esfuerzos interpretativos constantes para conciliar lo que pueda ser jurídicamente conciliable y a estar permanentemente ‘en guardia’ para no convalidar situaciones que puedan resultar jurídicamente inconciliables”.

En línea con los manifiestos apartamiento a los elementos esenciales de la tasa no hace lugar tampoco al argumento de la violación al derecho intrafederal en el caso respecto de la ley de coparticipación de impuestos con la

excusa de su carácter de tasa ni tampoco a lo referido a la irrazonabilidad de su monto.

Con este decisorio la CSJSF ha desnaturalizado el instituto de la tasa y, se ha apartado en todo de la doctrina de la CSJN sin justificación alguna. El retroceso de su doctrina luce manifiesto.

VIII. Reflexiones

La autonomía municipal no justifica la ilegalidad ni constituye un *bill* de indemnidad.

Los derechos subjetivos de los contribuyentes locales surgen de los límites al fisco municipal. Pero la cuestión de límites -que son los que tienen todos los estados- no significa desconocimiento ni menoscabo a la autonomía municipal de la que nadie duda y tiene fundamento constitucional (arts. 5º, 126 CN) y reconocimiento expreso de la CSJN²⁶³.

Si bien no se encuentra controvertida la alusión es necesaria porque a veces se confunde con los límites a la potestad tributaria municipal.

En tal sentido no se pone en tela de juicio que los municipios son autónomos, pero eso no significa que puedan establecer cualquier tipo de tributos, puesto que, al igual que las provincias y la Nación, su potestad tributaria tiene límites que hacen posible el federalismo fiscal, impuestos por la Constitución Nacional, en base a la distribución de potestades tributarias (art. 75 incs. 12, 13, 18 y 30), lo que incluye la exigencia de sujeción territorial (arts. 1º, 5º, 123), y los derechos y garantías de los contribuyentes (primera parte del texto constitucional); por lo dispuesto en determinadas leyes nacionales, tratados internacionales, y por el federalismo de concertación o derecho intrafederal (ley de coparticipación, CM, pactos y compromisos fiscales), que no permiten su derogación o modificación unilateral, conforme lo ha señalado la CSJN en “Santa Fe c/ Estado Nacional” -ya citada-, y obliga a los municipios, a través de lo acordado por las provincias, siendo que además reciben

²⁶³ CSJN, “Asociación del Personal Municipal del Depto. Las Colonias”, 29/10/2020, Fallos: 343:1389.

recursos coparticipados, por lo que no pueden desligarse de las obligaciones que dichos acuerdos generan.

Puede afirmarse que: los municipios autónomos tienen límites a su potestad tributaria, y tales límites generan derechos subjetivos a favor de los particulares. La autonomía municipal no puede servir como excusa para apartarse de ellos.

Esta cuestión también se explica por el absurdo: en efecto, nadie discute que las provincias son autónomas y, sin embargo, resulta impensado, que establezcan derechos de importación y exportación a ellas vedados²⁶⁴.

En efecto, se refiere a la supremacía de la Constitución Nacional (art. 31 y 126), que supone un orden nacional unificado debajo de sí (art. 27). Se trata del principio de solidaridad tributaria federal que impone ciertos límites a la potestad tributaria de las provincias y municipios.

Límites no indican pérdida de autonomía. En efecto, la autonomía municipal ahora constitucionalizada no puede ser entendida como una franquicia para que los municipios se aparten de los límites a su potestad tributaria.

La CSJN ha establecido con claridad el límite de las atribuciones provinciales. Así, decidió en Fallos: 257:159 que "por importantes y respetables que sean las facultades conservadas por la Provincia, no alcanzan a sustentar la prescindencia de la solidaridad requerida por el destino común de los demás estados autónomos y de la Nación toda, ni permiten el aislamiento y la segregación de ellos, en la empresa de su realización conjunta. La necesaria subsistencia y la debida preservación de la autonomía estatal y el carácter indestructible de las provincias no puede ser obstáculo a la unidad nacional, también indestructible, que requiere, en el intercambio y tránsito de bienes, personas e ideas, como esta Corte ha tenido ocasión de señalarlo 'un solo país para un solo pueblo'

Fallos: 178:9 y otros". También lo sostuvo con posterioridad a la reforma constitucional de 1994 en las decisiones de esta Corte Suprema. En Fallos: 322:2862 esta Corte ha dicho que "la regla y no la excepción consiste en la existencia de jurisdicciones compartidas entre la Nación y las provincias, por lo que las normas constitucionales que rigen el caso deben ser interpretadas de modo tal que se desenvuelvan armoniosamente evitando interferencias o roces susceptibles de acrecentar los poderes del gobierno central en detrimento de las facultades provinciales y viceversa (Fallos: 271:186; 293:287; 296:432), pero sin perder de vista que las provincias, dada la posición que ocupan dentro del régimen constitucional, deben observar una conducta que no interfiera ni directa ni indirectamente con la satisfacción de servicios de interés público nacional. Las facultades provinciales, por importantes y respetables que sean, no justifican la prescindencia de la solidaridad requerida por el destino común de los demás estados autónomos y de la Nación toda (Fallos: 257:159; 263:437; 270:11, entre otros)".

Asimismo sostuvo que, los municipios no tienen un poder más extenso que las provincias pues son entidades políticas con atribuciones cuyo contenido y alcance depende de las constituciones provinciales (art. 123, Constitución Nacional) y estas últimas no pueden conceder derechos ni atribuciones que las provincias no tienen mucho más elevado sería ese riesgo si se reconociera a la gran cantidad de municipios existentes atribuciones tan extensas que, en los hechos, tuvieran la consecuencia de impedir el desarrollo de las políticas de alcance nacional.

No puede ponerse en tela de juicio que los municipios y comunas son el Estado más cercano que tiene el ciudadano para acudir y que, en muchas ocasiones debe hacer frente a innumerables demandas y prestaciones, pero ello no debe hacerse a costa de lo que sea burlando los límites que debe respetar y del contribuyente.

²⁶⁴ Parafraseando a VITELLESCHI, Ignacio, en "Impuestos ocultos...", op. cit.

Sin duda que, la causa de todos los males radica en que no se corrige el mal reparto en el federalismo fiscal esto se acredita con la demora en el dictado de la ley de coparticipación federal conforme los parámetros constitucionales (art. 75, inc. 2º y en la cláusula transitoria sexta, de la Constitución Nacional), y que la propia CSJN ha exhortado a los distintos niveles estadales a cumplir con lo dispuesto en dicha manda constitucional.

Se plasma el derecho del contribuyente local al dictado de la ley de coparticipación nacional y de las provinciales. Esto se desprende de lo resuelto por la CSJN en "Municipalidad de La Rioja"²⁶⁵ de 2014.

Al respecto, cabe precisar que la Ley 23548 de Coparticipación ya contenía una manda dirigida a las provincias de "establecer un sistema de distribución de los ingresos que se originen en esta Ley para los municipios de su jurisdicción, el cual deberá estructurarse asegurando la fijación objetiva de los índices de distribución y la remisión automática y quincenal de los fondos" (art. 9º, inc. g).

En "Santa Fe c/ Estado Nacional" –ya citada–, sostuvo que era imposible soslayar que transcurrieron casi diecinueve años desde la fecha fijada en la disposición transitoria sexta de la Constitución Nacional para establecer un régimen de coparticipación y que en razón de ello, "este incumplimiento exige de esta Corte el ejercicio del control encomendado a la justicia sobre las actividades de los otros poderes del Estado y, en ese marco, debe poner de manifiesto la imperiosa necesidad de la sanción de la ley-convenio en los términos del citado art. 75, inc. 2º, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, que instituya regímenes de coparticipación de las contribuciones directas e indirectas, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos y una distribución que contemple criterios objetivos de reparto; que sea equitativa, solidaria y que dé prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional" (v. consid. 39 del

voto citado). También en "Laboratorios Raffo SA" –ya citada–.

Y en idéntico sentido se propuso establecer un régimen legal de coparticipación de recursos provinciales con los municipios en "Municipalidad de La Banda"²⁶⁶, donde la CSJN reafirmó el principio de autonomía económica y financiera de los municipios en una causa de discriminación por el reparto de la coparticipación de la provincia de Santiago del Estero con respecto a la ciudad de La Banda. La CSJN afirmó que "las autoridades constituidas deben respetar el grado de autonomía asignado a los diferentes niveles de gobierno por el constituyente provincial, cuya preservación no admite limitaciones acotadas por el grado o medida en que las autoridades provinciales franqueen el ámbito reservado a la libre disposición comunal; de no procederse del modo indicado, aun por mínima que fuera la afectación de las instituciones, se autorizará un paulatino y peligroso cercenamiento de las atribuciones municipales".

En esta línea como puede advertirse de lo relatado en el presente, los estados locales de Santa Fe frente a la problemática de la necesidad de recursos, se valen del eufemismo de la tasa como resguardo a su voracidad fiscal y se apartan de las exigencias de dicho instituto y de los límites que gobiernan su potestad tributaria y, la normativa aplicable para su cuestionamiento y, el Poder Judicial en general les son funcionales.

Finalizamos con cita a los elevados criterios del profesor y ministro del Tribunal Superior de Justicia de CABA, José Osvaldo Casás²⁶⁷ plasmados en sus Votos, por un lado al indicar la importancia del respeto de los límites a la potestad tributaria local en resguardo de los derechos del contribuyente que sin duda sería importante para la reflexión de los jueces que resuelven las contiendas tributarias locales:

²⁶⁶ CSJN, 23/08/2018, Fallos: 328:175.

²⁶⁷ TSJ CABA, "GCBA s/ Queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en HBFüller SAIC c/ GCBA s/ Impugnación actos administrativos", voto del ministro Casás, 04/11/2014.

²⁶⁵ CSJN, 23/06/2015, Fallos: 338:515.

“Por lo demás, en un régimen federal como el argentino, en que existe una pluralidad de sujetos impositores —el Estado Nacional y veinticuatro Estados locales: la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las veintitrés provincias—, la adopción de convenios de coordinación atiende a la unicidad del contribuyente —que como sujeto pasivo tributario resulta único, a pesar de sus múltiples obligaciones— frente a las manifestaciones del Estado impositor lato sensu —que involucra, además de las apuntadas esferas de gobierno (central y locales), a más de dos mil doscientos municipios de provincia—, que diseña los tipos de sus numerosos gravámenes (impuestos, tasas y contribuciones especiales), sus políticas tributarias y la carga fiscal parcial, en algunos casos, de modo irrazonable —sobre todo si se la confronta con la carga fiscal consolidada—.”.

Y por el otro, al resolver con cita al Profesor Emérito de la Universidad de Colonia, Klaus Tipke en su ensayo titulado “Moral tributaria del Estado” que: “El Estado, al cumplir sus obligaciones, debe comportarse como gerente del bien común y no como un moderno Leviatán. En un Estado de Derecho, el norte debe estar puesto en la Justicia. Ésta es la máxima exigencia que debe plantearse ese Ente Político y no puede ser desplazada por la conveniencia de “hacer caja” —entre otras aspiraciones contrarias a su contenido esencial—. Es que, el interés puramente recaudatorio de contar con la mayor cantidad de recursos disponibles, retaceando las repeticiones, no se compadece con el “interés general” ni con el “interés público”, ya que este último estriba en la estricta aplicación de la ley, sin alterar los principios fundamentales de justicia que la inspiran. Como señala Tipke, todo sistema jurídico justo requiere, también, de un sistema tributario fundado en principios adecuados a la realidad, coherentes y llevados hasta sus últimas consecuencias, por cuanto dicha construcción no puede elevarse en el vacío y deriva de principios éticos fundamentales (ob. cit., ps. 31).

“No puede perderse de vista que algunos valores esenciales del Estado de Derecho se ven desdibujados si se confiscan los créditos de los contribuyentes. Es que, frente a dicha situación, la tutela judicial efectiva en materia tributaria se evanesce, convirtiéndose en una mera declamación teórica, (...)”²⁶⁸.

²⁶⁸ Voto de CASÁS, considerando 11) en TSJ CABA, “Aranovich, Fernando Carlos c/ GCBA s/ repetición (art. 457 CCAYT) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, Buenos Aires, 19 de septiembre de 2017.

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO LOCAL

REMEDIOS JURÍDICOS FRENTE A LOS EXCESOS EN LOS REGÍMENES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS EN LA CIUDAD DE BUENOS AIRES

Silvina Érica Coronello

I. El impuesto sobre los ingresos brutos y los regímenes de retención y/o percepción

El hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme el art. 9 de la Ley N°23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos debe consistir en el ejercicio de toda actividad habitual con fines de lucro, en determinada jurisdicción.

Por su parte el Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires regula el impuesto en su art. 175 (y concordantes de años anteriores) que dispone: “Por el ejercicio habitual y a título oneroso en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las cooperativas y todos los contratos asociativos que no tienen personería jurídica, cualquiera fuera el tipo de contrato elegido por los partícipes y el lugar donde se realiza (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares del dominio público y privado, y todo otro de similar naturaleza), se paga un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente Capítulo (...)”.

Al igual que en las jurisdicciones provinciales, la normativa local se aparta de la exigencia de fin de lucro, estableciendo en cambio onerosidad en la prestación. De manera tal que se modifica –y amplía– el hecho imponible del impuesto, excediendo el parámetro fijado por el derecho intrafederal.

Por otra parte, desde hace algunos años, a fin de disponer de recursos de manera anticipada, las administraciones tributarias locales implementaron diversos regímenes de

retención y/o percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, se encuentran vigentes los siguientes regímenes de retención y/o percepción:

- Regímenes de retención en la fuente, aplicables cuando la entrega de las cosas muebles o la locación de las cosas, obras o servicios, o la prestación de servicios, se realicen en la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

- Regímenes de percepción, en relación a toda adquisición, locación o prestación efectuada sobre bienes, cosas o personas que se recepcionen o sitúen en sedes, depósitos, establecimientos, locales o cualquier otro tipo de asentamiento dentro del ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

- Régimen de retenciones bancarias, denominado Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias (SIRCREB), aprobado por la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral y que resulta el sistema de recaudación del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos aplicable a los contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral, con relación a los importes que sean acreditados en cuentas abiertas en entidades financieras.

II. Generación de saldos a favor

La aplicación de los distintos regímenes de retención y/o percepción pueden generar saldos a favor debido a la desconexión entre el hecho pasible de la retención o percepción y el hecho imponible del impuesto; o bien puede resultar que exista conexión entre ambos hechos, pero el monto retenido o percibido supere el monto de la obligación tributaria resultante.

II.1. Desconexión entre el hecho de la retención o percepción y el hecho imponible

La desconexión entre el hecho pasible de la retención o percepción y el hecho imponible del impuesto ocurre porque los regímenes de retención y percepción se encuentran en una etapa previa a la configuración del hecho imponible, y establecen un hecho de la retención o percepción que difiere de aquel; es decir, el hecho de la retención o percepción se encuentra escindido del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ya sea en su elemento material o cuantitativo.

Al respecto el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad en la causa “Minera IRL Patagonia SA” ha señalado que el régimen de retención se aplica con sustento en la verificación de “un hecho diferente del previsto por el legislador como hecho imponible del gravamen, generando un pago a cuenta, sin razonable vinculación con el presupuesto de hecho que pretende ser captado en la propia fuente y en tal sentido se evidencia un avance injustificado del GCBA sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria, consagrado en el art. 51 de la Constitución de la Ciudad -en sintonía con lo dispuesto por la Constitución Nacional, arts. 4º, 17, 19, 52, 75 incs. 1º, 2º y 3º, 76, 99 inc. 3º.”¹

En dicho orden de ideas, la desconexión indicada vulnera el principio de reserva de ley en materia tributaria, toda vez que a través de estos regímenes se crean supuestos de retención o percepción que difieren el hecho imponible del impuesto fijado por el legislador, y generan una categoría de sujetos retenidos o percibidos que nunca se convierten en contribuyentes.

Al respecto, el máximo tribunal ciudadano en la causa “Asociación Argentina de Compañías de Seguros” consideró que la lesión al principio de reserva de ley trae como consecuencia que se reemplace el hecho imponible por una apropiación indebida por parte del estado de

bienes de los particulares, y por ende debe evitarse que las retenciones generen “un abultado y permanente saldo a favor del contribuyente, con apropiación ilegal por parte del fisco del capital de trabajo de los sujetos pasivos”².

En tal sentido como consecuencia de la independencia ilegal, indebida e inadmisibles del hecho pasible de retención o percepción respecto del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tanto en su aspecto material como cuantitativo, se lesiona el principio de reserva de ley en materia tributaria, que surge del art. 17 y 19 de la Constitución Nacional y del art. 51 de la Constitución de la Ciudad.

II.2. Conexión entre el hecho pasible de la retención o percepción y el hecho imponible, pero el monto retenido o percibido supera el monto de la obligación tributaria

En otros casos, si bien existe conexión entre el hecho de la retención o percepción y el hecho imponible -es decir luego de la retención o percepción efectivamente se configura el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos-, el monto de las retenciones o percepciones supera el monto de la obligación tributaria.

Al respecto cabe recordar que el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad en la causa “Sociedad Anónima Importadora y Exportadora de la Patagonia” decidió que “(...) el establecimiento de cualquier ‘ante pago’ desproporcionado y abusivo importaría la creación ex novo, en la excedencia, de una prestación pública coactiva distinta del impuesto mismo, regularmente instituido, con afectación al principio multisecular de reserva de ley tributaria, desatendiendo el imperativo de que sólo cabe aprehender la capacidad

¹ Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad, sentencia del 12 de noviembre de 2014 en la causa “Minera IRL Patagonia SA”.

² Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad, sentencia del 27 de agosto de 2014 en autos “Asociación Argentina de Compañías de Seguros (AACS)”; y sentencia de fecha 12 de noviembre de 2014 en la causa “Minera IRL Patagonia SA”.

contributiva ponderada en el presupuesto de hecho definido por el legislador al caracterizar la hipótesis de incidencia tributaria (en términos de tipicidad y taxatividad) y fijar la cuantía de la obligación resultante en este caso de la aplicación de la tarifa a la base imponible, elementos todos que actúan en el campo del derecho tributario sustantivo donde queda excluido todo margen de discrecionalidad del Organismo Recaudador”, agregando que “(...) las retenciones, percepciones, anticipos y pagos a cuenta, no deben superar, por regla, en su conjunto, la obligación fiscal que, en definitiva, deba afrontar el contribuyente y, menos aún, cuando a través de tales institutos se originan recurrentemente saldos a favor del obligado tributario”³.

De esta manera si bien existe conexión entre el hecho de la retención o percepción y el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el monto de las retenciones o percepciones supera el monto de la obligación tributaria. En otras palabras, si bien el contribuyente configura el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el monto de las retenciones o percepciones supera el *quantum* del tributo.

En tal sentido se vulnera el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en su aspecto cuantitativo, lo cual lesiona el principio de reserva de ley en materia tributaria y el principio constitucional de capacidad contributiva, que surgen de los arts. 16, 17 y 19 de la Constitución Nacional y del art. 51 de la Constitución de la Ciudad.

II.3. La imposibilidad de consumir o compensar los saldos

En ambos supuestos se generan saldos a favor del contribuyente que en aquellos casos en que resulten constantes, elevados e imposibles de compensar o consumir en el corto plazo, implican una apropiación del

dinero de las personas afectadas por parte de las administraciones locales.

Por ende, la generación de tales saldos a favor constituyen excesos en los regímenes de retención y/o percepción que vulneran los siguientes derechos y principios constitucionales: derecho de propiedad, principio de reserva de ley y principio de capacidad contributiva, como así también el derecho de defensa y debido proceso y el principio de tutela administrativa y judicial efectiva.

III. Las vías de reclamo y los remedios jurídicos

Las distintas jurisdicciones establecen mecanismos para proceder a la devolución de los saldos como así también para evitar nuevas retenciones y percepciones, las cuales desde el punto de vista del contribuyente, resultan ineficaces.

Esta situación genera en los contribuyentes graves problemas financieros, toda vez que los distintos procedimientos parecieran planeados para evitar la devolución de los saldos a favor en tiempo y forma oportunos y garantizar su utilización por el erario público, excediendo todos los límites constitucionales.

Cabe recordar que en el Consenso Fiscal 2017 celebrado el 16/11/17 y aprobado por Ley Nº 27.429, las jurisdicciones locales se habían comprometido a: (i) adecuar el funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación y evitar la generación de saldos a favor permanentes, y (ii) establecer un mecanismo de devolución automática del saldo a favor acumulado en el plazo máximo de 6 meses desde el pedido. Sin embargo ninguno de los compromisos se cumplió.

En el Consenso Fiscal 2020 celebrado el 4/12/20 y aprobado por Ley Nº 27.634, tales jurisdicciones nuevamente se comprometieron a (i) adecuar el funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral, de manera de respetar el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones y evitar la

³ Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad, sentencia del 12 de noviembre de 2008, “SA Importadora y Exportadora de la Patagonia”, Voto del Dr. José O. Casás.

generación de saldos inadecuados o permanentes a favor del o la contribuyente; (ii) respetar - las pautas generales que fijen los organismos del Convenio Multilateral en materia de regímenes de retención, percepción, recaudación e información; y (iii) procurar las medidas necesarias en los procedimientos vigentes en cada Jurisdicción a efectos de aplicar mecanismos de devolución automática, compensación o transferencia de crédito del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a aquellos o aquellas contribuyentes que tengan saldos a favor generados por retenciones, percepciones y/o recaudaciones, siempre que cumplan con los requisitos específicos del caso en cuestión.

Ahora bien, sin perjuicio de las buenas intenciones plasmadas en los acuerdos que integran el derecho intrafederal, la persona retenida o percibida se encuentra con dos cuestiones urgentes a resolver: (i) la exclusión de los regímenes de retención y percepción para evitar que se siga incrementando el saldo a favor y (ii) la devolución de dicho saldo a favor.

III.1. La exclusión de los regímenes de retención y percepción

El procedimiento para lograr la exclusión de los regímenes de retención y percepción depende del régimen de que se trate. El único detalle común es su perversidad para con el contribuyente, que debe indagar en “marañas” de resoluciones la vía del reclamo y realizar trámites sin un interlocutor válido del otro lado.

Una vez individualizada la vía del reclamo, debe iniciarse el mismo y aguardar la resolución que demora aproximadamente dos meses y se otorga por tres (meses). Lo cual en casos de créditos fiscales de baja cuantía puede resultar suficiente, lo que no ocurre en los casos de saldos a favor de cuantías superiores, toda vez que tales saldos a favor no se consumirán en ese lapso y por ende la solución resulta sólo aparente, ya que se extingue de manera casi inmediata; obligando a la persona retenida o percibida a transitar el camino nuevamente, mientras sufre nuevas

retenciones y percepciones que engrosan aún más el saldo acreedor.

De manera tal que en muchos casos, para lograr la exclusión de los padrones de retención o percepción deviene necesario acudir a la justicia, mediante diversos caminos procesales como la acción de amparo, la acción declarativa o la petición de medidas cautelares.

En la causa “Delfino Magnus SRL” se hizo lugar al amparo promovido y se señaló que se encontraba acreditado que las retenciones bancarias superaban con creces el importe del impuesto determinado, y por ende se consideró “acreditada la distorsión que provocaría el régimen de recaudación objetado por generar recaudaciones superiores a la obligación tributaria (...)” agregando que “la mera invocación de la Resolución N° 816/AGIP/2014, carece de aptitud para modificar el pronunciamiento impugnado en tanto la parte recurrente, no ha demostrado que los mecanismos por ella denunciados sean eficaces para evitar que las retenciones superen la obligación fiscal a afrontar(...)”⁴.

Por su parte en el precedente “Biyemas S.A.”, se había planteado una acción de amparo que fue rechazada en primera instancia, pero luego fue receptada por la Cámara, que resolvió revocar la sentencia de grado y ordenar “que cesen las retenciones y percepciones en relación con Biyemas SA en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, hasta tanto se consuma el crédito fiscal de la empresa mencionada”⁵.

En la causa “Gutiérrez Delia” la Cámara consideró procedente una acción meramente declarativa y decidió que “Un sistema de recaudación como el Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias -SIRCRES-, impone conciliar el uso de las

⁴ Cámara de Apelaciones Contencioso, Administrativo y Tributario, Sala I, sentencia del 13 de julio de 2016 en la causa “Delfino Magnus”.

⁵ Cámara de Apelaciones Contencioso, Administrativo y Tributario, Sala III, sentencia del 1 de noviembre de 2019 en la causa “Biyemas S.A.”

prerrogativas puestas al servicio de un eficiente y oportuno ingreso de la renta pública, con el derecho del contribuyente a no ver superada la obligación fiscal a su cargo, en desmedro de la libre disponibilidad de recursos en la medida que el impuesto exigible aparezca ya debidamente satisfecho.” Sin embargo, revocó “parcialmente el pronunciamiento de grado en cuanto dispuso la inaplicabilidad del SIRCREB respecto a los actores, y ordenó al Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires demandado que se abstenga de realizar retenciones por aplicación de dicho sistema sobre las sumas que se acreditasen en las cuentas bancarias de los actores (...)” En tal sentido, fue descalificada la posibilidad de otorgar una “exoneración general, ilimitada y perpetua que permitiría al contribuyente repeler cualquier intento de aplicación del régimen de retenciones en acreditaciones bancarias, tanto actual, como aquellos que en lo sucesivo pudieran establecerse (...) incluso cuando lleguen a generarse entradas (...) y se hayan consumido totalmente, por compensación, los saldos que existen (...) a favor del obligado tributario” ello por cuanto una condena con tal alcance configuraría un “exceso jurisdiccional” en tanto las razones que impiden, bajo condiciones determinadas, la legítima aplicación del régimen podrían variar en el futuro. En este sentido, la prueba producida no acredita que la aplicación del régimen objetado les haya generado a los actores saldos a favor. Ello basta para revocar la condena pues, por regla, la exclusión del SIRCREB se ha admitido hasta el agotamiento de los saldos en exceso y, en consecuencia, asiste razón al Gobierno recurrente cuando impugna la sentencia que ordenó una exclusión del sistema de recaudación sin límite alguno⁶.

Concordantemente, la Cámara también ha aplicado un criterio restrictivo en materia de medidas cautelares.

En efecto, en el caso “Publicartel S.A.” revocó la sentencia de grado, y rechazó la

medida cautelar solicitada por la actora, con el objeto de que se ordene al Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires que emita un certificado de no retención y no percepción a nombre de la empresa actora, hasta tanto consuma en su integridad el crédito o saldo a su favor por retenciones y/o percepciones correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, toda vez que “no es posible extraer, de las declaraciones juradas que el contribuyente acompañó, los datos que permitan demostrar cuál sería la causa de la alegada distorsión que provocaría la acumulación de saldos a su favor por sufrir retenciones o percepciones superiores a la obligación tributaria a cargo del contribuyente en concepto del impuesto. Como puede advertirse, le asiste razón al Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires en cuanto a que los elementos acompañados en este estado preliminar de la causa no generan la suficiente fuerza de convicción que justifiquen acceder a la cautelar solicitada. En otras palabras, lo hasta aquí acompañado no alcanza para demostrar si la causa por la cual se estarían generando saldos a favor de la actora es estructural a la propia actividad desarrollada y a la forma en que se encuentra tributando (...) o si la situación de desfasaje se genera a partir de una coyuntura temporal que no necesariamente debe prolongarse en el tiempo”⁷.

III.2. La devolución de los saldos a favor

El otro objetivo que tiene la persona retenida o percibida es la devolución del saldo acreedor, para lo cual enfrenta una situación similar en cuanto a los procedimientos a seguir, a lo que se suma el desinterés de la administración tributaria en realizar el reintegro con celeridad.

En efecto, el procedimiento en la Ciudad se inicia con un pedido de devolución ante el

⁶ Cámara de Apelaciones Contencioso, Administrativo y Tributario, Sala I, sentencia del 1º de julio de 2016 en la causa “Gutiérrez, Delia”.

⁷ Cámara de Apelaciones Contencioso, Administrativo y Tributario, Sala II, sentencia del 5 de abril de 2016 en la causa “Publicartel S.A.”

organismo fiscal, que dispara el inicio de una fiscalización.

Dicha fiscalización no se desarrolla en un tiempo razonable y por ende no cumple con el plazo que se había comprometido en el Consenso Fiscal señalado; ni siquiera con un plazo cercano, toda vez que el trámite suele demorar varios años.

Por supuesto que en caso de demora el contribuyente puede solicitar pronto despacho, iniciar un amparo por mora o incluso directamente la acción de repetición.

Al respecto, en relación a la repetición, resulta importante señalar que la Cámara consideró innecesaria la exigencia de agotamiento de la vía administrativa. Así en la causa “Storey S.A.” al confirmar la sentencia de grado, en cuanto tuvo por habilitada la instancia, señaló que “las sumas cuya repetición pretende la actora ingresaron a las arcas del Fisco por retenciones practicadas por agentes de recaudación en cumplimiento de los deberes de la normativa local. En este sentido, la exigencia de agotar la vía administrativa constituye un ritualismo inútil en virtud de la existencia de “una clara conducta de la autoridad administrativa que haga presumir la ineficacia cierta de acudir a dicha instancia”, supuesto en el que se dispensa al contribuyente de recorrer ese camino previo... En efecto, dadas las especiales circunstancias del caso, y el examen de la cuestión a la luz de la garantía de acceso a la justicia (art. 12, inc. 6, CCABA), la tutela judicial efectiva (doctr. arts. 18, y 75, inc. 22, C.N.; y 13, inc. 3, CCABA) y el principio “pro actione”... en tanto la exigencia del reclamo administrativo previo significaría un excesivo rigor formal.”⁸

En dicho orden de ideas, en el precedente “Cooperativa de Provisión de la Prensa Argentina Ltda.” nuestros tribunales consideraron probada la existencia de importes a favor de la actora en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, resultantes de la

diferencia entre las percepciones cuestionadas y lo que debía abonar por el impuesto, y por ende confirmaron la sentencia de grado que había ordenado la restitución a la actora de los saldos a su favor⁹.

Asimismo, en caso de que la administración tributaria demore su resolución al pedido de repetición, resulta procedente el amparo por mora.

En efecto, en la causa “Havas Sports & Entertainment Argentina SA” la Cámara confirmó la sentencia de grado que hizo lugar a la acción de amparo por mora administrativa y ordenó a la autoridad administrativa -Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP)- que, dentro del plazo de 10 días, se expida con relación al reclamo efectuado en sede administrativa por la sociedad amparista, es decir, la inmediata resolución de la repetición del crédito acumulado en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. De las constancias obrantes en las actuaciones surge que < (...) transcurrieron más de 2 años sin que la Administración cumpliera con su deber legal de expedirse.”¹⁰

Igualmente en el caso Intemed S.A.” la Alzada confirmó “la sentencia de grado que hizo lugar a la acción de amparo por mora incoada por la actora, y fijó en 10 días el plazo para el dictado del acto administrativo respecto al reclamo iniciado a el fin de obtener la devolución del saldo a favor generado por retenciones y percepciones en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En efecto, difícilmente puede sostener la demandada que el plazo fijado por el Magistrado de grado resulta insuficiente, pues entre la interposición del reclamo en sede administrativa y el dictado de la sentencia recurrida,

⁸ Cámara de Apelaciones Contencioso, Administrativo y Tributario, Sala I, sentencia del 21 de diciembre de 2015 en la causa “Storey S.A.”.

⁹ Cámara de Apelaciones Contencioso, Administrativo y Tributario, Sala III, sentencia del 26 de diciembre de 2019 en la causa “Cooperativa de Provisión de la Prensa”.

¹⁰ Cámara de Apelaciones Contencioso, Administrativo y Tributario, Sala I, sentencia del 15 de septiembre de 2017 en la causa “Havas Sports & Entertainment Argentina S.A.”.

transcurrieron casi diecisiete meses sin que la Administración haya dado cumplimiento a su deber legal de expedirse.”¹¹

Por otro lado, en relación a los embargos sobre fondos fiscales, en el precedente “Abril Med S.A.” en primera instancia se había ordenado la traba de un embargo sobre los fondos porteños, pero con fundamento en razones presupuestarias la Cámara decidió “revocar la sentencia de grado, y en consecuencia rechazar la traba de embargo preventivo solicitada por la actora contra el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, en concepto de devolución de sumas retenidas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos” debido a “ la presunción de solvencia del Estado y consecuente improcedencia del embargo preventivo a su respecto”¹².

IV. Los intereses

Ahora bien, obtenida la resolución que ordena la devolución o reintegro de las sumas del contribuyente que integran el saldo a favor, se genera una nueva situación que vulnera el derecho de propiedad del contribuyente, toda vez que la tasa de interés que reconoce la administración tributaria deudora de ninguna manera cubre la privación del capital y la desvalorización monetaria. En consecuencia, aun obteniendo la devolución, los créditos fiscales resultan parcialmente confiscados por el transcurso del tiempo.

En tal sentido la asimetría en materia de tasas de interés, para el caso de mora del contribuyente o de reclamos al fisco de repeticiones o devoluciones¹³ lesiona los principios constitucionales de razonabilidad, igualdad de las partes en materia tributaria y

el derecho de propiedad¹⁴ y se agrava en el contexto de envilecimiento acelerado de nuestro signo monetario como consecuencia del proceso inflacionario vivido en los últimos años¹⁵.

Al respecto el Alto Tribunal porteño en la sentencia dictada en la causa “Aranovich” ha considerado que “el establecimiento de una tasa de interés moratorio en favor de los repitentes de ingresos ilegítimos que no compense siquiera la inflación es una forma de engrosar las arcas del Tesoro Público dejando de lado los principios fundamentales que inspiran lo que ha venido a denominarse como el Estatuto del Contribuyente ... Es que por tal vía se generan, por el efecto o impuesto inflacionario, recursos a favor del Erario Público que no califican dentro del concepto tradicional de tributo, pero que producen un empobrecimiento en el contribuyente y un enriquecimiento sin causa en el Fisco. Este tipo de situaciones me llevó a afirmar, en mi condición de Procurador Fiscal ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa: “La Biznaga S.A.A.C.I.F. y M. v. Dirección General Impositiva” —Fallos: 310:714—, sentencia del 31 de marzo de 1987, frente a ciertas alquimias financieras y a la actualización de los créditos del Fisco y el mantenimiento en términos nominales de las acreencias de los contribuyentes que “Si la recaudación de los tributos pierde su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero generador de intereses y actualización sobre deudas inexistentes, ello importa una distorsión de las bases éticas del derecho de recaudar”¹⁶.

¹¹ Cámara de Apelaciones Contencioso, Administrativo y Tributario, Sala I, sentencia del 27 de junio de 2016 en la causa “Intemed S.A.”.

¹² Cámara de Apelaciones Contencioso, Administrativo y Tributario, Sala II, sentencia del 24 de octubre de 2019 en la causa “Abril Med S.A.”.

¹³ Ferraro, Ricardo, “Las medidas del fisco deben ser simétricas”, *Ámbito Financiero*, de fecha 11 de febrero de 2019.

¹⁴ Coronello, Silvina E. “Algunas reflexiones acerca de las reformas sobre la asimetría en tasas de interés”, *Suplemento Novedades Fiscales de Ámbito Financiero*, de fecha 6 de marzo de 2019.

¹⁵ Coronello, Silvina E “Disminuye la asimetría en las tasas de interés” *Revista Impuestos Septiembre de 2019*, Check Point La Ley On Line, Editorial Thomson Reuters, en fecha 28 de septiembre de 2019.

¹⁶ Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad, sentencia del 19 de septiembre de 2017 en la

Por su parte, la Cámara porteña se había pronunciado en el fallo plenario “Eiben”, resolviendo “Aplicar a los montos reconocidos en los decisorios judiciales el promedio que resulte de las sumas líquidas que se obtengan de i. la tasa activa cartera general (préstamos) nominal anual vencida a treinta días del Banco de la Nación Argentina y de ii. la tasa pasiva promedio que publica el B.C.R.A. (Comunicado B.C.R.A. 14.290). Ello, desde el momento de la producción del daño o inicio de la mora y hasta el efectivo pago (cumplimiento de la sentencia). Con excepción de aquellos supuestos en los que los jueces fijen indemnizaciones a valores actuales, en los que deberán aplicar una tasa pura del seis por ciento (6%) anual por el período comprendido entre la mora y la fecha de la sentencia y, a partir de allí, el promedio de tasas que resulte conforme con la operación que, por mayoría, aquí se establece.”¹⁷

De manera que si bien pareciera reducirse la asimetría de las tasas de interés y haber finalizado la etapa de tasas irrisorias, de ninguna manera se ha alcanzado la paridad indispensable entre las tasas de interés como manifestación del principio de igualdad de las partes de la relación jurídico tributaria, y como forma de protección de los derechos constitucionales del contribuyente.

Por ello consideramos que el criterio debe ampliarse hasta que la tasa de interés que abone el fisco respete el parámetro del “costo medio del dinero para deudores” conforme lo exige el Código Civil y Comercial de la Nación.

Al respecto cabe recordar que el citado código ha sido sancionado por el Congreso Nacional en uso de las facultades fijadas en el art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional, a fin de lograr armonía y uniformidad legislativa y unión nacional, y regula las instituciones fundamentales de carácter común, entre las cuales se encuentran los intereses, por su

carácter de instituto jurídico sustancial en la relación entre acreedores y deudores.

Por ello resulta aplicable el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Filocrosa S.A.” al sostener que “en la atribución dada al Congreso Nacional para dictar los códigos de fondo, está comprendida la delegación hecha por las provincias para que el gobierno federal regule los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores, con el efecto de que no cabe a los gobiernos provinciales dictar leyes incompatibles con lo que dichos códigos pudieran establecer sobre el particular.”¹⁸

En igual sentido el Alto Tribunal agrega que “no basta apelar a la autonomía del derecho tributario para desconocer la uniformidad de la legislación de fondo perseguida mediante la atribución que se confiere al poder central para dictar los códigos mencionados por el art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional; uniformidad ésta que no sería tal si las provincias pudieran desvirtuarla en su esencia legislando con distinto criterio instituciones fundamentales de carácter común, so color del ejercicio de poderes que les están reservados (Fallos 269:373). Si las provincias han delegado en la Nación la facultad de dictar los códigos de fondo, para robustecer mediante esa uniformidad legislativa la necesaria unidad nacional, consecuentemente han debido admitir la prevalencia de esas leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas, fiscales o no fiscales, que las contradigan. Lo expuesto no significa transferir normas del derecho civil al derecho financiero, sino solamente hacer respetar la entidad de bienes y derechos tal como los estructura el derecho común, de vigencia nacional -art. 31 de la Carta Magna”¹⁹

De manera tal que, definidos los intereses como un instituto fundamental de carácter común, las jurisdicciones locales deben ajustar su tratamiento al que realiza el Código Civil y Comercial de la Nación, que introduce en su art. 771 el concepto de “costo medio del

causa “Aranovich Fernando”; del voto del Dr. José Osvaldo Casás.

¹⁷ Cámara de Apelaciones Contencioso, Administrativo y Tributario, en pleno, sentencia del 31 de mayo de 2013 en la causa “Eiben”.

¹⁸ Fallos 326:3899.

¹⁹ Fallos 326:3899 con cita de Fallos 235:571.

dinero para deudores” como parámetro en virtud del cual debe establecerse la tasa de interés.

Por ello, consideramos indispensable que el código local recepte el tratamiento del código de fondo en la regulación de los intereses y en la fijación del parámetro “costo medio del dinero para deudores” que implicaría la aplicación de la tasa activa en lugar de tasa pasiva.

V. El delito de exacciones ilegales

Asimismo, cabe recordar que se ha señalado que los funcionarios intervinientes en los excesos de los regímenes de retención y percepción podrían configurar el delito de exacción ilegal sancionado por el art. 266 del Código Penal.

El citado artículo dispone: “Será reprimido con prisión de uno a cuatro años e inhabilitación especial de uno a cinco años, el funcionario público que, abusando de su cargo, solicitare, exigiere o hiciere pagar o entregar indebidamente, por sí o por interpuesta persona, una contribución, un derecho o una dádiva o cobrase mayores derechos que los que corresponden. Se aplicará también multa de dos a cinco veces del monto de la exacción”.

En efecto, así se ha señalado en la causa “Minera IRL Patagonia SA” que “la pretensión deliberada del Fisco de generar pagos a cuenta por hechos imponible que están lejos de consumarse, con cabal conciencia de ello por parte de los funcionarios -configurando el elemento subjetivo de su conducta antijurídica- bien podría encuadrar en el delito de “exacciones ilegales”, tipificado por el artículo 266 del Código Penal...Ello así, cuando no puede pasar desapercibido que las retenciones como pagos a cuenta no pueden estar llamadas a generar un abultado y permanente saldo a favor del contribuyente, con apropiación ilegal por parte del Fisco del capital de trabajo de los sujetos pasivos...”²⁰

Al respecto Casás ha señalado que “en algunos países, los contribuyentes rara vez articulan acciones de responsabilidad contra el Estado y se autocensuran, por cuanto cualquier planteo en tal sentido puede obrar como un disparador de represalias, traducidas en ajustes impositivos e, incluso, en severas multas”; para agregar: “piénsese que un simple reclamo de repetición de pagos indebidos suscita, de ordinario, la verificación de la situación fiscal del obligado por todos los períodos o ejercicios no prescriptos”; finalizando: “ello facilitado, ya que la calificación por el contribuyente de los actos frente a la ley fiscal en las declaraciones juradas que confecciona puede ser fácilmente impugnada en términos de recalificación por el Fisco, tanto respecto de las bases fácticas como a través de la invocación de una interpretación diversa de las disposiciones aplicables, todo ello en el ejercicio de su potestad tributaria aplicativa de verificación, en una rama del Derecho en que sobreabundan las regulaciones contradictorias -generando una verdadera selva normativa-, y en donde los preceptos por su opacidad, ambigüedad o por la utilización de conceptos jurídicos indeterminados, conspiran contra la seguridad jurídica y los principios de tipicidad, taxatividad y exclusividad a que deben ajustarse las definiciones normativas de las hipótesis de incidencia de los gravámenes”²¹.

En dicho orden de ideas, resulta difícil que la persona afectada por las retenciones o percepciones denuncie penalmente a los funcionarios intervinientes en los distintos regímenes, pero ello no elimina su responsabilidad en el asunto.

causa “Minera IRL Patagonia SA” del voto del Dr. José O. Casás.

²¹ Casás José Osvaldo “La Responsabilidad del Estado por Actos de Contenido Tributario”, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2010, pág. 22 y 23.

²⁰ Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad, sentencia del 12 de noviembre de 2014 en la

VI. Corolario

En orden a lo expuesto, los excesos en la aplicación de los distintos regímenes de retención y/o percepción generan saldos acreedores constantes, abultados e imposibles de compensar o consumir en el corto plazo.

Por lo tanto, resulta indispensable que las administraciones tributarias locales incluyan procedimientos ágiles y eficientes para excluir a las personas retenidas o percibidas de dichos regímenes a fin de evitar que sigan incrementando los saldos a favor, y para la restitución de los créditos fiscales a las personas percibidas o retenidas, en tiempo oportuno, y con reconocimiento de los intereses que respeten el costo medio del dinero establecido en la normativa de fondo.

Todo lo cual contribuirá a eliminar o disminuir la vulneración del derecho de propiedad, del principio de reserva de ley, del principio de capacidad contributiva, del derecho de defensa y debido proceso y del principio de tutela administrativa y judicial efectiva de las personas retenidas o percibidas.

LOS RÉGIMENES DE RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS Y SUS MÚLTIPLES INCONSTITUCIONALIDADES

Rodrigo Lema

Introducción

Los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos han adquirido, en lo que va de este siglo, una relevancia trascendental, tanto para los fiscos, como para los contribuyentes, dejando en un segundo plano a los institutos esenciales e históricos del derecho tributario. Todo lo que hemos estudiado, leído, enseñado o escrito sobre el derecho tributario adjetivo y sustantivo, especialmente sobre los derechos y garantías constitucionales del contribuyente, ha sido puesto en jaque por los regímenes de recaudación, como iremos viendo en el desarrollo de esta colaboración.

El propósito de este trabajo no es realizar un análisis exhaustivo de los distintos regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, sino confrontarlos con la Constitución Nacional y describir algunas de las inconstitucionalidades manifiestas que presentan, recordando algunos interesantes pronunciamientos jurisprudenciales que se han referido, directa o indirectamente, al tema que nos ocupa.

Abordar temas de tributación local en general, y no respecto de una determinada jurisdicción, provoca la necesidad de generalizar y homogeneizar situaciones que no son idénticas en todos los casos, porque en cada jurisdicción se presentan características peculiares que surgen de las normas locales respectivas, que si bien regulan los mismos tributos o establecen regímenes similares, lo hacen con sutilezas más o menos relevantes. Eso ocurre respecto de los tributos propiamente dichos, y también en lo que concierne a los regímenes de recaudación, por lo cual las consideraciones de este trabajo deberán ser apreciadas en ese contexto.

I. Características generales de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

La nota característica de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es su multiplicidad, existen distintos tipos de regímenes que se aplican en diversas situaciones, tenemos: regímenes generales de retención, generales de percepción, de recaudaciones bancarias, de retenciones en tarjetas de crédito, de percepciones en Aduana, y una serie de regímenes especiales (proveedores del Estado, sectores farmacéuticos, tabaco, automotriz, etc.). A su vez, existen variantes de dichos regímenes para los contribuyentes de Convenio Multilateral, como el Sircreb (recaudaciones bancarias), el Sirpei (percepciones en Aduana) o el Sirtac (tarjetas de crédito).

Todos los regímenes están establecidos y estructurados a través de normas infralegales, generalmente de los organismos fiscales respectivos (resoluciones generales o equivalentes), dictadas en base a una delegación genérica contenida en los códigos fiscales o leyes equivalentes¹. En algunas jurisdicciones se podrán encontrar meras delegaciones genéricas, y en otras algunas delegaciones un poco más específicas, pero en ningún caso se encontrarán leyes que definan las características esenciales de los regímenes de recaudación, ellas surgen de disposiciones de los poderes ejecutivos locales o de los organismos que los integran, que estructuran

¹ Por ejemplo, pueden verse los arts. 94, 202 y 203 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, t.o. 2011 y modificatorias y el art. 10 de la Ley PBA 13.850; los arts. 254 a 262 y ccs. del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires, t.o. 2021, el art. 13 inc. c de la Ley CABA 2603, texto consolidado Ley CABA 6017; el art. 147 del Código Fiscal de Misiones; el art. 32 del Código Tributario de Tucumán; entre otros.

los regímenes de recaudación, definiendo los sujetos que deben actuar como agentes, los sujetos pasibles de las retenciones o percepciones, las alícuotas aplicables, las bases sobre las cuales se retendrá o percibirá, la forma y plazo de ingreso, etc².

Los regímenes de recaudación se han ido generalizando con el paso del tiempo estructurándose cada vez más sobre parámetros objetivos para la designación de los agentes (p. ej. serán agentes de recaudación aquellos que superen determinado nivel de ingresos), abandonando poco progresivamente el criterio original de la designación expresa de los agentes. Además, los parámetros cuantitativos para tener que actuar como agente de recaudación se han ido reduciendo en su significancia, en buena medida por la inflación y por la actualización insuficiente de los parámetros establecidos³.

² En ese sentido, puede consultarse la Disposición Normativa B 1/2004 de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, cuyo texto ordenado reúne las múltiples disposiciones o resoluciones normativas involucradas en los regímenes de recaudación. También pueden consultarse las Res. AGIP 221/2020, 296/2019 o 329/2019 sobre los regímenes de recaudación de la CABA y similares de otras jurisdicciones provinciales.

³ El primer régimen de percepción de la Provincia de Buenos Aires (Disposición Normativa B 38/95) obligaba a actuar como agentes de recaudación a los contribuyentes cuyos ingresos brutos totales fueran superiores a \$10.000.000, que en aquel momento equivalía a la misma cantidad de dólares estadounidenses. El mismo régimen, hoy en día, obliga a actuar como agentes a quienes hayan tenido, durante el período anterior ingresos a partir de los \$75.000.000, computando los ingresos totales del país (ver art. 320 inc. c, DN B 1/2004, valores según RN ARBA 6/2021). Es decir, con ingresos menores a u\$s 750.000 a la cotización oficial de esa divisa, o a u\$s 415.000 según cotizaciones alternativas generalmente aceptadas, ya existe la obligación de actuar como agente de percepción. La provincia de Jujuy, por su parte, exige la actuación de los contribuyentes como agentes de recaudación a partir de los

También se han ido diversificando las alícuotas aplicables, instrumentando padrones periódicos (generalmente mensuales, aunque a veces trimestrales) de contribuyentes⁴ susceptibles de retenciones o percepciones, aunque todavía existen muchos regímenes que no tienen padrones y las pautas que deben observar los agentes son múltiples y complejas.

En todas las jurisdicciones los regímenes de recaudación se han desnaturalizado y han sido utilizados en forma abusiva, generando con habitualidad recaudaciones que superan, significativamente, la cuantía del impuesto que deben abonar los contribuyentes “recaudados”. Algunas jurisdicciones presentan abusos más evidentes, otras algunos menos significativos, pero ninguna está a salvo de esta desviación. Para disminuir los excesos, diversas jurisdicciones elaboraron complejos regímenes de “morigeración” o “atenuación” de alícuotas, que suelen mostrarse insuficientes para corregirlos⁵.

Estos excesos no son desconocidos por las autoridades, por el contrario, han sido reconocidos por Poder Ejecutivo Nacional y por prácticamente todos los poderes ejecutivos provinciales, que al celebrar el Consenso Fiscal del 16/11/2017 (Ley 27.429) se comprometieron, entre otras cosas, a evitar

\$25.000.000 (RG 1510, art. 2, DGR Jujuy) y existen provincias con parámetros aún más bajos.

⁴ En este punto vale la pena hacer una salvedad terminológica: en diferentes momentos aludimos a los “contribuyentes” susceptibles de retenciones o percepciones, para identificar a los sujetos pasivos de los regímenes de recaudación. No obstante, puede ocurrir que esos “contribuyentes” en rigor no lo sean, o que tengan una controversia con el fisco sobre su calidad, o no, de contribuyente, o que sean sujetos exentos del tributo, etc. En algunas partes de este trabajo hemos tenido la precaución de identificar a los sujetos pasivos como “contribuyentes” o “pretendidos contribuyentes”, pero en otras partes –para simplificar la lectura– solamente aludimos a los “contribuyentes”, lo que justifica esta aclaración.

⁵ Por ejemplo: CABA Res. AGIP 329/2019; Pcia. de Bs. As. RN ARBA 64/2010.

que los regímenes de recaudación generen saldos a favor de los contribuyentes permanentes o inadecuados y a establecer mecanismos de devolución automática de dichos saldos (incisos e y f de los compromisos asumidos por las provincias, que se encuentra vigentes y son operativos desde el 1° de enero de 2020).

La cuestión tal vez más novedosa en los regímenes de recaudación, aunque no tan reciente, es la incorporación de criterios de “riesgo fiscal”, con la intención de agravar o intensificar las retenciones y percepciones a los contribuyentes calificados como riesgosos, a quienes se le asignan alícuotas que incluso superan las correspondientes a la actividad que ellos ejercen⁶.

II. Legalidad y reserva de ley, propiedad y división de poderes

Nuestra primera reflexión constitucional entrelaza tres garantías constitucionales esenciales: el **derecho de propiedad**, el **principio de legalidad y reserva de ley** (de aplicación irrestricta en materia tributaria) y la **división de poderes**, que juzgamos afectadas por los regímenes de recaudación bajo análisis.

Nuestro ordenamiento constitucional es claro al establecer en su artículo 17 el derecho de propiedad y el principio de legalidad y reserva de ley, diciendo que “*La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley*” y disponiendo las excepciones o restricciones a dicho derecho cuidadosamente, al exigir “*sentencia fundada ley*” o “*la expropiación por causa de utilidad pública ... calificada por ley y previamente indemnizada*” o las contribuciones del art. 4 del CN que “*sólo el Congreso impone*”.

Si confrontamos los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos con el texto constitucional transcrito, advertiremos sin dificultad que las detracciones patrimoniales que provocan en los contribuyentes –y que lógicamente afectan

su derecho de propiedad– ni son “sentencias fundadas en ley”, ni “expropiación por causa de utilidad pública” declarada por ley ni previamente indemnizada, ni constituyen “contribuciones” previstas por el Poder Legislativo.

Aún cuando las retenciones o percepciones están previstas como “pagos a cuentas” de obligaciones tributarias consagradas por normas con rango de ley, como son los Códigos Fiscales y Leyes Impositivas o Tarifarias locales, sostenemos que los regímenes de recaudación también deben estar regulados por leyes emanadas de las legislaturas locales, y no por reglamentos, pues están alcanzadas por el principio de legalidad por las consecuencias que ellos producen respecto de los contribuyentes.

A la misma conclusión arribamos si enfocamos la cuestión desde la óptica de la *carga pública* o del *servicio personal* que se le impone o exige al agente de recaudación, en virtud de los artículos 17 y 19 de la Constitución Nacional. El artículo 17, luego de señalar que “*Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4*” especifica que “*Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley*” y el artículo 19 establece el principio fundamental de que “*ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley*”.

De esta manera, el principio de legalidad gobierna por completo los regímenes de recaudación, tanto en lo que concierne a la selección de los agentes de recaudación y su constreñimiento a actuar como tales, como a la definición de las características esenciales de las detracciones patrimoniales que ellos producirán (sujetos, bases, alícuotas, etc.).

El profesor Spisso explica que “*En la sistematización del principio de reserva de ley se suele distinguir dos modalidades. La que afirma la reserva absoluta de la ley, que exige que la totalidad de las normas tributarias sustantivas venga regulada exclusivamente por la ley, y la denominada reserva relativa o atenuada, que consiste en exigir la presencia de la ley tan sólo respecto de los elementos fundamentales*” y reconoce que “*La primera*

⁶ Por ejemplo, Res. AGIP 52/2018.

modalidad de reserva absoluta viene consagrada por nuestro texto constitucional, que, enfáticamente, reserva con exclusividad al Congreso la imposición de las contribuciones (art. 17, CN)...”⁷.

En el mismo sentido, el profesor Casás –en su tesis doctoral que versó sobre el principio de legalidad, el trabajo más profundo que existe en la materia– sostuvo específicamente que: *“el ejercicio por la Administración Fiscal de la facultad ...para disponer qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y percepción, debe apoyarse necesariamente en la ley de cada tributo que defina y acote los sujetos que pueden ser llamados a cumplir tal rol. En ausencia del mentado requisito, la designación que pueda realizar la Administración ... contravendrá, inexorablemente, el principio de ‘reserva de ley’ tributaria, ya que la ampliación de la esfera subjetiva en el polo pasivo de la relación jurídica obligacional, constituye un elemento estructural de todo gravamen”⁸.* Más tarde aplicó este criterio como Juez del Tribunal Superior de la Ciudad de Buenos Aires, diciendo que *“es necesaria la existencia de una ley formal que describa, en enunciados al menos generales, pero con perfiles nítidos, en qué situaciones debe hacerse operativo tal compromiso por las implicancias que de ello se derivan: 1. responsabilidad solidaria sin beneficio de excusión; 2. presencia de un gravoso cúmulo de deberes formales, incluso, a menudo, el de interpretar la ley y de determinar el gravamen; 3. en caso de error sobre la procedencia de la retención o percepción, o de su cuantía, el menoscabo económico que el agente deberá afrontar ante un reclamo del Fisco, en principio con recursos propios; y 4. el riesgo eventual de enfrentar severas sanciones infraccionales, y aún penales. En tales condiciones, siempre he*

⁷ SPISSO, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, 4ta. edición, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2009, pág. 214.

⁸ CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente, a partir del principio de legalidad*, Ad Hoc, 2002, pág. 622.

entendido que los agentes de retención y percepción deben tener por fuente a la ley, mediante al menos de una descripción genérica de quienes revestirán en tal carácter, más allá de que una norma jurídica de jerarquía inferior la torne operativa y la circunscriba a sujetos puntuales, dentro de los globalmente insinuados por la disposición legal. Todo ello en consonancia con las conclusiones de las III Jornadas Rioplatenses de Derecho Tributario, celebradas en la Ciudad de Buenos Aires, en junio del año 1988 (Doctrina Tributaria Errepar, Tomo VIII, pág. 558 vta.)” (su voto en “Asociación Argentina de Compañías de Seguros c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, TSJBA, sentencia del 27 de agosto de 2014).

También coincide el profesor Villegas, al sostener que *“los agentes de retención deben crearse por ley”* y que *“el principio de legalidad en materia tributaria no significa que la ley se limite a dar directivas generales de tributación, sino que tiene que establecer concretamente los elementos básicos y estructurales del tributo”⁹* y el Maestro Dino Jarach en el prólogo a la obra antes citada, entre otros.

El mismo principio puede extraerse de los pocos precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que han abordado la cuestión de los regímenes de recaudación. Por ejemplo, en “Manuel Oliver” (Fallos: 275:89, sentencia del 15 de octubre de 1969), causa en la cual se debatió la facultad de la administración fiscal de equiparar a determinados sujetos localizándolos en la esfera pasiva del gravamen como agentes de retención, la Corte estableció que *“la misión de la ley no puede ‘ser suplida por el Poder Ejecutivo por más elevados o convenientes que hayan sido los móviles, desde que ningún habitante está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni puede ser penado sin ley anterior al hecho (arts. 18 y 19 de la Constitución Nacional). Toda nuestra*

⁹ VILLEGAS, Héctor B., *Los agentes de retención y percepción en el derecho tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1976, pág. 39.

organización política y civil reposa en la ley. Los derechos y obligaciones de los habitantes así como las penas de cualquier clase que sean, sólo existen en virtud de sanciones legislativas y el Poder Ejecutivo no puede crearlas ni el Poder Judicial aplicarlas si falta la ley que las establezca' (Fallos: 178:335; 191:245, entre otros)" (considerando 7º), y agregó "9º) Que, en virtud de ello, cabe concluir que la determinación de la figura delictiva en el art. 45 reformado de la ley 11.683 no es suficiente base normativa para fundar la condena del aquí procesado, toda vez que la calidad de agente de retención —a la cual no se lo asimila, sino que se lo 'equipara'— no está asignada por una ley, sino por la resolución de un organismo administrativo".

También ha señalado el Máximo Tribunal, sobre la potestad legislativa en cuanto a la designación de los "responsables tributarios", que: *"el legislador puede recurrir a determinadas personas que están relacionadas con el contribuyente —sujeto pasivo deudor— y que, sobre todo, tienen estrecha vinculación con la manifestación de riqueza gravada, sobre la cual pueden ejercer un determinado control a fin de detraer de ella la suma pertinente —sea porque están en condiciones de percibir, de retener, o de asegurarse el cobro de ella— con el objeto de ingresarla en las arcas públicas de modo oportuno" y "el legislador, siempre respetando el principio de razonabilidad, está constitucionalmente habilitado para establecer como carga pública en cabeza de determinadas personas el deber de actuar como responsables del pago del gravamen de que se trate, mediante la articulación técnica de un presupuesto de hecho especial que, verificado en la realidad, coloca al sujeto responsable ante la obligación de actuar como tal"* (subrayado agregado)¹⁰.

La Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires fue más específica, porque declaró la inconstitucionalidad de un régimen de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos con fundamento en el principio de legalidad. Lo hizo respecto del artículo 431 de la DN "B" 1/2004 de ARBA que disponía, como parte integrante de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en su modalidad sobre los honorarios profesionales, que los jueces *"...no ordenarán ni autorizarán ningún trámite posterior al devengamiento o pago de los honorarios sin la previa acreditación del ingreso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a tales honorarios"* (párrafo primero, primera parte) y al hacerlo recordó que: *"Que en numerosas ocasiones el legislador ha dispuesto que ciertas personas que desarrollan actividades muy puntuales —generalmente con un gran volumen de operaciones— deben colaborar en forma todavía más estrecha con la tarea recaudatoria, designándolos como agentes de retención o percepción de los tributos. Es decir, los incorpora a la esfera pasiva de la relación jurídica tributaria como responsables por deuda ajena. Que indudablemente la definición de los sujetos pasivos tributarios —se trate de responsables por deuda propia o ajena— es incumbencia exclusiva de los órganos depositarios de la voluntad popular, por vigencia del principio constitucional de legalidad o reserva de ley que rige la materia (conf. arts. 4, 17, 19, 75, inc. 1 y 2, 99, inc. 3 y concordantes de la Constitución Nacional; arts. 103, inc. 1 y 193, inc. 2 de su similar provincial). Que, en esa inteligencia, la ejecución por la administración tributaria de la facultad que le otorga el Código Fiscal para precisar, por ejemplo, qué personas y en qué supuestos deben intervenir como agentes de recaudación '... debe apoyarse necesariamente en la previsión contenida en la ley de cada tributo que defina y acote los sujetos que pueden ser llamados a cumplir tal rol. En ausencia del apuntado requisito, la designación que pueda practicar (...) contravendrá, inexorablemente, el principio de 'reserva de ley' tributaria, ya que la ampliación*

¹⁰ Del Dictamen de la Procuración General de la Nación que la Corte hizo propio en "Luján Williams Automotores S.A. c/ Volkswagen Argentina", L.278.XLVI, sentencia del 13 de marzo de 2012.

de la esfera subjetiva en el polo pasivo de la relación jurídica obligacional, constituye un elemento estructural de todo gravamen¹¹.

En este contexto, sostenemos que **nuestro ordenamiento constitucional exige que los regímenes de recaudación estén establecidos por ley** emanada de la legislatura de cada provincia, lo que no ocurre en ningún caso, pues todos los regímenes de recaudación que involucran al Impuesto sobre los Ingresos Brutos están establecidos en normas infralegales, dictadas en el ámbito de los poderes ejecutivos provinciales o, más específicamente, por las autoridades tributarias locales. Se trata de simples reglamentos que definen *quiénes* deben actuar como agente de percepción/retención, *cuándo* deben hacerlo, *quiénes* deben ser percibidos/retenidos, con qué *alícuotas* o rango de alícuotas, *cuándo* y *cómo* debe ingresarse lo percibido/retenido, etc., lo que evidencia una manifiesta inconstitucionalidad, pues están disponiendo directamente del patrimonio del particular e imponiendo cargas públicas sin ley ni intervención judicial.

No obsta a lo expuesto las genéricas delegaciones previstas en los Código Fiscales provinciales, o normas equivalentes, que generalmente se limitan a autorizar el establecimiento de regímenes de recaudación en la fuente, pues el principio de legalidad y reserva de ley es absoluto e indelegable en esta materia, cuya regulación le corresponde de manera exclusiva y excluyente a los poderes legislativos.

El artículo 76 de la Constitución Nacional es claro y categórico al disponer que: “Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las

bases de la delegación que el Congreso establezca. La caducidad resultante del transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior no importará revisión de las relaciones jurídicas nacidas al amparo de las normas dictadas en consecuencia de la delegación legislativa”. Hemos subrayado el fragmento “se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo” para destacar el énfasis puesto por el constituyente, que utiliza sólo tres veces el verbo prohibir en toda la Constitución Nacional, y una de ellas es justamente para vedar la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo (las otras dos son: en el artículo 19, para autorizar a hacer todo lo que la ley no prohíbe –en rigor, aquí se utiliza para permitir-, y en el artículo 41, respecto de los residuos peligrosos).

Así, la prohibición solamente puede ser excepcionada en materias de “administración” o “emergencia pública” y nada de ello ocurre en el caso. La materia tributaria no es una materia de “administración”, ni siquiera cuando está involucrado un mecanismo de recaudación, porque no se trata de establecer el día de vencimiento de un tributo, de aprobar un medio de pago, un formulario o un aplicativo, sino de establecer cargas públicas y disponer directamente del patrimonio del particular. Obviamente, los regímenes de recaudación tampoco refieren a una “emergencia pública”, con lo cual es evidente la improcedencia de la delegación.

En el artículo 76 de la Constitución Nacional el constituyente de 1994 no ha hecho más que reforzar y ratificar lo que la Ley Fundamental decía hasta entonces –y sigue diciendo- con toda claridad en el ya citado artículo 17: “Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley”.

No puede dejar de advertirse, en esta materia, la clara y sólida reafirmación del principio de legalidad, y de la imposibilidad de delegación, que la Corte Suprema de Justicia

¹¹ CASÁS, José Osvaldo; “Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley en materia tributaria”, Ed. Ad Hoc, Bs. As., 2002, p. 145. SCBA, Res. 1100/2019, 29/05/2019. Puede consultarse en: <https://digesto.scba.gov.ar/VerTextoCompleto.aspx?idFallo=8682>

de la Nación efectuó en “Camaronera Patagónica”¹².

Al establecer los regímenes de recaudación bajo análisis, todas las provincias, y la CABA, han hecho más o menos lo mismo, sus legislaturas se limitaron a “autorizar” en forma genérica, imprecisa y por tiempo ilimitado, a los organismos fiscales locales -que forman parte de los poderes ejecutivos- a que establezcan regímenes de recaudación en la fuente, previendo en el mejor de los casos solamente un puñado de pautas que de ninguna manera definen los alcances del régimen, ni establecen las alícuotas, ni las bases imponibles, ni los sujetos alcanzados como agentes o por las recaudaciones, ni ningún otro elemento esencial de la obligación tributaria.

Lo antes expuesto nos conduce, inexorablemente, a otro aspecto esencial de nuestro sistema constitucional, como es la división de poderes, porque los poderes ejecutivos al “legislar” en materia tributaria (regímenes de recaudación) y al disponer del patrimonio de los administrados sin intervención judicial, están invadiendo las esferas propias y exclusivas de los poderes legislativos y judiciales, en clara contravención de nuestro régimen republicano.

Esta última circunstancia nos lleva a analizar, en el punto siguiente, la similitud que existe entre los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el régimen de medidas cautelares administrativas que la Corte Suprema de Justicia de la Nación invalidó en el caso “Intercorp”.

III. La doctrina de “Intercorp” frente a los regímenes de recaudación

En la sentencia dictada por el Máximo Tribunal en el caso “Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Intercorp S.R.L. s/ ejecución fiscal”¹³ se debatió

constitucionalidad de las potestades del organismo fiscal nacional para trabar medidas cautelares sin intervención judicial previa y la Corte declaró la inconstitucionalidad de tal prerrogativa, sosteniendo que “el art. 92 de la ley 11.683 contiene una inadmisible delegación, en cabeza del Fisco Nacional, de atribuciones que hacen a la esencia de la función judicial. En efecto, el esquema diseñado en el precepto, al permitir que el agente fiscal pueda, por sí y sin necesidad de esperar siquiera la conformidad del juez, disponer embargos, inhibiciones o cualquier otra medida sobre bienes y cuentas del deudor, ha introducido una sustancial modificación del rol del magistrado en el proceso, quien pasa a ser un mero espectador que simplemente es ‘informado’ de las medidas que una de las partes adopta sobre el patrimonio de su contraria...esta participación menor e irrelevante que se reserva a los jueces en los procesos de ejecución no sólo violenta el principio constitucional de división de poderes sino que además desconoce los más elementales fundamentos del principio de la tutela judicial efectiva y de la defensa en juicio consagrados tanto en el art. 18 de la Constitución Nacional como en los Pactos internacionales incorporados con tal jerarquía en el inc. 22 de su art. 75...” (considerandos 11 y 12 del voto de la mayoría, subrayado agregado).

Y a ello agregó la Corte que “las disposiciones del art. 92 tampoco superan el test de constitucionalidad en su confrontación con el art. 17 de la Norma Suprema en cuanto en él se establece que la propiedad es inviolable y ningún habitante puede ser privado de ella sino es en virtud de una sentencia fundada en ley”, destacando que “no resulta óbice a ello que lo puesto en tela de juicio sea la potestad de disponer unilateralmente medidas cautelares, pues como correctamente lo señaló el Procurador General de la Nación ...ellas, cualquiera sea su naturaleza, afectan concretamente el derecho de propiedad del individuo, ‘ya que si bien no importan –en principio– una ablación de su patrimonio, su función es, precisamente, limitar de manera efectiva otros atributos no

¹² Fallos: 337:388, sentencia del 15 de abril de 2014.

¹³ CSJN, Fallos 333:935, sentencia del 15 de junio de 2010.

menos importantes de ese derecho, cuales son los de usar y disponer de él, con función de garantía...”, concluyendo entonces que “no es necesario un profundo análisis para advertir las negativas consecuencias económicas que sobre el giro normal de las actividades de cualquier comercio, empresa o particular puede tener la traba de un embargo sobre cuentas o bienes” (considerando 13, subrayado agregado).

El paralelismo entre el caso resuelto por la Corte Suprema y los regímenes de recaudación surge con relativa facilidad, porque aunque la situación fáctica no sea idéntica, la cuestión jurídica sí lo es, e incluso la inconstitucionalidad es más evidente en los regímenes de recaudación que estamos analizando, porque en ellos la afectación del derecho de propiedad sin intervención judicial es definitiva.

En efecto, mientras en “Intercorp” lo que se debatía era un embargo preventivo, trabado administrativamente, en el marco de una ejecución fiscal, que no implicaba ablación patrimonial definitiva, y que ponía los fondos a disposición del juez interviniente, en los regímenes de recaudación lo que está en juego es una decisión administrativa (la de considerar a determinado sujeto agente de recaudación y a otro sujeto pasible de retenciones o percepciones, asignar determina alícuota de retención o percepción, tal vez incluyendo al sujeto pasible de la recaudación en un padrón sin motivación alguna), que provoca una ablación patrimonial directa y definitiva, porque los fondos le son sustraídos compulsivamente al pretendido contribuyente de sus cuentas bancarias, de sus cuentas a cobrar o a pagar, por parte de los agentes de recaudación que actúan en nombre del fisco, y no quedan a disposición judicial, sino que son depositados por el agente de recaudación directamente en las cuentas fiscales, lo que le permite que la autoridad fiscal disponga de tales fondos como propios.

Evidentemente la situación aquí es mucho más gravosa, y en nuestra opinión mucho más inconstitucional que en el caso analizado por

el Máximo Tribunal. Ello se advierte incluso analizando la cuestión desde el punto de vista de los jueces que votaron en disidencia en el caso “Intercorp”, pues ellos evaluaron que al estar frente a un embargo “no se trata de un supuesto de ‘privación’ de la propiedad, sino de una afectación meramente provisional del derecho a disponer de los bienes objeto de la cautela, con el propósito de asegurar el cobro de un crédito expresado en un instrumento al cual la ley confiere el carácter de ejecutivo” (considerando 19, voto de los Jueces Petracchi y Argibay), circunstancia que no acontece en los regímenes de recaudación, porque en ellos se verifica efectivamente “privación de la propiedad” y ella no es provisional.

La circunstancia de que las sumas recaudadas puedan ser consideradas como pagos a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que eventualmente adeude el pretendido contribuyente o que puedan ser objeto de un pedido de devolución o repetición (como todo tributo o pago sin causa), no altera el carácter definitivo del cobro coactivo que se produce a través de las retenciones o percepciones, en el sentido de que se trata de transferencias patrimoniales del contribuyente al fisco.

En nuestra opinión, en las condiciones descritas se debe reconocer la inconstitucionalidad de los regímenes de recaudación en la medida que implican la amputación coactiva del patrimonio del contribuyente sin intervención judicial y ello implica la intromisión de los poderes ejecutivos provinciales en materia que es exclusiva incumbencia judicial.

Esta cuestión constitucional se ve notablemente agravada cuando se advierte una permanente y creciente desnaturalización de los regímenes de recaudación, no solamente por la recaudación en exceso de la cuantía del tributo provocada por alícuotas excesivas o la superposición de regímenes, sino por la utilización de dichos sistemas de recaudación con finalidades diferentes a la recaudación propiamente dicha del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, como ocurre con los

regímenes de riesgo fiscal o con las restricciones para acceder a los sistemas de morigeración de alícuotas, aspectos que trataremos a continuación (ver puntos 5 y 6).

IV. El desborde de los regímenes de recaudación respecto de la cuantía del impuesto determinado

La crítica más antigua y extendida a los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos está vinculada con los **saldos a favor del contribuyente** que se generan en prácticamente todas las jurisdicciones, lo que ocurre tanto por las importantes alícuotas que aplican, como por la multiplicidad de regímenes existentes, que hacen que un mismo sujeto sufra variadas retenciones y percepciones (p. ej., en sus compras, en sus ventas, en sus importaciones, en sus acreditaciones bancarias) y que, sumadas, superan rápidamente la cuantía del tributo que determinan.

No se trata de situaciones aisladas, sino generalizadas, porque la generación de saldos permanentes a favor de los contribuyentes ha sido una política recaudadora a la que recurrieron todos los fiscos provinciales y la CABA, pese a la ilegitimidad que ella conlleva, pues no existe derecho en cabeza de los fiscos a recaudar en exceso del tributo definido por el legislador, lo que constituye una exacción ilegal.

La jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires fue categórica al reconocer la ilegitimidad de la generación de saldos a favor del contribuyente a través de los regímenes de recaudación.

Se puede recordar, al respecto, el precedente “S.A. Importadora y Exportadora de la Patagonia” (TSJBA, sentencia del 12 de noviembre de 2008), en el cual el juez Casás señaló que: “el establecimiento de cualquier ‘ante pago’ desproporcionado y abusivo importaría la creación ex novo, en la excedencia de una prestación pública coactiva distinta del impuesto mismo, regularmente instituido, con afectación al principio multiseccular de reserva de ley tributaria,

desatendiendo el imperativo de que sólo cabe aprehender la capacidad contributiva ponderada en el presupuesto de hecho definido por el legislador al caracterizar la hipótesis de incidencia tributaria (en términos de tipicidad y taxatividad) y fijar la cuantía de la obligación resultante en este caso de la aplicación de la tarifa a la base imponible, elementos todos que actúan en el campo del derecho tributario sustantivo donde queda excluido todo margen de discrecionalidad de parte del Organismo Recaudador.

Toda prestación pública que se exija sistemáticamente por la Administración Fiscal, por encima del monto del tributo definido por el legislador que, en definitiva, se adeude, perdiendo su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero a partir de deudas inexistentes, importa alterar las bases éticas y jurídicas del derecho de recaudar, transfigurando, por medio de artilugios técnicos propios de alquimistas, la contribución común exigida por la ley a todos los ciudadanos para el levantamiento de las cargas públicas, en un verdadero despojo (v. en lo pertinente doctrina desarrollada in re: “La Biznaga S.A.A.C.I.F. y M. v. Dirección General Impositiva” —Fallos: 310:714—, sentencia del 31 de marzo de 1987).

Es que, las retenciones, percepciones, anticipos y pagos a cuenta, no deben superar, por regla general, en su conjunto la obligación fiscal que, en definitiva, deba afrontar el contribuyente y, menos aún, cuando a través de tales institutos se originan recurrentemente saldos a favor del obligado tributario. Así lo conceptualizo por cuanto la ley sólo autoriza a la Administración Tributaria a instituir ingresos a cuenta que, por un lado, aseguran una equitativa, regular y progresiva percepción de la renta pública en paralelo con su devengamiento y, por el otro, producen un efecto analgésico en el contribuyente, derivado del fraccionamiento de las obligaciones, o de que los ingresos, en el particular caso de las retenciones, se ven acompañados por la percepción por el obligado legal tributario de créditos propios de su giro, facilitando actitudes de mayor

disposición y acatamiento de los sujetos pasivos frente al deber de contribuir”

En la misma línea se pronunciaron los jueces Lozano y Maier en la misma sentencia. El primero de ellos señaló que *“la mera comprobación de ...la existencia de un saldo a favor de la actora y su imposibilidad de absorción, sumado al hecho de que el régimen mediante el cual fueron efectuadas esas retenciones fue establecido por normas inferiores a la ley...le impedían al a quo arribar (a la conclusión de) que las normas impugnadas no eran manifiestamente ilegítimas”*. Y el segundo consideró que *“El caso, desde el punto de vista jurídico constitucional —vuelvo a decir—, no es complejo y sólo se complica por la enorme cantidad de normas reglamentarias y actos administrativos que intervienen hasta determinar que, según la Administración, no corresponde dejar de retener o retener menos —en todo caso, instruir al agente perceptor— a pesar del desfase que genera, a la vista, el funcionamiento de dos bases o puntos de partida distintos. Basta citar el art. 51, I, de la CCABA, de texto claro, para apreciar que los actos normativos o de efecto individual de la Administración, fundados en aquellos, son ilegítimos de manera manifiesta, porque menosprecian el principio básico (de legalidad) contenido en la norma constitucional, que rige, en definitiva, la validez de normas y actos posteriores. Con palabras de mi colega, Dr. Casás, ‘...el establecimiento de cualquier “ante pago” desproporcionado y abusivo importaría la creación ex novo, en la excedencia, de una prestación pública coactiva distinta del impuesto mismo, regularmente instituido, con afectación al principio multiseccular de reserva de ley tributaria’. Conforme a este principio tributario sustantivo ‘...queda excluido todo margen de discrecionalidad de parte del Organismo Recaudador’; ‘...la ley sólo autoriza a la Administración Tributaria a instituir ingresos a cuenta que, por un lado, aseguran una equitativa, regular y progresiva percepción de la renta pública en paralelo con*

su devengamiento y, por el otro, producen un efecto analgésico en el contribuyente, derivado del fraccionamiento de las obligaciones, o de que los ingresos, en el particular caso de las retenciones, se ven acompañadas por la percepción por el obligado legal tributario de créditos propios de su giro, facilitando actitudes de mayor disposición y acatamiento de los sujetos pasivos frente al deber de contribuir” (Dr. Casás). Si este principio es emanación del derecho de propiedad, invocado por el actor, o posee autonomía, resulta una cuestión casi puramente semántica, que no debe influir en la decisión del caso. De allí que yo coincida en los fundamentos esenciales con la sentencia dictada por el juez de primera instancia —y me satisfaga en esta decisión el voto del Sr. juez del trámite—, quien, con razón, ha parangonado la situación del actor con la imposición de una suerte de empréstito forzoso”.

La doctrina señalada fue reiterada por el mismo tribunal en varios pronunciamientos posteriores, entre los que podemos destacar *“Minera IRL Patagonia S.A.”* (TSJBA, sentencia del 12 de noviembre de 2014), pronunciamiento del cual vale destacar la reflexión que el Juez Casás introdujo al sostener que *“la pretensión deliberada del Fisco de generar pagos a cuenta por hechos imponibles que están lejos de consumarse, con cabal conciencia de ello por parte de los funcionarios—configurando el elemento subjetivo de su conducta antijurídica— bien podría encuadrar en el delito de ‘exacciones ilegales’, tipificado por el artículo 266 del Código Penal, en cuanto prescribe: ‘Será reprimido con prisión de uno a cuatro años e inhabilitación especial de uno a cinco años, el funcionario público que, abusando de su cargo, solicitare, exigiere o hiciere pagar o entregar indebidamente, por sí o por interpuesta persona, una contribución, un derecho o una dádiva o cobrase mayores derechos que los que corresponden’. Ello así, cuando no puede pasar desapercibido que las retenciones como pagos a cuenta no pueden*

estar llamadas a generar un abultado y permanente saldo a favor del contribuyente, con apropiación ilegal por parte del Fisco del capital de trabajo de los sujetos pasivos. Es que, como lo señalara en el dictamen que emitiera como procurador fiscal ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa 'La Biznaga S.A.A.C.F. y M. v. Dirección General Impositiva' —Fallos: 310:714—, que fuera receptado en la sentencia del Alto Tribunal del 31 de marzo de 1987, 'si la recaudación de los tributos pierde su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero (...) sobre deudas inexistentes, ello importa una distorsión de las bases éticas del derecho de recaudar'" (considerando 9).

Pese a que la discusión de fondo parece tener una solución definitiva clara, porque es difícil imaginar un escenario en el cual se le niegue el derecho al contribuyente a recuperar un saldo a favor recaudado en exceso de la obligación tributaria, las cuestiones procesales y formales hacen que la tutela judicial sea sumamente compleja y muy poco efectiva en esta materia¹⁴.

V. La desnaturalización de los regímenes de recaudación: su generalización, la incorporación del riesgo fiscal y de otras finalidades diferentes a la recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Los regímenes de recaudación también merecen ser criticados por la desnaturalización a la que han sido sometidos.

¹⁴ Salvo que el sujeto recaudado logre acceder a la instancia judicial y obtener una medida cautelar que lo excluya de los regímenes de recaudación durante el trámite del proceso, la discusión siempre implicará sufrir las exacciones ilegales, cuestionar el régimen y pedir la devolución de lo recaudado, con intereses que siempre son inferiores a la desvalorización de lo recaudado como consecuencia de la inflación. La experiencia práctica en esta materia nos indica que las decisiones cautelares no abundan, más bien todo lo contrario, y que la habilitación de la instancia judicial suele implicar extensas y costosas incidencias.

El objetivo original de los regímenes de recaudación fue mejorar la recaudación del tributo y reducir la evasión, con el auxilio de grandes contribuyentes que recaudasen el impuesto de otros contribuyentes menores, o con una tendencia menor al cumplimiento espontáneo de sus obligaciones tributarias, cuyo control no lograban realizar por sí mismas las administraciones tributarias.

Sin embargo, con el paso del tiempo, se fueron desnaturalizando esos objetivos, primero con la inadmisibles utilización de los regímenes de recaudación como mecanismo de financiación espurio del Estado a través de la generación de saldos a favor de los contribuyentes en forma permanente y generalizada, y luego con su transformación en eficaces herramientas de coacción o de sanción de conductas que el fisco considera incorrectas, alterando el debido proceso legal y los derechos y garantías del contribuyente.

Esta última desnaturalización está vinculada a los llamados regímenes de **riesgo fiscal**, porque los regímenes de recaudación incrementan las retenciones y percepciones que sufre un contribuyente, o un pretendido contribuyente, en virtud de la calificación de su conducta fiscal por parte de la autoridad tributaria; para lo cual aquella recurre a evaluar algunos parámetros vinculados con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (declaraciones juradas, pagos, historial de cumplimiento), pero también otros ajenos a aquel (por ejemplo, el cumplimiento o incumplimiento de ciertas cargas públicas que pesan sobre el contribuyente, como puede ser actuar como agente de recaudación respecto del tributo de terceros, contestar requerimientos, presentar declaraciones juradas informativas, etc.). Estos regímenes implican, muchas veces, que los fiscos aplican a los contribuyentes de riesgo fiscal alícuotas de retenciones y percepción, en los múltiples regímenes de recaudación, que superan las alícuotas con las cuales están gravadas las actividades que ejercen esos contribuyentes, lo que obviamente generará una recaudación excesiva.

Nos interesa señalar, también en el marco de las desnaturalizaciones descriptas, algunas

particularidades de los complejos **sistemas de morigeración de alícuotas** que existen en algunas jurisdicciones, y a los cuales deben recurrir los contribuyentes para intentar evitar que los saldos a favor se sigan incrementando (no para recuperar los saldos a favor, sino para evitar que continúen incrementándose), pues en ellos existen restricciones realmente cuestionables que generan incrementos en las retenciones y percepciones que nada tienen que ver con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cuya cuantía es un límite natural del régimen de recaudación.

Para referirnos a las cuestiones anticipadas, recurriremos a tres ejemplos prácticos, reales, de distintas jurisdicciones, que nos permitirán ser más claros en la explicación, sin pretender ingresar en las particularidades de los casos concretos, ni circunscribirlos a las jurisdicciones en que efectivamente ocurrieron, porque situaciones podrían ocurrir –y de hecho ocurren– en otras jurisdicciones con normativa similar.

- El primer ejemplo se vincula con la Provincia de Misiones. Es habitual que un sujeto advierta que esa jurisdicción, en la cual no tiene radicación y considera que no tiene sustento territorial en los términos del Convenio Multilateral, pretende considerarlo contribuyente de la Provincia porque su organismo fiscal lo incorporó en un régimen de recaudaciones bancarias y los bancos comenzaron a realizarle retenciones sobre cada acreditación bancaria que recibe en sus cuentas, pese a que las acreditaciones no se producen en la Provincia de Misiones y las cuentas no están radicadas allí (pero sí lo está la entidad bancaria, que tiene una sucursal en Misiones). De esta manera, se subvierte el procedimiento legalmente establecido y se ignoran las garantías adjetivas y sustantivas del contribuyente. En forma previa a las deducciones patrimoniales, que pasarán de la cuenta del pretendido contribuyente a la cuenta del fisco, a través de la entidad bancaria que actúa como agente de recaudación, no habrá inspección, ni informe de inspección, ni resolución de inicio del

procedimiento determinativo, ni descargo, ni pruebas, ni acto administrativo debidamente motivado que determine una obligación tributaria, ni vías recursivas con efectos suspensivos, ni caso concreto ante los organismos del Convenio Multilateral, ni ninguna oportunidad para el ejercicio del derecho de defensa del pretendido contribuyente, e incluso es posible que tampoco lo haya con posterioridad a las retenciones si el contribuyente no reclama el saldo a favor. Así, desaparece el procedimiento administrativo, se recaudan sumas que no están vinculadas a una declaración jurada ni con una determinación de oficio, y que seguramente excederán la cuantía de la eventual obligación tributaria¹⁵, a pesar de que el sujeto involucrado ni siquiera se considera contribuyente en la jurisdicción. En todo caso, la inspección y el procedimiento determinativo se instará por el contribuyente cuando solicite la devolución de lo que le han retenido sin derecho alguno, o cuando el fisco haya recaudado una suma superior a la que recaudó.

- El segundo ejemplo es de la Provincia de Buenos Aires, en ella para acceder al régimen de morigeración de alícuotas es requisito que no registrar deuda en proceso de ejecución judicial como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos o como agente de recaudación del mismo tributo¹⁶. Puede ocurrir que el contribuyente esté ejerciendo su derecho de defensa en el juicio de apremio argumentando que una determinación de oficio está prescripta o que una multa impuesta por la supuesta omisión de actuar como agente no es exigible y, sin

¹⁵ Fácil es imaginar que si una provincia en la cual el contribuyente no tiene radicación decide practicar retenciones bancarias sobre cada acreditación que se produzca en sus cuentas, cualquiera sea el lugar del país en que las cuentas estén radicadas, rápidamente se generará una recaudación que excederá la cuantía del tributo que pudiera tener que pagar el pretendido contribuyente.

¹⁶ Resolución Normativa 64/2010, art. 2 inc. 4.

embargo, no podrá acceder al régimen de morigeración de alícuotas, porque el sistema no lo dejará. De esa manera, no podrá disminuir sus alícuotas de retención/percepción y ello provocará el incremento del saldo a favor, por montos que rápidamente superaran el monto comprometido en el título ejecutivo. Así, el régimen de recaudación y el sistema de morigeración de alícuotas son utilizados con fines persecutorios del contribuyente, que se verá obligado a pagar el título ejecutivo que no debe para evitar un mal mayor, que es la generación de un saldo a favor cuantioso en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Además, una eventual deuda en discusión judicial, relativa a la actuación del contribuyente como agente de recaudación, no tiene relación con un sistema que fue creado solamente para recaudar en la fuente el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y no hay ley que autorice a utilizar el régimen de recaudación para otra cosa.

- El tercer ejemplo es de la Ciudad de Buenos Aires, cuyo régimen de riesgo fiscal¹⁷ incluye a quienes realicen omisiones como agentes de recaudación de tributos de terceros, es decir, omisiones vinculadas con el cumplimiento o incumplimiento de la carga pública impuesta por las resoluciones del propio fisco, aunque los pretendidos agentes de recaudación sostuvieran que no deben actuar como tales por no darse los supuestos que exigen la carga pública (por ejemplo, por no tener un establecimiento en la jurisdicción, por no superar los parámetros de ingresos que sean aplicables, o incluso por cuestionar la constitucionalidad del régimen de recaudación). En esas condiciones, en lugar de perseguir al supuesto agente de recaudación remiso mediante el procedimiento de determinación de oficio y sumarial previsto en el Código Fiscal para esos supuestos, que como ocurre en todas las jurisdicciones prevé la posibilidad de aplicar multas y recargos e incluso la responsabilidad solidaria por las recaudaciones omitidas e intereses, el fisco porteño ha decidido incrementar la

recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos propio del agente de recaudación, como mecanismo para constreñirlo a “regularizar” su situación frente a la carga pública de actuar como agente recaudación del tributo de terceros.

La desnaturalización de los regímenes de recaudación que venimos analizando, a la luz de los ejemplos brindados, que no son supuestos excepcionales, ni mucho menos ocurren únicamente en las jurisdicciones utilizadas como ejemplo, es innegable y justifica señalar la ilegitimidad de los regímenes de recaudación que se están aplicando.

VI. Derecho de defensa

Lo que hemos visto en los puntos previos permite advertir también una afectación clara del derecho de defensa y del debido proceso, porque el ejercicio del derecho de defensa en materia de regímenes de recaudación está sumamente restringido, tanto cuando los regímenes son utilizados para su finalidad específica (recaudar el impuesto que se va devengando), y más aún cuando se los desnaturaliza para eludir el procedimiento determinativo o coaccionar al pretendido contribuyente para que ajuste su conducta a la pretensiones fiscales.

En todos los casos, el contribuyente que es incluido como sujeto pasible de retenciones o percepciones tiene frente a sí una vía reclamatoria de sus derechos, genérica, puede peticionar que se lo excluya de los regímenes e incluso que le reintegren las sumas que le han sido de traídas, pero todo eso sucederá con posterioridad a la aplicación de los regímenes de recaudación, o durante su aplicación, nunca antes, porque no le será notificada su inclusión en ellos previamente. No existen procedimientos administrativos específicos que contemplen vías recursivas idóneas que garanticen el derecho de defensa del contribuyente, al menos no con las características que conocemos en los procedimientos de determinación de oficio.

El contribuyente no enfrentará un acto administrativo fundado de la administración,

¹⁷ Res. AGIP 52/2018, anexo I.

en el que explique las razones de hecho y de derecho por las cuales le retendrá o percibirá el tributo, ni en qué medida y oportunidad lo hará, y por lo tanto no podrá recurrirlo. Las retenciones y percepciones simplemente sucederán, como vías de hecho, a través de la mera vigencia de los regímenes de recaudación que expresan en qué condiciones los agentes de recaudación deberán actuar como tales, o a través de “padrones” que no son más que listados de CUITs y alícuotas de retención o percepción que los fiscos ponen a disposición de los agentes para que los ejecute, y que normalmente se incorporarán informáticamente a los sistemas de los agentes, que liquidarán las retenciones o percepciones de manera automática durante todo el período de vigencia del padrón.

Incluso el acceso a la instancia judicial suele ser difícil y controvertido, porque el contribuyente debe recurrir a vías procesales alternativas como la acción declarativa, el amparo, la petición de cesación de vías de hecho, o similares, que muchísimas veces son interpretadas con criterio restringido por los jueces, dejándole al contribuyente como única posibilidad la acción de repetición o devolución de aquello que le fue retenido sin derecho, y la devolución siempre es insuficiente, no solamente porque el daño ya fue causado, sino también porque la reparación del daño nunca es integral, ya que los intereses que reconocen los fiscos invariablemente son inferiores a la inflación, en algunos casos groseramente¹⁸.

A estas restricciones del derecho de defensa se suman las alteraciones que producen los regímenes de recaudación en el debido proceso legal normal y habitual del contencioso tributario, porque como vimos antes, los regímenes bajo análisis son utilizados como alternativa “autoejecutable” del procedimiento determinativo, o como medios de coacción para que el administrado

no ejerza su derecho de defensa ante un juicio de ejecución fiscal o para constreñirlo a actuar de determinado modo (como agente de información, de recaudación, etc.).

En virtud de lo expuesto, podemos advertir, por un lado, que la aparición de los regímenes de recaudación no estuvo acompañada de un procedimiento que garantice a los contribuyentes el ejercicio de su derecho de defensa en forma efectiva, como sí existe en el procedimiento determinativo y, por otra parte, que los regímenes de recaudación alteraron el debido proceso previsto para las contiendas tributarias, marginando su eficacia práctica y barriendo con los derechos y garantías del contribuyente.

VII. Razonabilidad

La razonabilidad es un principio constitucional sumamente trascendente, que juega un rol esencial en regímenes como los que nos ocupan.

La naturaleza del tributo recaudado y la relevancia de las actividades interjurisdiccionales y de los contribuyentes sometidos al régimen del Convenio Multilateral, provoca que la administración de regímenes de recaudación deba ser efectuada con suma prudencia, para no sobrepasar los límites de la recaudación del tributo, sobre todo cuando ciertos regímenes inciden sobre aspectos que no tienen una relación directa con el impuesto determinado (por ejemplo, los regímenes de percepción no tienen una relación razonable con el devengamiento de un ingreso gravado, pues se aplican sobre las compras de los contribuyentes¹⁹, y algo similar sucede con las retenciones bancarias, o las percepciones aduanera, porque no toda

¹⁸ Por ejemplo: 1% mensual en la Provincia de Buenos Aires (conf. Resolución Normativa ARBA 61/2012) y 0,5% mensual en Ciudad de Buenos Aires (conf. Res. SHyF 4151/2013).

¹⁹ De hecho, un régimen de percepción ya ha sido invalidado por esa razón por la justicia de la Provincia de Tucumán en “Abastecedora del Norte SRL vs Provincia de Tucumán - DGR-s/inconstitucionalidad”, CSJ Tucumán, 6/10/2016, sent. 1233.

acreditación bancaria²⁰ o importación corresponderá a un ingreso gravado).

La complejidad de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos podríamos decir que es natural, porque la genera la cantidad de jurisdicciones involucradas y las características del propio impuesto que requiere definir las magnitudes de las bases imposables correspondientes a cada una de esas jurisdicciones.

El profesor Bulit Goñi, ya en el año 1987, advertía las “anomalías” que generan los regímenes de recaudación en la fuente ante el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y sostenía que eran “inevitables”, pues “su origen está precisamente en el régimen tributario complejo en el que se insertan. Régimen cuidadosamente articulado para permitir en circunstancias múltiples, que en cada caso la tributación se proporcione razonablemente a la riqueza exteriorizada o a las actividades cumplidas en cada distrito. Y que no está en aptitud de soportar por su propia complejidad, como lo demuestran los resultados expuestos, que cada fisco obligue a retenciones en la fuente basadas en meras presunciones, no siempre, naturalmente, ajustadas la multifacética realidad” y advertía que “si estas retenciones en la fuente para el impuesto sobre los ingresos brutos se extienden y son adoptadas por todas las jurisdicciones, lo que parece ser la tendencia, avizoramos dificultades. En primer lugar, para el sector contribuyente, que quedará sometido a constantes controversias con sus agentes de retención y con los fiscos de éstos, así como con su propio fisco y con aquéllos a los que ellos deban retener. Pero en definitivo,

²⁰ Esa circunstancia generó debates judiciales resueltos en contra de los regímenes de recaudación, por ejemplo en la causa “Minera IRL” (TSJBA, 12/11/2014, cit.), donde los aportes de capital social bancarizados generaban recaudaciones sin que se verificarán ingresos gravados, y en “Gutiérrez Delia, Magdalena y otros c/GCBA s/acción meramente declarativa s/recurso de inconstitucionalidad concedido” (TSJBA, 27/06/2018), donde los ingresos exentos obtenidos por profesionales sufrían recaudaciones ajenas a su actividad profesional.

también para los fiscos, en primer lugar, porque este entrecruzamiento obligacional normativo no será de fácil administración; y en segundo lugar, porque la suma de las resistencias que habrán de levantarse, podría comprometer la solidez de un esquema tributario del que depende, como se ha dicho, lo sustancial de la recaudación”²¹.

Esas dificultades propias que de los regímenes de recaudación en el impuesto que nos ocupa se han visto acrecentadas por las extensas y variadas normas que han amplificado los regímenes de recaudación, que han seleccionado situaciones de hecho que disparan retenciones y percepciones que no tienen una vinculación directa ni con la medida del tributo recaudado, ni con su correspondencia territorial a las jurisdicciones involucradas, y que han contribuido a la desnaturalización de los regímenes de recaudación para ser utilizados con finalidades diferentes a las propias (generar recaudación por encima de la cuantía del tributo, aplicar sanciones impropias, omitir el procedimiento determinativo y la intervención judicial, etc.), encontraremos inevitablemente un irrazonabilidad mayúscula²².

²¹ BULIT GOÑI, Enrique G., “Las retenciones en la fuente en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos: problemas relacionados con su alcance territorial y con el Convenio Multilateral”, en *La Información*, LV-979 (1987), reproducido por su autor en *Constitución Nacional y Tributación Local*, Tomo II, Ad Hoc, Buenos Aires, 2009, pág. 1721 y ss.

²² La Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata, en la causa “Ihoga, José Héctor y Ihoga, Omar Alberto c/ ARBA s/ pretensión declarativa de certeza”, causa n° 2354, sentencia del 25 de junio de 2013, hizo una interesante aplicación del principio de razonabilidad al reconocer la inconstitucionalidad de las restricciones impuestas en la RN 64/2010 de ARBA para acceder a la exclusión de los regímenes de recaudación y reconocer el derecho de la actora “frente a la sola existencia de saldos impositivos generados a su favor en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos” a ser excluida “de los alcances de todo sistema de retención o percepción de dicho tributo, debiendo la Administración, en todo caso, arbitrar los medios

VIII. Territorialidad

Otra de las características que presentan los regímenes de recaudación bajo análisis es que exorbitan la potestad territorial de las jurisdicciones que los instauran, porque designan agentes de recaudación sin radicación en sus jurisdicciones y porque establecen, en muchos casos, la obligación de recaudar en operaciones que no tienen vínculo territorial con su jurisdicción.

Dos ejemplos representativos de lo que estoy explicando pueden ser los siguientes:

- El régimen retenciones bancarias del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Tucumán -al igual que otros regímenes de recaudación de distintas provincias- no tuvo previsto el requisito de establecimiento en la jurisdicción al imponer la carga pública de actuar como agente de retención, de modo tal que cualquier entidad bancarias que sea contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en Tucumán, es considerada alcanzada con la obligación de actuar como agente de retención del IIBB, aunque no tuviese una sucursal en la Provincia de Tucumán. Juzgamos incorrecta tal situación, porque el sustento territorial del Impuesto sobre los Ingresos Brutos no basta para imponer una carga pública a un sujeto que no está físicamente radicado en una jurisdicción, en la medida que el cumplimiento de esa carga pública implica valerse de bienes y personas que están fuera de su territorio²³.

- El régimen de percepción de la provincia de Buenos Aires o Santa Fe -como otros similares de otras jurisdicciones- no exigen que las operaciones pasibles de percepciones tengan vínculo territorial con sus

jurisdicciones, por el contrario, si un agente de percepción realiza operaciones con un contribuyente de la Provincia de Buenos Aires o Santa Fe, en cualquier otro punto del país, le exigirá que practique una percepción.

Opinamos que ambas situaciones son pretensiones extraterritoriales de las jurisdicciones, tanto en la imposición de la carga pública de actuar como agente de recaudación, como en imponer retenciones o percepciones por operaciones realizadas fuera de su territorio.

La Corte Suprema ha dicho que *“de acuerdo con el sistema político adoptado por nuestra Constitución, los poderes de la soberanía se encuentran divididos entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales: los del primero revisten la calidad de supremos y absolutos y se aplican en todo el territorio de la República, es decir, aún dentro del perteneciente a las propias provincias; los de los segundos presentan los mismos caracteres, pero únicamente pueden ser ejercitados dentro de los límites territoriales de la provincia”* (CSJN, Fallos: 147:239) y ha aplicado esa doctrina en un precedente relativo a otros mecanismos de recaudación de tributos (*“Asociación de Bancos de la Argentina c/ Provincia de Buenos Aires”*, sentencia del 15 de julio de 2014)²⁴, del que pueden extraerse conclusiones aplicables a la situación que estamos analizando:

“Ninguna provincia puede legislar si no es con referencia a las cosas y a las personas que se hallen dentro de su propia jurisdicción, pues los poderes conferidos por la Constitución son para ser ejercidos dentro de su territorio. La forma federal de gobierno, ha dicho esta Corte, supone la coexistencia de un poder general y de poderes locales que actúen en su esfera propia de acción y con imperio en toda la Nación el primero, y sólo en una provincia determinada el segundo, de manera que es dentro de sus respectivos límites que las últimas ejercen todo el poder no delegado al gobierno federal, con arreglo

para que tal exclusión se haga efectiva a partir de cada oportunidad en que se verifique la generación de los referidos saldos y mantenga su vigencia hasta tanto éstos se extingan completamente”.

²³ La justicia tucumana se pronunció en ese sentido en la causa “Banco CMF S.A. vs. Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad” (expediente 233/05), Cámara en lo Contencioso Administrativo de Tucumán, sentencia del 3 de febrero de 2014.

²⁴ Fallos: 337:822.

al art. 104 de la Constitución" [actual 121] (Fallos: 119:304; Bonaparte 'versus' Tax Court 104 U.8.592)".

"Que con esta misma inteligencia, esta Corte ha sostenido que es indudable la facultad de las provincias de 'darse leyes y ordenanzas de impuestos locales...', y en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitación que las enumeradas en el artículo 108 [actual 126] de la Constitución Nacional; siendo la creación de impuestos, elección de objetos impositivos y formalidades de percepción, del resorte propio de las provincias, porque entre los derechos que constituyen la autonomía de ellas, es primordial el de imponer contribuciones y percibir las, sin intervención alguna de autoridad extraña" (Fallos: 7:373; 105:273; 114:282; 137:212; 150:419; 235:571 y 320:619). Pero ha debido admitirlo con la salvedad de que aquellas leyes impositivas no graven bienes existentes fuera de sus límites políticos, o actos con efectos en extrajurisdicción; o que sean por otras razones contrarias a la Constitución' (Fallos: 235:571)".

"Que el derecho reservado de crear impuestos y establecer las formalidades y acciones necesarias para hacerlos efectivos, no faculta al legislador local a actuar más allá de su potestad jurisdiccional e invadir otras jurisdicciones. Ninguna provincia puede legislar, como ya se dijo, sino sobre las personas o cosas sometidas a su jurisdicción (Fallos: 147:239)" (destacado añadido).

En esa causa la Corte invalidó "la potestad reconocida por el Código Fiscal a la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires (actual ARBA) de ordenar embargos y otras medidas cautelares", considerando que ella "no se extiende, ni puede interpretarse que se extienda a otras provincias o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, porque esa es una atribución extraña a la autoridad administrativa local".

Estimamos que si no se pueden disponer comunicaciones que impliquen el embargo o la traba de medidas cautelares en otras jurisdicciones sin intervención judicial, tampoco se puede interferir en operaciones

realizadas en otras jurisdicciones con retenciones/percepciones que tienen efectos aún más graves que los embargos, como vimos antes, ni tampoco exigirle cargas públicas a sujetos no radicados en la jurisdicción.

IX. Jerarquía normativa

La jerarquía normativa también se ve alterada por los regímenes de recaudación, por todas las afrentas a las normas constitucionales que venimos describiendo.

Pero a ello se agregó hace unos años, como mencionamos antes, una norma infrafederal, jerárquicamente superior a las leyes locales y, por supuesto, a las normas locales infralegales que consagran los regímenes de recaudación, que es de suma importancia. Nos referimos al Consenso Fiscal (Ley 27.429) que en su punto III, apartado correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, contiene el compromiso de las Provincias de:

"e) Adecuar el funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del gravamen, de manera tal de respetar el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones, según lo previsto en el Convenio Multilateral, y evitar la generación de saldos a favor inadecuados o permanentes, que tornen más gravosa la actuación interjurisdiccional del contribuyente respecto de su actuación pura en el ámbito local.

f) Establecer un mecanismo de devolución automática al contribuyente del saldo a favor generado por retenciones y percepciones, acumulado durante un plazo razonable, que en ningún caso podrá exceder los 6 (seis) meses desde la presentación de la solicitud efectuada por el contribuyente, siempre que se encuentren cumplidas las condiciones y el procedimiento establecido por las jurisdicciones locales para esa devolución.

Este compromiso, que está plenamente vigente y operativo, según la realidad cotidiana, no se cumple, ni se ha avanzado en mecanismos de devolución automática de los saldos a favor.

X. Conclusiones

En virtud de las consideraciones efectuadas a lo largo de esta colaboración, concluimos que los múltiples regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que existen en todo el país, o cuanto menos su enorme mayoría, deben ser íntegramente reformulados para corregir las insalvables inconstitucionalidades que presentan.

La posibilidad de que el patrimonio de los contribuyentes, o pretendidos contribuyentes, quede a merced de decisiones administrativas que disponen detracciones patrimoniales coactivas a través de agentes de recaudación, que transferirán fondos del contribuyente al fisco sin ley ni sentencia judicial que lo autorice, debe ser definitivamente eliminada del sistema tributario vigente.

Es inaceptable que la Administración disponga del patrimonio de un contribuyente, o exija cargas públicas o servicios personales, a su único arbitrio, con la única formalidad de considerar a lo recaudado como “pagos a cuenta” del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

El margen de discrecionalidad de las administraciones tributarias en estos regímenes de recaudación se asemeja más al de los **recaudadores del Medioevo**, que al de autoridades fiscales de un **Estado de Derecho contemporáneo**, lo que justifica la necesidad imperiosa de su urgente revisión.

ASPECTOS CONFLICTIVOS DEL SOLVE ET REPETE Y DE LA ACCIÓN DE REPETICIÓN EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Gustavo A. Mammoni

I. Introducción

En el presente trabajo analizaremos distintos aspectos conflictivos vinculados al *Solve et Repete*¹ y a la Acción de Repetición, así como la solución brindada por las Cámaras Departamentales y la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires.

En forma previa al estudio del tema, corresponde hacer algunas precisiones necesarias respecto del sistema contencioso administrativo provincial, y las vías establecidas para la impugnación de los actos administrativos con contenido tributario.

II. Impugnación de actos administrativos con contenido tributario en la Provincia de Buenos Aires

A raíz de la reforma operada en la Constitución Provincial, especialmente al artículo 166, se modificó el sistema contencioso administrativo en la Provincia de Buenos Aires, quedando regulado con las siguientes características o notas²: 1° Se eliminó la competencia de la Suprema Corte de Justicia provincial para entender como jurisdicción originaria y exclusiva; 2° Se dio mayor amplitud en el acceso a la justicia tanto en materia de legitimación como en recaudos habilitantes; 3° Se superó el carácter revisor del proceso (ya no es un proceso al acto), que se proyecta en lo siguiente: a) El agotamiento de la vía es sólo excepcional; b) Se abandonó

el acto o la “previa denegación de derechos”; c) Se ampliaron las pretensiones procesales (antes sólo se preveía la anulatoria), pasando a ser el eje del sistema; d) Se eliminó el requisito estricto de congruencia procesal con la actuación administrativa; 4° Se abandonó el criterio subjetivo u orgánico (“autoridades administrativas”) y se reemplazó por un criterio material u objetivo; y 5° Se reconoció aptitud a la Provincia y a los respectivos entes para actuar como parte actora.

En lo concerniente a la materia tributaria, la pretensión utilizada para la impugnación de actos administrativos con contenido tributario ante la justicia contencioso administrativa provincial es la anulatoria (art. 12, inc. 1°, del Código Contencioso Administrativo, en adelante CCA), ya sea mediante el proceso ordinario (Título I del CCA) o el sumario de ilegitimidad (art. 67 y ss. del CCA).

Corresponde destacar, en este punto, que la pretensión debe ser deducida ante la primera instancia o ante la Cámara de Apelación, según el procedimiento administrativo tributario previo recorrido por el contribuyente.

En efecto, resulta determinante para ello el recurso administrativo elegido por el accionante al momento de impugnar la resolución determinativa, sancionatoria, o el acto que deniega la acción de repetición, en todos los casos dictados por ARBA, pudiendo optar, según lo prevé el artículo 115 del Código Fiscal (T.O. 2011, en adelante C.F.), por incoar el recurso de reconsideración por ante la ARBA o de apelación por ante el Tribunal Fiscal de Apelación (siempre que supere el monto de \$50.000).

En caso de optar por la reconsideración administrativa, resultan de aplicación los artículos 1° y 2°, inc. 1°, del CCA, que permiten la impugnación de los actos dictados por ARBA ante los jueces contenciosos administrativos de primera instancia (esto aplica también para la impugnación de los

¹ Tuvimos oportunidad de analizar en profundidad distintos aspectos del instituto en *El “solve et repete” y la transformación del “pague y repita” en “afiance y discuta”*, en La Ley, Suplemento Administrativo, Agosto 2013, Nº 5, p. 3 y ss., esp. p. 4, en coautoría con Leonardo BEHM.

² Seguimos en este punto a CASSAGNE, Juan Carlos y PERRINO, Pablo E., *El nuevo proceso contencioso administrativo en la Provincia de Buenos Aires*, Buenos Aires, Lexis Nexis, Año 2006, págs. 20-21.

actos dictados como consecuencia de la interposición de los recursos previstos en el artículo 142 del C.F.).

En tanto que, si el contribuyente o responsable recurre por ante el Tribunal Fiscal de Apelación, resultarán aplicables los artículos 2º, inciso 1º, del CCA y 2º de la Ley 12.074 (texto según Ley 13.405), que prevén la impugnación vía demanda y juicio pleno directamente ante la Cámara Contencioso Administrativo Departamental. Sobre esta cuestión, dos de las cuatro Cámaras Departamentales declaraban de oficio la inconstitucionalidad de la norma y remitían las causas a los juzgados de primera instancia, situación que se vio modificada por decisión de la Suprema Corte Provincial al sentenciar la causa A. 69.346, “Orbis Mertig San Luis” (sent. del 22/8/2012), en la que convalidó la constitucionalidad de la norma. A partir de allí, las impugnaciones deducidas contra las resoluciones del Tribunal Fiscal de Apelación tramitan en las Cámaras Departamentales.

III. El solve et repete

III.1. Funcionamiento en la Provincia de Buenos Aires

Una vez reseñado sucintamente el sistema de impugnación judicial de los actos administrativos con contenido tributario, detallaremos brevemente el funcionamiento del *solve et repete* en la Provincia de Buenos Aires, que cuenta con recepción normativa en el art. 19 del CCA³.

Allí se establece que “*será obligatorio el pago previo a la interposición de la demanda, cuando se promueva una pretensión contra un acto administrativo que imponga una obligación tributaria de dar sumas de dinero. Antes de correr traslado de la demanda, el Juez verificará el cumplimiento de este requisito procesal, a cuyo fin procederá a intimar al demandante el pago de la suma determinada, con exclusión de las multas y recargos, dentro del plazo de diez (10) días,*

bajo apercibimiento de desestimar por inadmisibles las pretensiones. El pago previo no será exigible cuando: a) Su imposición configurase un supuesto de denegación de justicia. b) Se deduzca una pretensión meramente declarativa. En este supuesto, la autoridad provincial o municipal tendrá derecho a promover contra el demandante el correspondiente juicio de apremio”.

Se advierte de lo expuesto, la plena vigencia del principio para el acceso a la instancia judicial, siempre que el contribuyente cuestione un acto administrativo que imponga una obligación tributaria de dar sumas de dinero. En virtud de ello, se excluyen las multas y a los recargos (al tener naturaleza represiva).

La verificación de su cumplimiento es realizada de oficio por el juez o por la Cámara, según el caso, antes de correr traslado de la demanda. Frente a su omisión, se le concede un plazo de diez (10) días al actor para el cumplimiento del recaudo procesal, bajo apercibimiento de desestimar por inadmisibles la demanda.

Por otra parte, la Fiscalía de Estado (representante de la Provincia de Buenos Aires⁴) puede plantar, al contestar la demanda, la excepción contemplada en el art. 35 inc. “i” del CCA, que deberá ser resuelta por el magistrado o por la Cámara, según el acto administrativo impugnado.

Cuando la resolución es dictada por el juez de primera instancia, resulta recurrible ante la Cámara⁵, y para el caso en que sea ésta quien se pronuncia sobre la exigencia del pago previo, únicamente puede deducirse recurso de reposición (art. 53 del CCA) o interponerse los recursos extraordinarios ante la Suprema Corte Provincial (cfr. art. 60 del CCA y la remisión que allí se realiza).

Siempre existe la posibilidad de plantear, por parte de los contribuyentes o responsables –en el escrito de inicio–, que el cumplimiento del *solve et repete* constituiría una denegación

³ También en los arts. 119 y 131 del Código Fiscal (T.O. 2011).

⁴ Según Decreto-ley 7543/1969, art. 1º y ss.

⁵ Cfr. art. 55, inc. 2º, del CCA.

de justicia, circunstancia que deberán argumentar y probar debidamente.

III.2. Cuestionamientos constitucionales del pago previo

Sin proceder al análisis de la (in)constitucionalidad del pago previo, resulta necesario destacar que las cuatro Cámaras Departamentales y la Suprema Corte de Justicia han afirmado la constitucionalidad del pago previo en materia tributaria⁶.

Sin embargo, resulta oportuno destacar que uno de los jueces de la Cámara Contencioso Administrativo de La Plata, el Dr. Spacarotel, ha sostenido en disidencia y desde el precedente “Kurban” (res. del 2/7/2015), la inconstitucionalidad del pago previo en materia tributaria, sobre la base de distintos fundamentos, especialmente, que ello supone una exigencia que contraría los derecho-garantías de acceso a la justicia, igualdad, tutela judicial continua y efectiva y debido proceso legal, dificultando irrazonable e injustificadamente el ejercicio de los derechos que se esgrimen conculcados y el pertinente control amplio y pleno de juridicidad (constitucionalidad-convencionalidad) de los actos de la Administración en el marco del Estado de Derecho (con cita de los arts. 15, 11 y concs., CP; 18, 14, 17, 16, 28 y concs., CN; 1º, 19 y concs., CCA; 1º, 131 y concs., Ley 10.397 y modificatorias).

El magistrado, funda también su posición en el precedente de la propia Cámara, autos “Galia S.A.” (CCALP causa N° 17018, res. del 9/06/2015), donde se declaró la inconstitucionalidad del pago previo previsto en el artículo 70 de la Ley 13.133 (Texto según Ley 14652), exigido a las empresas que procuran revisar judicialmente las sanciones

aplicadas en las actuaciones formadas en el marco de la ley de “defensa del consumidor”.

Sin embargo, los restantes magistrados han mantenido su posición tradicional sobre el pago previo y reafirmado su constitucionalidad, diferenciando las obligaciones fiscales de las multas aplicadas.

Se advierte de lo expuesto, que la distinta naturaleza jurídica de las obligaciones fiscales y de las multas, ha determinado –para la CCALP– que el *solve et repete* en el primero de los casos no resulte inconstitucional, en tanto que sí lo sea en el segundo.

En esta misma línea⁷, la Cámara Contencioso Administrativo de San Martín, en la causa n° 5453 caratulada “Flora Elena Noemí” (sent. de fecha 7/03/2017), también declaró la inconstitucionalidad del art. 70 de la Ley 13.133, sin modificar su posición respecto de la materia tributaria.

La Suprema Corte Provincial, se ha pronunciado sobre la constitucionalidad del pago previo en varias oportunidades, señalando a modo de ejemplo los precedentes B. 64.768, “Aguas Argentinas S.A.”⁸ (res. del 27/9/2006) y B. 65.727, “Kel Ediciones” (res. de 29/9/2010), entre muchos otros. Allí expresó que el presupuesto procesal es constitucionalmente válido y, en el segundo de los casos, estableció un recaudo que reiteró en posteriores precedentes, la exigencia de prueba a los fines de acreditar la denegación de justicia alegada⁹.

⁷ En ambos casos, las Cámaras citan la causa I 3361, de la Suprema Corte, autos “Herrera” (sentencia del 19/12/2012), publicado en La Ley Suplemento Administrativo, Junio 2013, N° 4, p. 3, con comentario nuestro.

⁸ Ver comentario nuestro en Revista de Jurisprudencia del Colegio de Abogados de La Plata, Año XXII, N° 128, Julio/Agosto/Septiembre de 2007, p. 19 y ss.

⁹ Señaló el Máximo Tribunal Provincial que la “accionante –al omitir acompañar documentación alguna que demuestre su situación económica financiera– no cumple con su carga de probar a través de índices reveladores, la desproporcionada magnitud en relación a la concreta capacidad económica y la falta inculpable de los medios pertinentes para enfrentar la erogación,

⁶ La CCASM, en la causa N° 6464, “Dinamunro S.A.”, res. del 12/12/2017; la CCALP, por mayoría, en la causa N° 4829, “Kurban” res. del 02/07/2015; la posición de la minoría (Dr. Spacarotel) entiende que es inconstitucional; CCAMdP, en la causa D-1815-MP2, “Norpetrol S.A.”, del 28/04/2011; y la CCASN en la causa n° 1921/8/2006, “Moreyra”, del 14/07/2008.

III.3. Jurisprudencia en supuestos conflictivos

3.A. Ausencia de acto administrativo de contenido tributario que imponga una obligación de dar sumas de dinero

Los primeros supuestos conflictivos que analizaremos, se vinculan a la improcedencia del pago previo por ausencia de un acto administrativo que impone una obligación tributaria de dar sumas de dinero.

3.A.1. La Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires en la causa A. 74.221, "Mastroianni" (sent. del 28/11/2018) analizó la situación del actor, quien impugnó ante la CCASM (Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Martín) una resolución del Tribunal Fiscal de Apelación (y su confirmatoria, que había rechazado el recurso de revocatoria intentado) por la que había declarado extemporáneo el recurso de apelación interpuesto por el señor Mastroianni contra la resolución determinativa y sumarial dictada por la Agencia de Recaudación (revestía la calidad de responsable solidario).

En el caso, se cuestionaba una cédula de notificación dirigida por ARBA al responsable solidario, que el TFABA había considerado válida.

La Suprema Corte entendió que no debían aplicarse en el caso las previsiones del art. 19, inc. 1º, del CCA, atento a que el objeto central de la pretensión anulatoria de autos no resultaba una decisión "...que imponga una obligación tributaria de dar sumas de dinero" (conf. art. 19 inc. 1º, CCA), sino una disposición que había rechazado por extemporáneo el recurso de apelación interpuesto ante el Tribunal Fiscal de Apelación, decisión que carecía en sí misma de un contenido patrimonial.

Una cuestión importante a considerar es que los Jueces Dres. De Lázari y Soria, estimaron que la aplicación del *solve et repete* debe ser "restrictiva a los casos que la norma específicamente indica", doctrina que, según el

limitándose a plantear –en términos hipotéticos– para el caso la imposibilidad de pago".

último de los magistrados, había comenzado con el precedente "Gallo Llorente" (al que nos referiremos oportunamente).

3.A.2 La Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, en la causa A. 74.006, "Allianz Argentina Compañía de Seguros S.A." (sent. del 29/05/19, analizó el planteo de la actora fundado en la inexistencia de una deuda líquida que permitiera cumplir con el recaudo del pago previo al momento de la interposición de la demanda, la que recién fue determinada con posterioridad.

Los agravios de la actora se vincularon a la interpretación y alcance que debe darse al art. 19 del CCA, y a determinar eventualmente si, para el caso de corresponder el pago previo, debía intimarse su cumplimiento o directamente declararse la inadmisibilidad de la pretensión, tal como lo había resuelto la CCALP en el caso.

La Suprema Corte analizó los planteos efectuados y señaló que al momento de la promoción de la demanda la deuda controvertida no se encontraba determinada, circunstancia que aconteció cuatro años después, con una liquidación que, a su vez, fue también impugnada, por lo que no resultaba posible para la actora efectuar el pago previo al momento de interponer el escrito de inicio.

Sobre esa base, la mayoría (compuesta por los Jueces Dres. De Lázari, Genoud, Kogan, y la integración efectuada por el Juez de Casación Dr. Mancini) revocó la sentencia de la CCALP que declaró inadmisibile la pretensión, y ordenó dictar un nuevo pronunciamiento por el que se intime a la actora a dar cumplimiento a las exigencias del pago previo.

En tanto que para la minoría (integrada con los Jueces Dres. Soria, Negri y Pettigiani) no resultaba aplicable el requisito de admisibilidad normado por el art. 19 del Código Contencioso Administrativo, básicamente porque: 1) el acto administrativo de ARBA que se utilizó para cuantificar la obligación del previo pago no había sido impugnado en ese proceso y por tanto no era objeto de la *litis* (al menos hasta la fecha en

que se dictó la sentencia); y 2) dicho acto –que procedió a liquidar la deuda– fue recurrido por el contribuyente mediante recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelación, circunstancia que obsta a su exigibilidad conforme lo dispuesto por el art. 117 del Código Fiscal.

Agrega la posición minoritaria que *“si la sentencia del TFA impugnada por esta vía procesal, no impone una obligación tributaria de dar sumas de dinero –sino que por el contrario la posterga a la existencia de nueva liquidación– no puede fundarse la defensa en un acto administrativo posterior que no forma parte del proceso”*.

Corresponde señalar que, la posterior liquidación efectuada por el Tribunal Fiscal de Apelación, se vincula al Acuerdo Plenario Nro. 22 de dicho Órgano, que contiene el procedimiento a seguir cuando el Tribunal ordena una nueva liquidación, en los términos del art. 29 del Dto. Ley 7603/70.

3.A.3. Corresponde analizar la causa N° 19.426 "Scania Argentina S.A." (res. del 25/10/2018), resuelta por la CCALP, donde el actor planteó la nulidad de los actos administrativos por los que la Agencia de Recaudación de Buenos Aires había resuelto empadronar de oficio, en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, vehículos de la empresa que se encontraban previamente radicados en la Provincia de Tucumán, con alta ante la Dirección de Rentas de Tucumán.

El juez en lo contencioso administrativo N° 1 del Departamento Judicial La Plata, admitió la excepción deducida por la demandada e intimó el cumplimiento del pago previo, en el término de diez (10) días, bajo apercibimiento de desestimar por inadmisibles las pretensiones.

La CCALP revocó lo decidido al entender que *“del alta de oficio que efectúa la administración tributaria, e impugna la actora, no resulta suma líquida representativa del deber impuesto”* y que *“las decisiones del Fisco que resuelven dar el alta de oficio, en la Provincia de Buenos Aires, a los automotores de la parte actora (identificados en el escrito de inicio), no imponen una obligación tributaria de dar una suma de dinero, en los términos*

contemplados en el art. 19, inc. 1º, del CCA para la exigencia del pago previo”.

Se advierte de lo resuelto por la Cámara, que el alta de oficio en un impuesto no implica la imposición de una obligación tributaria de dar una suma de dinero.

3.B. Excepciones al pago previo fundadas en el supuesto de denegación de justicia.

A continuación, analizaremos las excepciones del *solve et repete* vinculadas al supuesto de denegación de justicia (art. 19 inc. 3º, ap. A, CCA).

3.B.1. El primer precedente de la Suprema Corte de Justicia que analiza las excepciones sobre la base del CCA (esto es, según la Ley 12.008 y no en virtud del art. 30 de la Ley 2.961, llamado “Código Varela”) es la causa B. 56.707, "Carba S.A.", sent. del 23/4/2008, donde estimó configurada la denegación de justicia.

Sostuvo en esa causa que, acreditada la desproporcionada magnitud respecto de la concreta capacidad económica del accionante, lo cual torna ilusorio su derecho en razón del importante desapoderamiento de bienes que significaría su cumplimiento, no resulta exigible el pago previo (art. 19 ap. 3º, Ley 12.008), pues verosíblemente obstaculiza el acceso a la justicia.

Según lo expresa el Juez Dr. Pettigiani, el criterio implica una variación parcial de la postura adoptada hasta ese entonces por la Suprema Corte, y se debe a la revocación por la Corte Nacional de una causa anterior, caratulada “Expreso Sudoeste S.A.” (dejada sin efecto por sentencia de la CSJN del día 27/12/1996).

En esta misma línea de razonamiento, las cuatro Cámaras departamentales evalúan la situación patrimonial concreta del obligado como presupuesto necesario para acceder a la excepción del pago previo (CCALP causa n° 11702, “Gallo Llorente”, del 15/02/11; CCAMdP, causa C-2073-BB1, “Levin”; CCASN, causa n° 1921/8/2006).

3.B.2. Una cuestión sobre la que se ha pronunciado la Suprema Corte recientemente, es la necesidad de garantizar al actor la

posibilidad de demostrar la desproporción del pago previo con su situación patrimonial, máxime cuando quien impugna el acto es el declarado responsable solidario.

La Suprema Corte de Bs. As., en la causa A. 73.920, "Kurban" (sent. del 13/3/2019) analizó el recaudo del pago previo respecto de un responsable solidario, quien había planteado la improcedencia de la exigencia del requisito previsto en el art. 19 del CCA, al no poseer bienes inmuebles, ni automóviles, y destacar que sus ingresos como docente no resultaban suficientes para abonar un tributo de la magnitud que se le reclamaba.

La CCALP confirmó el pronunciamiento del Juzgado en lo Contencioso Administrativo N° 3 de La Plata, quien intimó al actor el pago de la suma en concepto de *solve et repete*, sin haber sustanciado la prueba ofrecida para demostrar su situación patrimonial.

Llegado el caso a la SCBA, dicho Tribunal –en forma unánime– entendió que en ambas instancias de grado habían considerado que el accionante no acompañó pruebas que acreditaran una afectación patrimonial de importancia respecto de su capacidad económica, concluyendo que no se hallaba probada la imposibilidad de afrontar el pago de la obligación controvertida en el presente proceso. Sin embargo, el Máximo Tribunal Provincial entendió que le asistía la razón al impugnante al sostener que no se le había dado oportunidad de probar dichos extremos (con cita de la causa "CARBA", precedentemente aludida).

Sobre esa base hizo lugar al recurso y revocó las resoluciones apeladas, ordenando dictar un nuevo pronunciamiento, pero en forma previa, dispuso que se provean los medios probatorios ofrecidos por el actor.

A diferencia de los restantes Jueces de la SCBA, el Dr. Soria tuvo por configurado directamente la denegación de justicia contemplada en el art. 19, inc. 3°, ap. a. del CCA.

3.B.3. En la causa A. 74.040, "Fitipaldi" (sent. del 6/11/2019), la SCBA analizó el pedido de eximición del pago previo (art. 19,

inc. 3°, ap. a) de un responsable solidario, quien había ofrecido prueba testimonial, informativa y pericial contable, tendiente a demostrar su falta de capacidad económica para afrontar dicho pago, pero la prueba fue ofrecida una vez corrido el traslado a la demandada.

La CCASM entendió que, al correr el pertinente traslado de ley, el que fue contestado por la contraparte, había precluido toda posibilidad de efectuar replanteos posteriores al respecto, encontrándose de tal manera sellada la incidencia realizada, relativa a la eximición del recaudo de pago previo. En virtud de ello, descartó los medios probatorios ofrecidos por el actor con sustento en un impedimento procesal y denegó la solicitud de eximición.

La Suprema Corte entendió que la Cámara debió ordenar la producción de las pruebas ofrecidas previo a pronunciarse sobre el tema, para así determinar la capacidad económica del actor.

En virtud de ello, revocó la resolución apelada y ordenó que, previo a dar tratamiento al pedido de eximición del requisito de admisibilidad establecido por el art. 19 del CCA, debían proveerse todos los medios probatorios ofrecidos por el accionante.

El Juez Dr. Soria, a diferencia de lo expuesto en la causa Kurban, estimó que a los fines del encuadre del caso en las previsiones del art. 19, inc. 3°, ap. a, del CCA, se debía ponderar la peculiaridad de la cuestión constitucional implicada.

3.B.4. El siguiente punto conflictivo se vincula a la denegación de justicia y al beneficio de litigar sin gastos.

En una primera aproximación al tema, hace varios años, la SCBA (en la causa B. 65.256, "Red Hotelera Iberoamericana", res. de 7/9/2005), por mayoría (con las disidencias de los Jueces Dres. Negri y Genoud), ante la intimación practicada por el Tribunal para la acreditación del pago previo de las sumas que se cuestionaban en concepto de obligaciones tributarias, rechazó el planteo de la parte

actora que había fundado su exención en el beneficio provisional contemplado en el art. 83 del CPCC, que prevé la eximición del pago de impuestos y sellados de actuación hasta el dictado de la correspondiente resolución sobre el beneficio de litigar sin gastos.

La posición minoritaria sostuvo, en cambio, que la exigencia del pago previo debía suspenderse hasta tanto se resuelva el beneficio de litigar sin gastos petitionado por la parte actora.

Lo expuesto, sirve de antecedente para la causa A. 71.493, "Gallo Llorente" (sent. del 9/5/2018), donde la SCBA por mayoría –con la disidencia de la Jueza Dra. Kogan– hizo lugar al planteo del actor, en su calidad de responsable solidario, al entender que el beneficio de litigar sin gastos concedido por el juez de grado (aun cuando fue resuelto favorablemente hallándose concedido el recurso extraordinario), evidenciaba de modo suficiente una concreta y significativa afectación económica del recurrente, que permitía morigerar el requisito de pago previo. Sobre esa base, el Máximo Tribunal provincial revocó la resolución impugnada y rechazó la excepción de inadmisibilidad de la pretensión oportunamente planteada por la Fiscalía de Estado.

Para la Jueza Dra. Kogan, el caso era similar al precedente "Red Hotelera Iberoamericana" y por ello dispuso rechazar el recurso. En cambio, para el Juez Dr. Soria, la plataforma fáctica del caso era distinta, al señalar expresamente que en la causa "Gallo Llorente" el beneficio de litigar sin gastos estaba concedido definitivamente al actor, lo cual no había sucedido en el primero (Red Hotelera Iberoamericana).

Se advierte –como dice el Juez Dr. De Lazzari– la tensión entre dos institutos, el *solve et repete* por un lado, y el Beneficio de Litigar sin Gastos por el otro, circunstancia que lo lleva a concluir que "*el beneficio de litigar otorgado por el juez de primera instancia apacigua la aplicación absoluta del solve.*"

3.C. Pago previo y compensación

Una cuestión conflictiva resuelta por la CCALP, vinculada al pago previo, se relaciona

con la posibilidad de compensar créditos y deudas fiscales para tener por cumplido dicho recaudo procesal.

En la causa N° 22.100, "Reckitt Benckiser Argentina S.A." (res. del 7/03/2019), la CCALP tuvo en cuenta una compensación operada respecto del actor para dar por cumplido el pago previo. Sin embargo, corresponde poner de relieve que ella no fue realizada por el contribuyente, sino por la propia Agencia de Recaudación de Buenos Aires, quien así lo informó respecto de la cuenta corriente del contribuyente.

En efecto, la accionante manifestó que la Agencia de Recaudación de Buenos Aires había procedido a compensar el monto del ajuste fiscal controvertido con los saldos a favor que la empresa contribuyente poseía, correspondientes todos al Impuesto sobre los Ingresos Brutos por períodos fiscales previos al ajuste. De este modo y no obstante su disconformidad con el accionar de la Administración, solicitó que se tenga por acreditado el requisito del pago previo de la obligación impugnada, con las referidas compensaciones.

La CCALP, hizo lugar a lo petitionado por el contribuyente, y entendió que "sin perjuicio de cuanto pueda considerarse en ocasión de la sentencia de mérito, en relación con los alcances de esa cancelación, al solo efecto del pago previo, cabe tener por satisfecha esa exigencia adjetiva a partir de cuanto surge de las actuaciones administrativas, en las que el Departamento de Ejecución de Deuda Determinada informa al Tribunal haber efectuado la compensación de los saldos a favor del fisco y del contribuyente –conforme las pautas de la sentencia del Tribunal Fiscal de Apelación– y que no resultarían diferencias que reclamar en la cuenta corriente de la actora".

La particularidad es que *no toda compensación sería admisible*, sino aquella realizada por la Agencia (en el caso, fue el Departamento de Ejecución de deuda), quien informó que no resultaban diferencias a reclamar al contribuyente en su cuenta corriente.

De allí se advierte que, frente a la posibilidad de tener que cumplir con la exigencia del pago previo, los contribuyentes o responsables -que impugnen en sede judicial actos administrativos con contenido tributario- tienen como posibilidad requerir a la Agencia (mediante oficio) que informe el saldo de su cuenta corriente, y en caso de que éste sea cero (0) o consigne un saldo a su favor, podrán invocar la compensación como forma de cancelación del pago previo, con fundamento en la causa bajo estudio.

3.C. PAGO PREVIO Y SUSTITUCIÓN POR UN SEGURO DE CAUCIÓN.

La siguiente cuestión, muy debatida, es la posibilidad de sustituir el pago previo por un seguro de caución.

La CCALP históricamente objetó la posibilidad de sustituir el pago previo por un seguro de caución, argumentando que éste no constituiría un pago en los términos de las normas que rigen el instituto (con cita de la SCBA doct. causas B. 54.068, res. del 28/9/1993; causa B 57.972, res. del 23/6/1998; causa B-64.768, res. del 27/9/2006; CCALP N° 3.309 “Círculo Médico”, res. del 4/8/2009, entre otras).

Sin embargo, partir de la causa N° 20.407, “Carraro Argentina S.A.” (res. del 9/04/2019), la CCALP –por mayoría, con la disidencia del Dr. De Santis– modificó su criterio y lo permitió, doctrina que luego fue reiterada en las causas N° 23.651 “Reckitt Benckiser” (res. del 11/06/2019) y N° 22.484, Ford Argentina (res. del 5/12/2019), entre otras.

Distintas cuestiones llevaron a modificar el criterio de la CCALP, pero podrían resumirse en “*la evolución operada en la jurisprudencia vinculada con el instituto del pago previo, en especial, los recientes pronunciamientos de la Suprema Corte provincial -en línea con lo resuelto por la Corte Nacional-, que flexibilizan el recaudo del pago previo atendiendo a distintas previsiones constitucionales (especialmente el principio de razonabilidad, arts. 28 y 33 de la CN, y la tutela judicial efectiva, art. 18 CN y 15 CP), así como los principios que rigen la materia*

contencioso administrativa” (voto de la Jueza Dra. Milanta).

Es importante destacar que la CCALP adopta –en este punto– la posición de la CSJN en la causa “Orígenes AFJP SA c/ AFIP” (sent. de fecha 04/11/2008, Fallos: 331:2480) y no exige la acreditación de los supuestos de excepción del *solve et repete*, por parte de quién ofrece el seguro de caución, para proceder a la sustitución, otorgando –además– un plazo de diez (10) días para la constitución del seguro desde que es aceptado.

Lo expuesto implica que basta con peticionar, en el escrito de inicio, la sustitución del pago previo por un seguro de caución sin tener que invocar razones que justifiquen tal petición (denegación de justicia, etc.). En caso que la sustitución sea aceptada por la CCALP, sobre la base de los precedentes aludidos, dicho Tribunal le otorga un plazo de diez (10) días al actor para cumplir con la constitución del seguro de caución y su acompañamiento al expediente judicial.

3.D. Pago previo y devolución de los montos ingresados en tal carácter

Un tema que ha generado conflictos en sede judicial, es la devolución de los conceptos ingresados en concepto de pago previo.

3.D.1. La CCALP, a partir de la causa N° 14.777 “HSBC Bank Argentina S.A.” (sent. del 27/08/2015, criterio reiterado en posteriores precedentes) y en lo que aquí interesa, dispuso que el Fisco demandado proceda a devolver el importe abonado por la actora en concepto de *solve et repete*, con más un interés a computar desde el momento de efectuado el pago hasta la efectiva restitución, calculado a la tasa que pague el Banco de la Provincia de Buenos Aires en sus operaciones de depósito a treinta días (tasa pasiva).

De acuerdo al criterio expuesto, no resulta necesario que la parte actora inicie una demanda de repetición –en sede administrativa– para hacerse de los fondos ingresados en concepto de pago previo, sino que directamente puede solicitar su devolución en sede judicial.

Ello es así, entiende el Tribunal, porque es una consecuencia directa de la anulación del acto que impuso la obligación de pago.

Según surge de la causa CCALP N° 21.810, “Bank Boston National Association” (res. del 14/05/2019), si el actor peticiona la devolución antes de la sentencia, es en ella donde debe disponerse el reintegro, en tanto que, si lo hace luego de dictada la sentencia, será al momento de la liquidación (así lo indica el Tribunal, estimo que hace referencia al trámite de ejecución de sentencia). La CCALP ha exigido, en todos los casos, un pedido expreso del accionante.

3.D.2. En la causa N° 10.570 “Compañía de radiocomunicaciones Móviles S.A. C.R.M. – Movicom” (sent. del 1/09/2015), la CCALP confirmó la resolución del juez en lo contencioso administrativo N° 3 de La Plata y descartó los argumentos esgrimidos por el Fisco recurrente, quien pretendía que no se devolvieran las sumas ingresadas en cumplimiento del pago previo, por no haberse cuestionado su constitucionalidad. El Tribunal destacó que el actor hizo el pago sin efectuar allanamiento o reconocimiento alguno y la propia Agencia de Recaudación reglamentó y reconoció el pago.

El Tribunal refirió, por otra parte, que la devolución de las sumas satisfechas en concepto de *solvo et repete*, en la etapa de ejecución de sentencia, era una consecuencia directa del decisorio consentido y firme adoptado por el Tribunal (siguiendo la línea del caso N° 14.777, “HSBC”, citado).

Expresó también que la tramitación de la acción de repetición en instancia administrativa, que era lo pretendido por la demandada, se tornaba injustificada al reparar en que: 1) La devolución encuentra sentido en una manda judicial que reconoce un derecho. No se pretende eludir las directivas del Código Fiscal bajo la figura de una liquidación del impuesto abonado, pues lo que objetiva y realmente se busca no es *per se* “la devolución de un tributo”, sino el cumplimiento de una sentencia judicial que declara nulo un acto y cuya condición de admisibilidad supuso el pago previo; 2) La restitución es una condición inherente a la

misma; 3) La postergación a través de un nuevo proceso conlleva una dilación en sí misma irrazonable y lesiva; y 4) El sometimiento a un nuevo procedimiento administrativo, en las condiciones apuntadas, conculca directa e indirectamente el derecho de propiedad involucrado.

La resolución de la CCALP fue confirmada por la Suprema Corte, en la causa A. 74.105, con idéntico nombre (sent. del 27/6/19).

IV. Acción de Repetición

IV.1. Funcionamiento en la Provincia de Buenos Aires

El primer párrafo del artículo 133 del Código Fiscal (T.O. 2011) establece que los contribuyentes o responsables podrán interponer ante la Autoridad de Aplicación demandas de repetición de los gravámenes y sus accesorios, cuando consideren que el pago hubiere sido efectuado en forma indebida o sin causa, siempre que el mismo se encuentre debidamente rendido a la Autoridad de Aplicación (ARBA) por las entidades bancarias u oficinas habilitadas encargadas de su percepción y, habiéndose efectuado por aquella las pertinentes compensaciones de oficio de conformidad a lo previsto en el artículo 102, subsista un crédito a favor del contribuyente o responsable.

Se advierte que el Código Fiscal habilita la repetición de tributos pagados en forma indebida o sin causa y se puede señalar, como primera cuestión, la imposibilidad de repetir multas, pues no se encuentran contempladas en la norma, lo cual concuerda con la exclusión del pago previo contemplada en el art. 19 del CCA para ellas.

Sin embargo, la posibilidad reconocida a ARBA –por algunas Cámaras

departamentales¹⁰– de ejecutar multas que no se encuentran firmes, por encontrarse impugnadas judicialmente, vendría a subvertir el sistema ideado por el legislador provincial y habilitaría, en caso de ser anulado por la justicia el acto administrativo sancionatorio, la repetición de aquellas.

Retomando el funcionamiento de la acción de repetición, el último párrafo del artículo 133 del Código Fiscal establece que la demanda de repetición será requisito para poder ocurrir ante la Justicia.

IV.2. Jurisprudencia en supuestos conflictivos

2.1. Demanda de repetición y procedimiento administrativo previo. Principio general y excepciones

A diferencia de lo regulado en el artículo 81 de la Ley 11.683, el artículo 133 del Código

Fiscal no distingue entre pagos espontáneos y a requerimiento para la repetición de tributos, requiriendo la tramitación previa del procedimiento administrativo en ambos casos. Sin embargo, esto no alcanza –según se ha detallado precedentemente– a la solicitud de devolución de los pagos efectuados en carácter de pago previo, para poder acceder a la instancia judicial.

Ante tal circunstancia y siguiendo lo normado por el artículo 133 del Código Fiscal, la CCALP en las causas n° 13.082, “Madre SA” (res. del 9/8/2012) y n° 13.125, “Gutierrez” (res. del 28/8/12), declaró la inadmisibilidad de la acción de repetición por ausencia de sustanciación del procedimiento administrativo previo de repetición. Este es, según se advierte, el principio general.

No obstante, en la causa N° 17.189, “Enrique V. Squartini y Cía SRL” (res. del 11/08/2015), la propia Cámara entendió que la falta de reclamo administrativo previo no resultaba un obstáculo para acceder a la instancia judicial, pues el objeto del proceso consistía en un planteo de inconstitucionalidad de las Leyes 13.003 y 14.394, y ese era el único fundamento de la pretensión de repetición.

En atención a ello, el Tribunal destacó que posponer la ponderación de su viabilidad a un previo trámite en sede administrativa, si bien previsto por el Código Fiscal para la repetición de impuestos ante la ARBA, constituiría un ritualismo administrativo inútil (art. 14, inc. 1°, ap. b, del CCA) contrario a la garantía de tutela judicial efectiva de los derechos frente a la Administración (art. 15, Const. Provincial), con clara afectación al principio de economía procesal.

En dicho caso, el Fisco planteó la imposibilidad de verificar si el contribuyente poseía deudas fiscales para poder compensar sus eventuales créditos. La Cámara señaló al respecto que, la solución adoptada en el caso, no implicaba evitar la etapa de verificación de las sumas abonadas por el contribuyente en materia de repetición, sino que se posponía para el supuesto de una eventual sentencia favorable, difiriendo tal verificación para la

¹⁰ No compartimos el criterio jurisprudencial que permite la ejecución de multas tributarias que se encuentran impugnadas en sede judicial. Ello es así, al advertir que la Corte Suprema de Justicia Nacional ha interpretado (en autos "Dumit, Carlos José c/ Instituto Nacional de Vitivinicultura", de fecha 08/11/1972, Fallos: 284:150) que “la validez de los procedimientos administrativos [en materia sancionatoria] se encuentra supeditada, como principio, a que las leyes dejen abierta la posibilidad de una revisión judicial ulterior (Fallos, t. 247, p. 646; t. 253, p. 485). Máxime tratándose de la aplicación de sanciones penales (Fallos, t. 255, p. 354; t. 267, p. 97), pues sólo así quedan debidamente a salvo pautas esenciales de la Constitución”, para concluir que “por ello, no cabe hablar de ‘juicio’ -y en particular de aquel que el art. 18 de la Carta Magna exige como requisito que legitime una condena-, si el trámite ante el órgano administrativo no se integra con la instancia judicial correspondiente; ni de ‘juicio previo’, si esta instancia no ha concluido y la sanción, en consecuencia, no es un resultado de actuaciones producidas dentro de la misma”. Ello es así, en virtud del sistema judicialista que plasma la Constitución Argentina, conforme lo ha expresado la Corte Nacional en la causa "Angel Estrada y Cía. S.A." (Fallos 328:651, de fecha 5/4/2005, considerando 12° y sus citas).

oportunidad de tramitar la ejecución de sentencia.

Se observa que la CCALP reconoce una excepción a la tramitación del procedimiento administrativo previo, para el caso en que el fundamento de la pretensión anulatoria lo constituya únicamente un planteo de inconstitucionalidad, aspecto sobre el que la Administración no podría pronunciarse válidamente.

2.2. Repetición de obligaciones determinadas por un acto administrativo con contenido tributario

Otra cuestión conflictiva se advierte en aquellos casos en los que el Fisco (sea Provincial o Municipal), determina a través de un acto administrativo de contenido tributario -determinación de oficio- las obligaciones fiscales y el contribuyente pretende su repetición.

Al respecto, la Suprema Corte de Bs. As. tuvo oportunidad de pronunciarse en la causa A. 74.081, "First Data Cono Sur S.R.L. contra Municipalidad de Chacabuco", (sent. del 6/11/2019, doctrina judicial que, por nuestra parte, estimamos de aplicación al sistema provincial), donde analizó si la pretensión de repetición quedaba sometida exclusivamente al plazo de prescripción decenal establecido por la normativa de fondo¹¹ (en dicho momento, resultaba de aplicación el art. 4.023, Cód. Civ.) o podía ser enervada por el de caducidad (los noventa días contemplados en el art. 18 del CCA) regulado para el caso de promover la acción contenciosa administrativa contra el acto de determinación del tributo.

La CCASN consideró inadmisibles las pretensiones de repetición, toda vez que la parte recurrente había instado la acción una vez fenecido el plazo establecido en el art. 18 del

CCA, para impugnar el acto administrativo que había determinado el gravamen.

Al momento de decidir, la SCBA entendió que no parecía ilógico interpretar que, en rigor, el acto administrativo debía ser atacado en primer término por la vía prevista en el art. 12, inc. 1° del CCA –para de ese modo tornar incausado el pago que se buscaba repetir–, cuya habilitación se encontraba condicionada al cumplimiento de los plazos de caducidad fijados en el art. 18 del mismo cuerpo legal, los cuales podrían resultar desvirtuados si se admitiese la promoción de pretensiones sustancialmente análogas bajo denominaciones diferentes, que acabaran sustrayéndolas de los requisitos fijados por el legislador.

El Máximo Tribunal Provincial citó –en sustento de su posición– el precedente A. 70.538, "Covisur" (sent. del 4/7/2012), en el que el Juez Dr. Hitters sostuvo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación admitió la existencia de plazos de caducidad para promover acciones contenciosas administrativas, convalidando su constitucionalidad (Fallos 200:485; 209:451 y 526; 211:1602; 322:73; 332:875), ante la necesidad de dar seguridad jurídica y estabilidad a los actos administrativos.

2.3. Acción de repetición y plazo de prescripción

Un tema que ha generado conflictos es el plazo de prescripción que resulta aplicable a la acción de repetición de tributos.

Con relación a esta cuestión, la CCALP en las causas N° 16.565 "Martolio Neumáticos" (sent. del 23/2/2016), N° 19.282 "Sistemas Analíticos S.A.", (sent. del 1/08/2017), N° 19.412, "Banco Itaú Argentina S.A.", (sent. del 17/04/2018), N° 21.049, "Plastipak" (sent. del 4/9/2018), y N° 23.466, "Farmacustom" (sent. del 3/9/2019), determinó que el plazo aplicable era el decenal establecido por el artículo 4023 del Código Civil (vigente en dicho momento), de conformidad al criterio establecido por el Máximo Tribunal Nacional en la causa "Bruno, Juan Carlos" (sent. del 06/11/2009, Fallos: 332:2250), reiterado en "Arcos Dorados" (sent. del 28/12/2010).

¹¹ La aplicación de los códigos de fondo en materia de prescripción de la acción de repetición se sustenta en la doctrina judicial del Máximo Tribunal Nacional, pudiendo citarse la causa "Bruno, Juan Carlos" (sent. del 06/11/2009, Fallos: 332:2250), entre muchas otras, cuestión que analizaremos en el punto siguiente.

En la causa N° 23.466, “Farmacustom” (cit.), la CCALP confirmó la sentencia de primera instancia en la parte que anuló las resoluciones del Fisco, por no encontrarse prescriptas las obligaciones, y ordenó la devolución y/o compensación de las sumas establecidas a favor del contribuyente.

Resulta relevante destacar que el Fisco cuestionó como excesivo el alcance de la sentencia, al ordenar la devolución y/o compensación de las sumas establecidas a favor del contribuyente.

Sin embargo, el proceso utilizado en dicho caso fue el “proceso sumario de ilegitimidad” contemplado en el art. 70 del CCA, cuyo párrafo segundo faculta al juez a imponer a la demandada la conducta a seguir¹².

2.4. Los intereses en la acción de repetición

En lo referente a los intereses en materia de repetición, la CCALP en las causas N° 23.663 “Nordelta Constructora S.A.” (sent. del 10/12/19) y N° 24.041, “Autopistas Urbanas S.A”, (sent. del 21/04/2020), desestimó los planteos de inconstitucionalidad formulados por los contribuyentes –arts. 16 y 17 de la Const. Nac.–, en los que argumentaban un tratamiento diferencial y perjudicial respecto de la tasa de interés utilizada para la devolución de los saldos a su favor, que resultaba muy inferior a la prevista para el cobro de las acreencias por parte del Fisco.

En ambos casos, se había ordenado la devolución de las sumas oblatas, con sus intereses calculados a la tasa contemplada en el artículo 138 del C.F. –T.O. 2011–, esto es, la determinada al efecto por la Autoridad de Aplicación, en cumplimiento de la facultad otorgada por la norma citada (que conforme

¹² En su parte pertinente dice: “La sentencia deberá limitarse a desestimar la pretensión o a declarar la nulidad total o parcial del acto administrativo impugnado. Junto con la declaración de nulidad, el juzgado, de acuerdo con las circunstancias del caso, ordenará a la demandada la conducta a seguir, con ajuste a la pretensión procesal articulada o procederá a devolver las actuaciones para que se dicte un nuevo acto”.

Resolución ministerial N° 271/08, era del 1% mensual).

Para desestimar los planteos de los contribuyentes, la CCALP citó el criterio sustentado por el Máximo Tribunal Nacional en la causa “Neumáticos Goodyear S.A. c/Administración Nacional de Aduanas” (sent. del 9/11/2000, Fallos 323:3412), en donde se justificó la diferencia de la tasa de interés prevista para las repeticiones, respecto de la contemplada para los supuestos en que la Administración persigue el cobro de sus acreencias fiscales. Allí se sostuvo que lo atinente a la mora de los particulares en el pago de tributos y la repetición por parte de ellos de las sumas abonadas en tal concepto, “son situaciones de diversa índole”, ya que en la primera –a diferencia de lo que ocurre con los reclamos de repetición– se encuentra comprometido “el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que –por otra parte– no beneficia a personas determinadas sino a la comunidad toda”.

V. Conclusiones

En la Provincia de Buenos Aires, a raíz de la reforma operada al art. 166 de la Constitución Provincial, se modificó el sistema contencioso administrativo.

En materia de actos administrativos con contenido tributario, la pretensión utilizada para su impugnación judicial es la anulatoria (art. 12, inc. 1°, del CCA), que deberá ser deducida por ante el juez de primera instancia del fuero contencioso administrativo o por ante la Cámara Departamental, según el procedimiento administrativo tributario previo recorrido por el contribuyente.

En materia de *solve et repete*, corresponde señalar que se encuentra plenamente vigente para acceder a la instancia judicial, previéndose un procedimiento para su verificación y cumplimiento.

La Suprema Corte Provincial y las Cámaras Departamentales se han pronunciado a favor de su constitucionalidad, criterio mantenido hasta la actualidad, con la disidencia del Dr. Spacarotel en la Cámara Contencioso Administrativo de La Plata.

La exigencia del recaudo procesal, requiere necesariamente de un acto administrativo que imponga una obligación tributaria de dar sumas de dinero, resultando inexigible cuando dicho extremo no concurre (SCBA en las causas “Mastroianni” y “Allianz Argentina Compañía de Seguros S.A.”; CCALP en la causa “Scania Argentina S.A.”).

Cuando el sujeto pasivo tributario –actor en la causa judicial– invoca un supuesto de denegación de justicia para exceptuarse del pago previo y ofrece prueba tendiente a acreditar dicha circunstancia, corresponde su sustanciación, aun cuando se encuentre corrido el traslado de la demanda (SCBA en las causas “Kurban” y “Fitipaldi”).

Si se ha concedido definitivamente al actor el beneficio de litigar sin gastos, corresponde morigerar el requisito del pago previo (SCBA en la causa “Gallo Llorente”).

Para el caso en que la Autoridad de Aplicación (ARBA) haya compensado el monto del ajuste fiscal controvertido con los saldos a favor del contribuyente, no restando monto a pagar en su cuenta corriente tributaria, corresponderá tener por cumplido el pago previo, siempre que ello se informe al Tribunal por el Organismo recaudador.

En una Cámara Departamental se permite la sustitución del pago previo por un seguro de caución, sin tener que acreditar los supuestos de excepción (CCALP en la causa “Carraro”).

La devolución de las sumas abonadas en concepto de pago previo puede solicitarse en sede judicial, por ser una consecuencia directa de la anulación del acto que impuso la obligación de pago (CCALP en las causas “HSBC Bank Argentina S.A.” y “Bank Boston National Association”). En virtud de ello, no es necesario iniciar un procedimiento administrativo de repetición (CCALP en la causa “Compañía de radiocomunicaciones Móviles S.A.”, confirmado por la SCBA).

La sustanciación del procedimiento administrativo de repetición es el principio general (CCALP en las causas “Madre S.A.” y “Gutierrez”). Sin embargo, cuando el objeto del proceso consiste únicamente en un planteo de inconstitucionalidad, requerirlo constituiría un ritualismo administrativo inútil, contrario a las garantías del administrado (CCALP en la causa “Enrique V. Squartini y Cía SRL”).

Si la repetición se vincula a obligaciones determinadas por un acto administrativo, éste debe ser atacado previamente por la vía prevista en el art. 12, inc. 1º, del CCA, para tornar incausado el pago que se busca repetir, debiendo hacerlo dentro del plazo establecido en el artículo 18 del CCA (SCBA en la causa “First Data Cono Sur SRL”).

Para establecer el plazo de prescripción de la acción de repetición, durante la vigencia del antiguo Código Civil (actualmente derogado), debía estarse a lo regulado en dicho cuerpo normativo y no a la previsión contenida en el Código Fiscal (CCALP en la causa “Martolio Neumáticos”).

La tasa de interés contemplada en el Código Fiscal para la repetición de impuestos no es inconstitucional, aun cuando sea inferior a la percibida por el Fisco para el cobro de sus acreencias (CCALP en las causas “Nordelta Constructora S.A.” y “Autopistas Urbanas S.A.”).

SOLVE ET REPETE EN LA PROVINCIA DE SANTA FE

Laura M. Marcos

I. Introducción

A esta altura de los acontecimientos no resulta novedoso afirmar que el denominado principio del *Solve et repete*, o pago previo al reclamo, resulta inconstitucional por afectar el principio de tutela judicial efectiva que debe imperar un Estado de Derecho como el nuestro, el principio de razonabilidad de las leyes –en el sentido que el instituto no guarda una adecuada y razonable relación con el fin que se le atribuye– y por violentar los tratados internacionales con jerarquía constitucional, que fueron incorporados en la reforma de 1994 a nuestra Carta Magna a través del Art. 75 inc. 22, entre estos la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que en su art. 8º, inc. 1º, del Pacto, dispone: "Toda persona tiene derecho 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 (...) para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter"¹.

También ha sido señalado² que pocos institutos muestran un divorcio tan marcado entre la interpretación dada por la doctrina y la seguida por la jurisprudencia, a punto tal que pareciera que en el derecho tributario argentino coexisten dos *solve et repete*: el doctrinario, que lo declara abiertamente inconstitucional, y el otro, el jurisprudencial, sin reproches en principio, salvo que se demuestren las contadas excepciones que

emergen de los pronunciamientos judiciales o, como analizaremos a continuación en el caso de la Provincia de Santa Fe, también administrativos.

Es por ello que, a pesar de los múltiples y fundados reproches constitucionales que se vienen esgrimiendo desde larguísima data en relación al instituto que nos ocupa resulta inevitable que al estudiar las alternativas procedimentales existentes en nuestra Provincia a los fines de discutir la pretensión tributaria, este tema deba ser abordado ya que no solo afecta la posibilidad de habilitar la instancia ante la justicia, sino incluso, como sucede en el caso de los gravámenes provinciales, para agotar la vía administrativa.

Quienes nos ocupamos de defender los derechos de los contribuyentes, debemos tener en cuenta la existencia de esta limitación y mantenernos activos no sólo a la hora de insistir en su arbitrariedad, sino en la búsqueda constante de los precedentes, que van surgiendo a cuenta gotas, a fin de salvar este obstáculo o, al menos, atemperar el impacto económico adverso que genera su aplicación en el caso en concreto.

Nos proponemos en el presente hacer un breve repaso de la regulación legal de este instituto en la Provincia de Santa Fe y analizar los pronunciamientos administrativos y judiciales existentes en la materia.

II. Regulación legal

II.A. Aplicación en sede administrativa

1. Recurso de reconsideración o revocatoria (Art. 119 CF)

Previo a referirnos al plano recursivo local, debemos tener en cuenta que el organismo tributario de la Provincia de Santa Fe, denominado Administración Provincial de Impuestos (A.P.I.) se halla a cargo de un Administrador Provincial, que cuenta con todas las funciones, atribuciones y deberes

¹ Para un mayor desarrollo del tema, que excede el título de esta obra, recomendamos la obra de SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, 7ª. Ed. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2019, págs. 609 y ss.

² BONATO, Mauro, *El principio solve et repete en el contencioso santafesino*, en LLLitoral, 2013, 01/06/2013.

que se establecen en el Código Fiscal, entre estas, la de actuar con carácter de juez administrativo en la determinación de oficio de la materia imponible y gravámenes y accesorios correspondientes.

Tal Administrador Provincial, resulta a su vez secundado en sus funciones por dos Administradores Regionales, los que se encuentran a cargo de la Regional Santa Fe y de la Regional Rosario, respectivamente, que actúan de manera permanente en las actividades relacionadas con la aplicación, determinación, percepción y fiscalización de los tributos que se encuentran bajo la competencia de la Administración Provincial de Impuestos³.

Es por ello que el procedimiento de determinación de oficio será llevado adelante, en función del domicilio fiscal del contribuyente, por la Administración Regional de Santa Fe⁴ o de Rosario, y estará a cargo del administrador regional que corresponda; dictar el acto de determinación de oficio que ponga fin a dicho procedimiento.

Una vez dictada la resolución de determinación de oficio, en lo que hace al plano recursivo, contra la misma, el contribuyente o responsable disconforme con tal resolución dispone de los recursos administrativos que el Código Fiscal regula de manera sucesiva.

Esto es, existe un primer recurso, de Reconsideración o Revocatoria⁵, contra las

³ Ver arts. 15, 16 y 18 del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe –Ley 3456 t.o. 2014 y sus modificaciones–.

⁴ Cabe aclarar que los contribuyentes con domicilio fiscal en Ciudad Autónoma y Provincia de Buenos Aires, pueden ser fiscalizados también por agentes de la API correspondiente a la Divisional Buenos Aires, pero la conclusión del procedimiento de determinación de oficio, tanto en lo que hace a la intervención previa de la Dirección de Asesoramiento Fiscal, como a la suscripción del acto final de determinación de oficio, resulta de competencia de la Administración Regional de Santa Fe.

⁵ Recurso de reconsideración o revocatoria. Art. 119 - Contra las determinaciones de la Administración Provincial de Impuestos y las

determinaciones de oficio dictadas por el organismo fiscal o contra las resoluciones que impongan multas, y en general también contra cualquier resolución que afecte derechos o intereses de los contribuyentes o responsables, que debe interponerse dentro de los quince (15) días desde su notificación. Tal recurso, si bien se presenta ante la Administración Regional donde se dictó la resolución determinativa del tributo cuestionado, está dirigido y será resuelto por el Administrador Provincial de Impuestos⁶.

2. Recurso de Apelación ante el Poder Ejecutivo

En caso de que el contribuyente o responsable no esté conforme con la resolución dictada por el Administrador Provincial de Impuestos en el marco del Recurso de Reconsideración interpuesto y quiera seguir discutiendo la pretensión fiscal, podrá interponer contra la misma Recurso de Apelación ante el Poder Ejecutivo, dentro de

resoluciones que impongan multas por infracciones o defraudaciones, así como las derivadas de verificación que rectifiquen declaraciones juradas o establezcan obligaciones impositivas y en general contra cualquier resolución que afecte derechos o intereses de los contribuyentes o responsables, estos podrán interponer recursos de reconsideración o revocatoria, personalmente o por correo, mediante carta certificada o expreso con recibo de retorno, ante la Administración Provincial de Impuestos, dentro de los quince (15) días de su notificación. Con el recurso deberán exponerse todos los argumentos contra la determinación o resolución impugnada y acompañarse u ofrecerse las pruebas que hagan su derecho, siempre que estén directamente vinculadas con la materia del recurso y la Administración Provincial de Impuestos las considere procedentes. Las pruebas ofrecidas estarán a cargo del recurrente, quien deberá producirlas dentro del término que fijará la Administración Provincial de Impuestos.

⁶ Art. 21 inc. b) del Código Fiscal.

los quince (15) días de su notificación⁷. Y el propio Código Fiscal establece que juntamente con la interposición de tal recurso, debe ingresarse el monto de los impuestos, tasas o contribuciones que cuestione, sin comprender el pago de los intereses o multas que pudieran corresponder.

Este Recurso de Apelación se presenta ante la propia Administración Provincial de impuestos, que verifica su procedencia formal y dicta resolución, concediendo o denegando, en el término de cinco (5) días. En esta oportunidad, y en función del cumplimiento o no del requisito del *solvo et repete* exigido, cabe analizar dos alternativas posibles, a los fines de poder contar con el decreto definitivo del Gobernador que ponga fin a la discusión en la etapa administrativa.

Si el requisito del *solvo et repete* se cumplió, el recurso de Apelación será concedido, y las actuaciones se elevarán al Ministerio de Economía para su sustanciación, quien una vez recibido los autos, correrá traslado al apelante por el término de quince (15) días, prorrogables a pedido del mismo por un plazo igual, para expresar agravios.

Evacuado el traslado, sólo procederá la apertura a prueba si se ofrecieron otras nuevas y ellas fueren pertinentes. Transcurrido en su caso el plazo otorgado a tal efecto, se dará intervención a los organismos técnicos que se consideren pertinentes y, necesariamente, a la Asesoría Letrada del Ministerio de Economía y Fiscalía de Estado, luego de lo cual el Poder Ejecutivo dictará

⁷ Recurso de apelación. Art. 120 - La resolución de la Administración Provincial de Impuestos recaída sobre el recurso de revocatoria o reconsideración, quedará firme a los quince (15) días de notificado el contribuyente o responsable, salvo que dentro de este término, los mismos interpongan recurso de apelación para ante el Poder Ejecutivo. Juntamente con la interposición del recurso de apelación, el contribuyente o responsable deberá justificar el pago de los impuestos, tasas o contribuciones que cuestione. Cuando en la apelación interpuesta, la resolución definitiva confirme la determinación cuestionada, los intereses se computarán hasta la fecha del pago a que refiere el párrafo anterior.

resolución, en un plazo que el Código Fiscal, utópicamente, establece dentro del término de treinta (30) días, que en la práctica puede llegar a extenderse incluso por más de un año.

3. Recurso de Apelación Directa

Ahora bien, si la Administración Provincial de Impuestos deniega el recurso de Apelación por incumplimiento del requisito del *solvo et repete*, el contribuyente puede interponer Recurso de Apelación directa en el plazo de 15 (quince) días⁸, en cuyo caso la Administración Provincial de Impuestos deberá remitir de inmediato las actuaciones al Ministerio de Economía, donde se sustanciará tal recurso sin más trámite que el informe de Asesoría Letrada del citado Ministerio y de Fiscalía de Estado, quedando así agotada la vía administrativa.

II.B. Aplicación en sede judicial

Para el caso que el contribuyente no haya ingresado el capital del tributo reclamado en la etapa administrativa, y hubiera agotado la misma mediante la interposición del recurso de apelación directa, nuevamente se topa con esta exigencia al momento de querer proseguir la discusión de la pretensión fiscal, ahora en el ámbito judicial, mediante la interposición del recurso contencioso administrativo por ante la Cámara en lo Contencioso Administrativo de la ciudad de Rosario o Santa Fe a la que corresponda intervenir, teniendo en cuenta el domicilio fiscal del contribuyente y dentro del plazo de treinta (30) días de la notificación del decreto del Poder Ejecutivo que confirma la

⁸ En el caso de que la Administración Provincial de Impuestos denegara el recurso por improcedencia formal, igualmente podrá deducirse apelación para ante el Poder Ejecutivo en el término de quince (15) días. En tal caso la Administración Provincial de Impuestos deberá remitir de inmediato las actuaciones al Ministerio de Hacienda y Finanzas, por cuyo conducto se substanciará sin más trámite que el informe de Asesoría Letrada del citado Ministerio y, eventualmente, de Fiscalía de Estado, quedando agotada así la vía administrativa (art. 122, *in fine* del Código Fiscal).

determinación de oficio por parte de la Administración Provincial de Impuestos⁹.

Esto por cuanto, a más del requisito formal del agotamiento de la vía administrativa¹⁰, se exige también el cumplimiento del requisito impositivo establecido en el artículo 8 de la Ley 11.330¹¹ que resulta aplicable, consistente en el pago del capital del tributo reclamado, excluyéndose expresamente el pago de otros conceptos sujetos a discusión, como los recargos, multas o intereses.

En cuanto a la naturaleza de este requisito, la propia jurisprudencia local se ha encargado de precisar que se trata de un presupuesto procesal, y como tal verificable de oficio por el Presidente del cuerpo, conjuntamente con las demás condiciones de admisibilidad previstas en la ley.

Es por ello que, tanto la Corte Suprema de Justicia de Santa Fe, como las Cámaras en lo Contencioso Administrativo, unánimemente

consideran que es un requisito cuya dispensa no puede disponer el Presidente del Tribunal por sí mismo, habida cuenta que ello importaría un pronunciamiento sobre la constitucionalidad de la norma, solamente reservado a la competencia del Tribunal en su totalidad y que éste podrá someter a análisis en la oportunidad de intervenir en el recurso de Revocatoria ante la declaración de inadmisibilidad que realice el Presidente¹².

III. Conceptos comprendidos dentro el *Solve et repete*.

Tanto el *solve* establecido por Código Fiscal en el procedimiento administrativo provincial, como el previsto en la Ley 11.330 a los fines de la interposición del Recurso Contencioso Administrativo contra gravámenes provinciales, municipales y comunales, resultan limitados al capital del gravamen reclamado.

Así surge del propio texto del art. 120 del Código Fiscal que señala que “juntamente con la interposición del Recurso de Apelación, el contribuyente o responsable deberá justificar el pago de los impuestos, tasas o contribuciones que cuestione”, como del artículo 8 de la Ley 11.330, en tanto dispone como requisito impositivo que: “Cuando la resolución administrativa que origine el recurso ordenase el pago de contribuciones fiscales no puede promoverse aquel sin satisfacerlas previamente, recaudo que no rige respecto a sumas accesorias debidas por recargos, multas o intereses (...)”.

En cuanto a la imposibilidad de extender su alcance con relación a la multa, la Corte Suprema de Justicia de Santa Fe ha señalado que “aunque se considere que en el caso la multa por omisión de pago del DRel impuesta

⁹ Conforme lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 11.330 que regula el recurso contencioso administrativo y la ley 11.329 que en su Sección Cuarta establece el asiento y competencia de las Cámaras Contencioso Administrativas, se deja sin efecto lo dispuesto en el artículo 122 del Código Fiscal -de fecha anterior a la sanción de tales leyes-, en tanto dispone que dicho recurso debe ser interpuesto en el plazo de 15 días y ante la Corte Suprema.

¹⁰ Ley 11.330. Artículo 7.- Reclamación administrativa. No se puede ejercer el recurso sin previamente agotar la vía administrativa mediante los recursos reglamentados en sede administrativa; y sólo se podrán juzgar y resolver las pretensiones propuestas y resueltas expresa o presuntamente en la reclamación administrativa previa.

¹¹ Artículo 8.- Requisito impositivo. Cuando la resolución administrativa que origine el recurso ordenase el pago de contribuciones fiscales no puede promoverse aquel sin satisfacerlas previamente, recaudo que no rige respecto a sumas accesorias debidas por recargos, multas o intereses. Si durante la sustanciación del recurso vencieren plazos de un convenio de pago de la obligación tributaria, el recurrente deberá acreditar su cumplimiento dentro de los diez días de los vencimientos respectivos, so pena de tenerlo por desistido el recurso.

¹² CSJSF, “Primer Centro de Distribución de Combustibles Cassineiro SRL c/ Provincia de Santa Fe s/ Recurso Contencioso Administrativo de Plena Jurisdicción”, 29/09/1992; CSJSF, “El Serrano SRL c/ Provincia de Santa Fe s/ Recurso Contencioso Administrativo de plena jurisdicción”, 07/09/1990; CCA N° 2, “Lopez Eduardo”, 26/12/2001, entre otros.

a la actora es accesoria del tributo mencionado (que no se cuestionó en autos) al haber nacido como consecuencia del incumplimiento de éste, ello no sirve de base para extender el requisito del *solve et repete* que la norma exige para el caso de que el acto que se cuestione imponga un tributo al supuesto que se encuentra exhibido, cual es: recargos, multas o intereses accesoriamente debidos¹³.

En la misma línea, se ha declarado inadmisibles los recursos en cuanto al tributo, por no haberse cumplimentado el requisito impositivo bajo análisis, mas admisible en punto a la impugnación de la multa fiscal.¹⁴

También en forma más reciente, en oportunidad de intervenir en el Recurso de Revocatoria interpuesto por la actora contra el auto de la Presidencia que declaró inadmisibles los recursos contenciosos administrativos, con fundamento en el incumplimiento del requisito impositivo, la Cámara Contencioso Administrativo de Santa Fe señaló que: "En tales condiciones, y teniendo en claro que, de conformidad al artículo 8 de la ley 11.330, el recaudo del pago previo "no rige respecto a sumas accesoriamente debidas por recargos, multas o intereses", corresponde revocar parcialmente el auto impugnado y declarar que el presente recurso resulta admisible en cuanto se dirige a cuestionar la legitimidad de las multas e intereses aplicados por la Municipalidad de Santa Fe mediante la resolución n° 14/16 de la Dirección de Fiscalización, confirmada por resolución n° 119/17 del Intendente municipal"¹⁵.

IV. Regla y contadas excepciones con relación al *solve et repete*.

En la instancia administrativa antes analizada, la procedencia del requisito del *solve et repete* en ocasión del recurso de

Apelación ante la determinación fiscal de la Administración Provincial de Impuestos ha resultado invariablemente sostenida por la Fiscalía de Estado¹⁶, bajo el argumento de que de las actuaciones no surgía la existencia de ilegitimidad o la presencia de circunstancias excepcionales en las que se evidencie una imposibilidad de cumplimiento que justifiquen que el Poder Ejecutivo admitiese el recurso y se pronuncie sobre el fondo de la cuestión, habiéndose fundado tal decisión con cita del fallo dictado por la Corte Suprema de la Provincia en los autos: "Turismo Stoisa SCA c/ Provincia de Santa Fe"¹⁷, en el que el Máximo Tribunal, basándose en los precedentes existentes en la materia, reafirmó la vigencia del principio, refiriéndose nuevamente a la finalidad de la exigencia del *solve et repete* destinada a impedir que los recursos contenciosos administrativos se transformen en medios dilatorios para el ingreso de las sumas adeudadas en concepto de tributos, reiterando asimismo que el instituto no fue derogado por el Pacto de San José de Costa Rica y que posee honda raigambre en nuestro país.

Excepcionalmente ha hecho lugar al tratamiento del recurso planteado, a pesar de la falta del ingreso del capital reclamado, en casos de arbitrariedad, donde el organismo fiscal no tuvo en cuenta los argumentos esgrimidos por el contribuyente para considerarse exento del pago del tributo reclamado, máxime cuando la pretensión fiscal obedecía a un cambio de criterio operado dentro de tal organismo¹⁸.

¹⁶ Dictamen N° 322/2015 y 304/2017, entre otros, de la Fiscalía de Estado.

¹⁷ Sentencia del 20/03/2021.

¹⁸ Así, el Dictamen N° 1246/14 emanado de la Fiscalía de Estado de la Provincia de Santa Fe refiere a un caso en el cual la Administración Provincial de Impuestos emitió un certificado de exención del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por tratarse de un supuesto de reorganización de empresas, y a posteriori de ello, en el 2010, verifica los periodos 1/05 a 12/06 concluyendo que la firma no gozaba de la exención que se le había reconocido anteriormente, como consecuencia de un cambio de criterio del organismo fiscal que resultara plasmado en un

¹³ CSJSF, "Botar SA c/ MR s/ RCA s/ Recurso de Inconstitucionalidad", 08/05/2008.

¹⁴ CCA N° 2, " AMX Argentina SA" AyS, t. 35, p. 55.

¹⁵ CCA N° 1, "Roemmers S.A.I.C.F. c/ Municipalidad de Santa Fe s/ Recurso Contencioso Administrativo", 03/09/2019.

También la Fiscalía de Estado de la Provincia eximió del requisito bajo análisis, en casos donde se comprobó la existencia de saldos a favor del contribuyente, reconocidos por la propia Administración¹⁹ o tratándose de un recurrente que se encontraba tramitando su concurso preventivo, conforme el criterio sentado mediante Dictamen N° 836/98, sostuvo que no corresponde exigir el requisito del pago previo en tal supuesto, atento a que priman las normas del derecho de fondo que limitan la disponibilidad del patrimonio y consagran la prevalencia de la *par conditio creditorum* por sobre el ordenamiento jurídico provincial²⁰.

Del mismo modo en el ámbito judicial se ha avalado la procedencia del requisito impositivo bajo análisis, siendo que tanto la Corte Suprema de Justicia de la Provincia, como las Cámaras en lo Contencioso Administrativo han negado su inconstitucionalidad, incluso después de la reforma constitucional del 94 que otorgó jerarquía constitucional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos, cuyo art. 8 ya citado asegura el derecho de acceso a los tribunales o a la jurisdicción, a cualquier persona para que sea 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

Informe del año 2002 que había dictado en relación a otras actuaciones, pero que el organismo entendió debía ser aplicado a esta inspección. Con cita a un caso anterior, la Fiscalía de Estado sostiene que en caso de resultarle aplicable el cambio de criterio operado mediante el Informe del 2002, sólo podía operar para el futuro y en el momento en que haya sido notificada la contribuyente del cambio de criterio. Por ende concluye que corresponde tener por notificada a la recurrente del cambio de criterio operado en materia de exención de IIBB recién a partir del 17/10/10, fecha de la notificación de la resolución que se impugna, declarando de tal modo admisible el recurso de Apelación directa interpuesto.

¹⁹ Dictamen N° 665/12, 837/13 y 461/16 de la Fiscalía de Estado de la Provincia de Santa Fe.

²⁰ Informe N° 767/2011 de la Dirección General de Técnica y Jurídica de API.

ley, para la determinación de sus derechos y obligaciones, entre ellas aquellas de naturaleza fiscal.

Así se ha señalado “Que el previo pago del art. 8 del CCA está destinado a impedir que los recursos contencioso administrativos se transformen en medios dilatorios para el ingreso de las sumas adeudadas por tributos”.

Aun cuando se invoque el caso “Microómnibus Barrancas de Belgrano SA”²¹ resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el año 1989, en ningún momento el Alto Tribunal afirmó que la Convención de Derechos Humanos derogó el principio del *solve et repete*. Sostuvo sí que el art. 8 citado en cuanto consagra el derecho de toda persona a ser oída ante la justicia quedará infringido sólo cuando, según las constancias de cada caso, aquella exigencia tipifique un real y verdadero impedimento u obstáculo para promover una acción o un recurso judicial. Por todas esas consideraciones debe desestimarse la pretensión que el Pacto ha derogado el *solve et repete*”²².

Luego de la Reforma Constitucional de 1994 y la incorporación al bloque de constitucionalidad de los tratados internacionales, nada ha cambiado y así lo aclaró tajantemente la Corte en el mismo año cuando afirmó que no obstante la rotunda afirmación de la recurrente, el artículo 8 inciso 1 del Pacto de San José de Costa Rica no ha derogado en nuestro ordenamiento la regla del *solve et repete*; si bien dicha norma dispone el derecho por parte del contribuyente a ser oído por un tribunal independiente e imparcial establecido con anterioridad por la ley para la determinación de sus obligaciones fiscales, ello no empece a la exigencia del pago previo como condición habilitante de la instancia judicial²³.

²¹ Fallos: 312:2490.

²² CSJSF, “Turismo Stoisa c/ Provincia de Santa Fe s/ Recurso Contencioso Administrativo”, 20/03/12.

²³ CSJSF, “Dagatti, José c/ Provincia de Santa Fe S/ Recurso Contencioso Administrativo de Plena jurisdicción – Revocatoria”, 01/09/1994.

Estos criterios siguen siendo compartidos por la Corte en su actual integración.

En la misma línea, se han rechazado medidas cautelares autónomas tendientes a obtener por esa vía la dispensa del solve, en casos donde la actora ha intentado que la Administración Provincial de impuestos se abstenga de reclamar el pago de las sumas determinadas por una resolución hasta tanto se concluya el procedimiento administrativo de determinación, disponiéndose la tramitación del recurso de apelación sin el pago del tributo en discusión.

La Cámara Contencioso Administrativa interviniente rechazó tal cautelar, por considerar que no concurría en el caso circunstancia de excepción que justifique el ejercicio de jurisdicción cautelar sin habilitación de instancia. A tal fin señaló que el recurso contencioso administrativo se asienta sobre principios, entre ellos el agotamiento de la vía administrativa, y en función de ello ese tipo de pedidos se someten a mayores exigencias probatorias.

En el caso se alegó que el tránsito de la vía administrativa previa produciría un perjuicio tal que justificaba una intervención anticipada del Tribunal y, por ende, una excepción al régimen, pero la Cámara concluyó que tal excepción no se había demostrado, siendo que la solicitud de que la demandada se abstenga de reclamar por cualquier medio el pago de las sumas determinadas recibiría respuesta de las normas del Código Fiscal, sobre todo con la posibilidad de deducir apelación ante el Poder Ejecutivo en caso de improcedencia formal.

Asimismo, agregó en tal oportunidad que: “Respecto de la excepción del solve, recuerda que el Alto tribunal nacional se ha pronunciado reiteradamente por la constitucionalidad del principio, con la posibilidad de atenuar el rigorismo en eventuales supuestos de excepción que involucren situaciones patrimoniales concretas. Decir entonces en tal sentido, importaría incursionar en la constitucionalidad de la norma que, por su naturaleza, sería exorbitar en principio el conocimiento cautelar.

Por lo demás no pasa inadvertido que la presente causa refiere al ejercicio de potestades tributarias, ámbito éste en el que el régimen cautelar debe ser examinado con especial estrictez, tal como lo señala reiteradamente la CSJN²⁴.

IV.A. Insuficiencia de la prueba rendida a los fines de acreditar la imposibilidad de pago.

Resulta un requisito ineludible, que el recurrente pueda demostrar que el pago del tributo exigido le resulta de imposible cumplimiento, o que asumir que lo pone en condiciones de sufrir quebrantos en el ejercicio de su actividad²⁵.

En tal sentido se ha dicho: “con relación al estado de la situación de al recurrente, limitada al 31/12/00, la misma constituye una prueba insuficiente por defecto, en la medida que los ciclos económicos de toda empresa, son siempre más extensos que un ejercicio comercial anual, tomando en consideración que la pretensión en litigio refiere a regularizar la situación fiscal de DRel desde el 1/10/93. Por ende, resulta razonable sostener que la sola circunstancia que la realidad económica de la empresa en el único ejercicio fiscal acompañado no le permite cumplimentar la pretensión fiscal en discusión, en modo alguno permite concluir que en los ejercicios precedentes también existió igual imposibilidad en pago²⁶.”

Del mismo modo la Cámara Contencioso Administrativa de Rosario ha señalado: “que

²⁴ CCA N°1, “DYCASA SA c/ Provincia de Santa Fe s/ Medida Cautelar Autónoma”, 26/12/2011; en igual sentido, CCA N°1, “CTI Compañía de Teléfonos del Interior SA c/ Municipalidad de Santa Fe s/ Recurso Contencioso Administrativo s/ Medida Cautelar”, 03/08/2007.

²⁵ CSJSF, “Coronda TV Color Canal s/ Municipalidad de Rosario s/ Recurso Contencioso Administrativo de Plena Jurisdicción - Revocatoria”, 14/11/2000.

²⁶ CCA N°2, “Guardería Náutica Rosario SRL c/ Municipalidad de Rosario s/ Recurso Contencioso Administrativo”.

no fue sorpresiva la determinación ni el monto de la deuda cuya verificación se inició para el período 7/97 al 6/98 el 20.10.98, para el período 10/96 al 7/97 el 21.7.97 y para el período 12/95 al 9/96 el 3.9.96, máxime ante la existencia de un recurso contencioso administrativo ya deducido, originado también en reajustes del derecho de registro e inspección por períodos anteriores, situación ésta que los condujo a sostener que la recurrente debió o pudo efectuar las provisiones necesarias a fin de afrontar el pago del tributo exigido para interponer la presente acción, no surgiendo de las pruebas acompañadas información económica, por ejemplo, a períodos anteriores o análisis integral de la evolución comercial y patrimonial de la quejosa durante todo el período de explotación del bingo u otros aspectos vinculados a su situación patrimonial o financiera que autoricen a afirmar que la previsión señalada resultó imposible de efectuar y por tanto la alegada actual imposibilidad le resulta inculpable²⁷.

En igual sentido, se ha afirmado que “las certificaciones contables con las que se pretende acreditar la causal alegada de dispensa, con la que se intenta acreditar la baja rentabilidad y capacidad financiera durante los ejercicios analizados, no resultan pruebas suficientes para acreditar objetivamente la situación de previsionar o ejecutar el pago²⁸”.

“Si bien el recurrente esgrime la imposibilidad de su cumplimiento por la onerosidad de la imposición y que afectaría la continuidad de su gestión comercial, cabe considerar que no ha aportado pruebas acerca de su estado económico financiero, no ha desarrollado cálculos u operaciones tendentes a acreditar que no se encuentra en

condiciones de hacer frente a la erogación que demanda el previo pago de la tasa que cuestiona, ni que el monto impuesto resulta con idoneidad suficiente para producir su quebranto económico, lo que en definitiva, le impediría el acceso a la jurisdicción²⁹”

Incluso se ha considerado que el hecho que el actor se encuentre transitando un concurso preventivo, tampoco implicaría una circunstancia que por sí sola signifique imposibilidad de pago. “Al interponerse el Recurso Contencioso se denuncia como hecho nuevo la apertura del Concurso Preventivo ante un juzgado de distrito Civil y Comercial. De allí colige que no puede cumplir con el solve y pide oficio al referido juzgado sobre el estado de la causa. El solo acompañamiento de un auto de apertura de concurso resulta insuficiente para eximirse del recaudo impositivo. Resultaría necesario que explique en el caso porque el pago de la suma de \$74.500 debe ser considerado un acto que exceda de la administración ordinaria del giro del concursado. Tendría que demostrar que el pago del tributo altera sustancialmente los valores productores del patrimonio.

Y si finalmente esa solución se presentase, esto es si el pago del tributo tuviese una entidad tal para producir esos efectos y se considera que estamos en presencia de un acto que requiere autorización judicial, debería irremisiblemente acompañar la constancia que acredite haber pedido la pertinente autorización si era su deseo accionar judicialmente por la vía de la ley 11.330”

“La sola circunstancia de haberse acreditado la apertura de un concurso no encuadra en las excepciones que la CJSN ha establecido como supuestos que autorizan a eximirse del pago previo o atenuar la exigencia legalmente instaurada³⁰”.

²⁷ CSJSF, “Club Atlético Calzada Asociación Civil c/ Municipalidad de Rosario s/ Recurso Contencioso Administrativo - Queja por denegación”, 22/12/04.

²⁸ CCA N° 2 confirmado luego por la CSJSF, “Central Térmica Sorrento c/ Municipalidad de Rosario s/ Queja por Denegación de los Recursos de Inconstitucionalidad y Casación”, 10/05/2006.

²⁹ CSJSF, “Perinat SA c/ Municipalidad de Rosario s/ Recurso Contencioso Administrativo”, 22/11/00.

³⁰ CSJSF, “López, Eduardo José c/ Municipalidad de Rosario -Recurso Contencioso Administrativo- (Expte. 469/01)”, 03/08/2005.

IV.B. De las pocas excepciones admitidas judicialmente para no cumplimentar con el solve.

Se ha admitido el no pago del *solve* por la existencia de declaratoria de pobreza existente a favor del actor, tramitados por ante el Juzgado Civil y Comercial en los que fue eximido del pago de tasa de justicia³¹.

Ello no obstante, el máximo tribunal provincial rechazó el recurso de queja interpuesto por un contribuyente contra una resolución de la Cámara Contencioso de Rosario que no hizo lugar a la eximición del pago del *solve* a quien había obtenido el beneficio de pobreza, considerando para ello que: “Frente a lo dicho, se advierte que los recurrentes omiten hacerse debidamente cargo de rebatir los fundamentos del fallo, pues alegan que el pago del tributo les generaría un grave perjuicio en los balances de la empresa, como así también que la simple presentación de las declaraciones juradas de pobreza son suficientes a los efectos de la eximición del pago con fundamento en el artículo 335 del CPCC, sin formular explicaciones ni efectuar un mínimo desarrollo argumental tendente a descalificar las consideraciones efectuadas en la sentencia”, que, luego de efectuar un análisis en torno a la normativa y jurisprudencia aplicable a la temática concluyó que no se presentaban incongruencias entre la resolución que rechazó el recurso de revocatoria y confirmó la inadmisibilidad declarada, lo dispuesto en el artículo 335 del Código Procesal Civil y Comercial y las Convenciones Internacionales, considerando que los recurrentes no podían pretender promover un juicio contencioso administrativo sin demostrar de modo fehaciente la falta inculpable de medios pertinentes para hacer frente a la erogación del tributo cuestionado o, en su defecto, solicitar al Tribunal un plan de

pago en cuotas para cumplimentar el requisito³².

V. Sobre la posibilidad de ingresar el solve et repete en cuotas.

Cabe señalar que como regla el organismo fiscal no permite el otorgamiento de cuotas a los fines del ingreso del *solve*, siendo este un supuesto expresamente excluido del régimen general y permanente de facilidades de pago en cuotas de deudas fiscales establecido por la RG API N° 6/14³³ y sus modificatorias.

No obstante ello, en ocasión de entender en el Recurso de Apelación directa, en un caso en donde la recurrente había planteado la imposibilidad de cumplir con la exigencia del pago previo por tratarse de una empresa de un solo año de antigüedad creada para explotar el Puerto Santafesino, que debía cumplir un plan de inversiones establecido en los pliegos respecto de los cuales los socios habían comprometido sus aportaciones de capital, el que se vería afectado si para discutir el tributo era necesario cumplir con tal exigencia y propuesta subsidiariamente la posibilidad de abonar el tributo en cuotas, el Ministerio de Economía aconsejó hacer lugar a lo planteado en segundo término.

³² CSJSF, “Broker Meat SA y otros c/ Provincia de Santa Fe s/ Recurso Contencioso Administrativo s/ Queja por denegación del Recurso de Inconstitucionalidad” 03/12/2018, ratificado en fecha 11/06/2019 por resolución que rechaza el recurso extraordinario interpuesto por la actora ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación contra la misma.

³³ RG API 6/14 y sus mod. “Exclusiones. Art. 2. No resultarán admisibles los planes de facilidades de pago en cuotas en los siguientes casos: (...) 9. Cuando se soliciten a efectos de abonar deudas tributarias incluidas en resoluciones dictadas por el Organismo Fiscal y con el objeto de apelar en los términos del artículo 64 del Código Fiscal (t.o. 1997 y modificatorias), aun cuando se cuestionen únicamente multas y/o intereses”. Cabe destacar que el artículo 64 referido hoy es el 120, en función de la modificación y nueva enumeración de la parte general del Código Fiscal operada en el año 2014.

³¹ CCA N° 1, “Calligaris, Raúl c/ Provincia de Santa Fe s/ Recurso Contencioso Administrativo (Revocatoria)”, 12/12/2016.

A tal fin consideró que los argumentos de la recurrente importaban la proposición de un caso sobre bases serias, que no había merecido una respuesta puntual en la resolución objetada, sumado a tal argumento también el hecho que la contribuyente había efectuado un ofrecimiento concreto de pago previo del tributo en diez cuotas mensuales³⁴.

En el ámbito del recurso contencioso administrativo, la propia Ley 11.330 dispone expresamente que, si durante la sustanciación del recurso vencieran plazos de un convenio de pago de la obligación tributaria, el recurrente deberá acreditar su cumplimiento dentro de los diez días de los vencimientos respectivos, so pena de tenerlo por desistido el recurso³⁵.

Sin embargo, tanto las Cámaras Contencioso Administrativas como la Corte Suprema local han señalado a través de sus resoluciones que la autorización para ingresar el solve en cuotas no resulta automática, sino que queda en cabeza del recurrente acreditar la imposibilidad de afrontar el pago íntegro por desproporción entre monto y su capacidad económica³⁶.

Así la Corte Suprema de Justicia también rechazó el recurso de inconstitucionalidad planteado por la accionante contra la resolución de la Cámara Contenciosa Administrativa de Rosario que rechazó el recurso interpuesto por la actora contra la declaración de inadmisibilidad del recurso contencioso administrativo dispuesta por la Presidencia, con fundamento en que el incumplimiento del requisito de admisibilidad del previo pago del gravamen que se cuestionaba, rechazando además el pedido de celebrar un convenio de pago a tales efectos, en los siguientes términos: "En el "sub iudice" la impugnante pretendía subsumir su situación en un supuesto excepcional con

aptitud para morigerar la exigencia del previo pago y, así, obtener la dispensa del mismo o el ingreso en cuotas de la suma requerida, pero entiende que la Cámara, al decidir como lo hizo, conculca su derecho de acceder a la jurisdicción y la garantía de defensa en juicio.

En tales condiciones, la cuestión en los presentes resulta de naturaleza eminentemente probatoria y de apreciación de la plataforma fáctica del conflicto y, como tal, se encuentra exenta -en principio- de revisión constitucional por pertenecer a un ámbito de exclusiva incumbencia de los jueces de la causa, salvo que se acredite arbitrariedad, lo que, se advierte, no ocurre en autos.

En efecto, el A quo observó que las constancias en base a las cuales la actora formuló su petición no persuaden acerca de la imposibilidad absoluta de hacer frente a la exigencia prevista en el artículo 8 de la ley 11330.

Frente a esa línea de pensamiento, la recurrente intenta oponer la suya insistiendo en que acreditó suficientemente los extremos necesarios para eximir del cumplimiento del depósito previo o hacerlo en cuotas, más sin demostrar que la Cámara transgrediera las reglas que gobiernan la apreciación de la prueba o incurriera en una ponderación irrazonable o absurda de la misma, de manera que su decisión pueda ser descalificada desde el plano constitucional.

En rigor de verdad, el discurso de la quejosa no logra superar el nudo central del debate en la especie, esto es: que pesa sobre el contribuyente el deber de demostrar, fehaciente y acabadamente, una situación de imposibilidad de pago, pues, se trata de excepcionar una regla cuya constitucionalidad ha sido validada antes y luego de la reforma de la Constitución nacional de 1994, tanto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación como por este Cuerpo. En suma: el Tribunal ponderó los datos fácticos que nutrían el planteo, valoró la prueba aportada por la contribuyente y confrontó tales extremos con las reglas jurisprudenciales que han ido delineando el instituto. Con esas bases, como se vio, arribó a una decisión razonable y

³⁴ Dictámen N° 1490/01 del Ministerio de Economía de la Provincia de Santa Fe.

³⁵ Art. 8 in fine Ley 11.330.

³⁶ CCA N° 1, "Galano, Ricardo D. c/ Provincia de Santa Fe s/ Recurso Contencioso Administrativo (Revocatoria)", 18/04/2016.

objetiva que satisface el mandato contenido en el artículo 95 de la Constitución provincial”³⁷.

En sentido contrario, tal posibilidad fue admitida en atención a la actividad que desarrollaba el contribuyente, promovida por la propia Constitución Nacional, la profunda crisis económica del país y la situación deficitaria del contribuyente, así se consideró que: “En el caso, concurren suficientes elementos que verosíblemente permiten afirmar que el ingreso de la suma requerida podría configurar un óbice para la actora al fácil acceso a la justicia.

Con base en tales constancias es posible afirmar la existencia de una sensible disminución del patrimonio neto durante los períodos considerados; el significativo acotamiento en algunas Secciones, tales como Ayuda Económica, en la que puede observarse una disminución de fondos líquidos; la importante reducción de gastos (en algunos casos de aproximadamente el 20%) que las distintas Secciones de la Institución debieron efectuar para hacer frente a las distintas situaciones desfavorables; y, en general, su situación deficitaria.

A su vez, no podría suponerse que a la actora podría resultar fácil acceder al crédito; afirmándose también con cierta precisión que los únicos bienes no afectados al cumplimiento específico de las funciones mutuales y sociales del Club, se hallarían en litigio o serían fuente de ingreso indispensable para el desenvolvimiento de la Institución.

Ahora bien: nada indica, ni se ha invocado, la imposibilidad de que pueda ingresar el monto requerido de un modo periódico.

En este sentido, es claro que si el Tribunal está habilitado para eximir del cumplimiento de la exigencia, con más razón podría propiamente atenuarla o morigerarla, ya sea —entre otras alternativas— permitiendo su pago en cuotas,

³⁷ CSJSF, “Mazzieri S.R.L. C/ Provincia De Santa Fe -Recurso Contencioso Administrativo- s/ Queja Por Denegación Del Recurso De Inconstitucionalidad”, 8/5/18.

posibilidad ésta jurídicamente posible a la luz del segundo párrafo del artículo 8 de la Ley 11.330, el cual opera —como lo ha destacado recientemente la Corte local— como una atenuación de la citada regla, no desdeñable a la hora de examinar una petición de dispensa («Cauca S.R.L.», citada; en similar sentido: «Central Térmica Sorrento S.A.» citado); y a la luz también, del artículo 58 del Código Fiscal, el que admite la posibilidad de que el pago se complete en términos que no pueden superar los tres años”. Bajo tales consideraciones, en el caso reseñado se estima adecuado admitir que el ingreso del monto requerido en dieciocho cuotas mensuales y consecutivas, con vencimiento al día 10 de cada mes, y bajo apercibimiento de tener a la actora por desistida del recurso si su cumplimiento no se acreditare dentro de los diez días de los vencimientos respectivos (art. artículo 8, segundo párrafo, ley 11.330)³⁸.

Del mismo modo se ha pronunciado la Cámara Contencioso Administrativo de Santa Fe, haciendo lugar al pedido de actora que solicita, se le conceda, la posibilidad de cumplir con la carga del pago del tributo en cuotas, en orden a la delicada situación económica que alega y surge de la circunstancia de encontrarse en concurso preventivo, ocasión en cual se considera justo el ingreso de las sumas correspondientes en dieciocho cuotas mensuales y consecutivas³⁹.

También se declaró admisible el pago en plazo solicitado por la actora en sesenta (60) cuotas que no resulten superiores a \$ 50.000, en consonancia con la RG API 35/14 vigente para concursados que prevé hasta 120 cuotas, así como la RG 680/15 ME que permitió hasta 60 cuotas para contribuyentes en general⁴⁰.

³⁸ CCA Nº 1, “Club Atlético San Jorge Mutual y Social c/ Provincia de Santa Fe s/ Recurso Contencioso Administrativo”, 09/06/2004.

³⁹ CCA Nº 1, “Supercanal SA c/ Municipalidad de Reconquista s/ Recurso Contencioso Administrativo (Revocatoria)”, 26/02/2007.

⁴⁰ CCA Nº 1, “Autorosario SA c/ Provincia de Santa Fe s/ Recurso Contencioso Administrativo”, 21/09/2016.

VI. Sobre la posibilidad de ofrecer su reemplazo por un seguro de caución.

En diversos precedentes, la justicia local ha rechazado la posibilidad de ofrecer un seguro de caución en reemplazo del pago del solve, bajo el argumento que la finalidad del instituto es impedir que los recursos contenciosos administrativos se transformen en medios dilatorios para el ingreso de sumas adeudadas en concepto de tributos. Las prestaciones tributarias deben ser cumplidas estrictamente en el tiempo que determinan las normas en la materia, es decir el pago de los tributos debe ser oportuno y en efectivo para que quede expedita la libre disposición de fondos⁴¹.

En el mismo sentido, cabe citar un precedente administrativo mediante el cual, la Fiscalía de Estado de la Provincia rechazó el pedido efectuado por el apelante, de sustituir el pago previo del tributo cuestionado por un embargo voluntario sobre un inmueble y un seguro de caución, considerando que ello no resulta procedente por la naturaleza misma que reviste tal exigencia, muy distinta a la de una cautelar, por cuanto su finalidad no es asegurar las resultas del procedimiento, sino garantizar que el Estado no deje de percibir los ingresos públicos, recurso indispensable para la consecución de sus fines concretos, reiterando también que el mismo encuentra su fundamento en impedir que los recursos se conviertan en medios dilatorios para el ingreso de las sumas adeudadas en concepto de tributos⁴².

VII. Breves conclusiones.

En función de lo expuesto podemos decir sin temor a equivocarnos que el *solve et repete*

goza de excelente salud en la provincia de Santa Fe, a pesar de los embates doctrinarios, los planteos que con diversos argumentos se han llevado a la órbita jurisdiccional y los intentos de reformar los procedimientos para poder suprimir tal exigencia.

Y sin duda alguna, en oportunidad de la reforma de la parte general del Código, operada mediante la Ley 13.260, donde se logró la incorporación de algunos elementos y herramientas necesarias para garantizar tanto el derecho de defensa como el acceso a la justicia, al dejarse de lado la modificación de muy pocos capítulos, entre ellos el referido a los Recursos contra las resoluciones que determinan tributos y aplican sanciones, que quedaron pendientes para un próximo debate, se perdió la posibilidad de eliminar su aplicación en el ámbito de la discusión administrativa, lo que lo hace aún más gravoso.

Tampoco resulta de gran ayuda, la generalmente inflexible posición de los jueces con competencia para intervenir en la materia, al momento de relevar del cumplimiento de este recaudo fiscal.

Es por ello que consideramos de suma necesidad que se deje de lado la aplicación de este antiguo principio en nuestro derecho, promoviendo las modificaciones legislativas tendientes a tal fin, así como poniendo el debido énfasis en las presentaciones en las que el mismo esté en juego, tendientes a que tanto la administración como la justicia entiendan la necesidad de revisar su posición, para hacer realmente efectivos los derechos y garantías que contempla nuestra Constitución Nacional, y que la aplicación del mismo pone en jaque en cada oportunidad

⁴¹ CCA N° 1, "AMX Argentina SA c/ Municipalidad de Rosario s/ Recurso Contencioso Administrativo", 02/07/2014; y en forma más reciente CCAN° 1, "Roemmers S.A.I.C.F. c/ Municipalidad de Santa Fe s/ Recurso Contencioso Administrativo", 03/09/2019.

⁴² Dictamen N° 1686/2012 y N° 349/2019 de Fiscalía de Estado de la Provincia.

DELEGACIÓN. RENUNCIA. LOS REGÍMENES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN EN TUCUMÁN

Leandro Stok

Existen funciones y competencias legislativas que, si bien son reservadas a determinados poderes del Estado, pueden éstos, en determinadas circunstancias y siempre que exista una posibilidad constitucional para ello, transferirlas a otros poderes. Uno de los supuestos de mayor controversia es el de la transferencia o delegación de facultades legislativas de materias reservadas de manera excluyente a uno de los poderes del Estado, tal es el supuesto en que, por ejemplo, el Congreso de la Nación o las legislaturas provinciales delegan en el Poder Ejecutivo –u otro órgano, como veremos más adelante– facultades que debieron ser puestas en práctica por ellos mismos.

Aquí debemos hacer una pausa a fin de esclarecer distintos conceptos que permitirán responder los siguientes interrogantes:

1. ¿Qué se puede delegar?
2. ¿Qué diferencia existe entre la delegación y la renuncia?
3. ¿Cuáles son los síntomas que nos permiten definir cuándo se presenta un supuesto y cuándo el otro?

Parte de estos interrogantes se responden si hacemos notar que no nos hemos referido a una delegación de *poder* o *poderes* sino sólo de *facultades*, y ello es así toda vez que la potestad legislativa no puede transferirse válidamente en forma alguna. La delegación sólo puede comprender la autoridad para regular determinados aspectos resultantes de la norma dictada por quien tiene el poder de dictarla o, dicho con otras palabras, la delegación no puede ir más allá del límite establecido por la regulación de aspectos referidos a la ejecución de la ley mientras que, contrariamente, el poder para el dictado de la ley no puede ser delegado. La idea de que el Poder Ejecutivo puede dictar disposiciones de carácter legislativo no se confunde –ni puede

confundirse– con el concepto de que el Poder Ejecutivo no puede dictar leyes.

La creación de la ley implica la necesaria discrecionalidad para determinar cómo debe ser y cómo habrá de regular los aspectos de la vida social que pretende alcanzar. Ahora bien, la forma de ejecución de esa ley puede ser delegada en otro órgano de poder. De esto resultan dos tipos de limitantes para el órgano delegado:

1. El límite impuesto por la ley. Quien dicta la ley en ejercicio de un poder a él reservado delinea en ella misma lo que a través de la ley pretende regular y, por consiguiente, la ley contiene implícita el límite de la delegación y que puede sintetizarse en *lo que la ley quiere*.

Puede el órgano delegado decidir acerca de los programas y medidas que permitan poner en práctica la ley pero de acuerdo con la ley, es decir que la actividad legislativa del órgano delegado debe conformarse a la ley.

De esta manera, aún tratándose de una ley programática, la actividad delegada es iluminada por aquella y fuera de su cauce sólo adviene la invalidez de esa actividad.

Ejemplos de ello podemos hallarlos en los regímenes de retención y percepción del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Sabemos que el impuesto sobre los Ingresos Brutos está estructurado sobre la base de la actividad, es decir que el hecho imponible sólo puede constatarse en la medida que el sujeto desarrolla una actividad y, la medida del impuesto se determina sobre la base de los ingresos obtenidos por el contribuyente como consecuencia de la actividad desplegada en un determinado período de tiempo.

Tenemos entonces que si un órgano no legislativo –v.gr. el Director de rentas– pretendiera establecer por delegación del poder legislativo un sistema de recaudación anticipada se hallaría con la primera limitante: los límites de la propia ley. De esta manera,

mal podría estructurar un sistema de recaudación que captara una manifestación, hecho o circunstancia que no respondiera a la ley o, peor aún, que fuera contrario a ella. Bajo esta premisa, los regímenes de percepción no encuentran explicación y mucho menos cabida en el sistema jurídico del impuesto sobre los Ingresos Brutos si consideramos que no logran explicarse en la ley que constituye el primer límite de la delegación.

En el caso bajo análisis, tenemos que la ley, a través del hecho imponible y la base de cálculo, establece los patrones directrices y pautas sobre lo qué y el cómo debe ser el régimen de recaudación. Es la ley la que define como contribuyente a quien desarrolla la actividad gravada y sobre qué debe ingresar el impuesto –ingresos–. Un régimen de percepción no sólo contiene una mutación del contribuyente –por aquel que efectúa un gasto o erogación– sino una alteración de la base imponible –por el importe de los egresos o gastos–. Entonces queda disociada la voluntad de la ley de la voluntad del órgano delegado.

2. El límite impuesto por el legislador. Es el legislador quien debe expresar las razones por las que determinados aspectos operativos de la ley deben ser regulados por otro órgano del Estado. Diversas consideraciones permiten suponer y admitir que aquellos aspectos no pueden ser regulados por la propia ley por lo que se requiere de la intervención delegada de otro órgano. Tal es el caso de los regímenes de recaudación: es plausible suponer que la regulación de esos sistemas quedarían virtualmente paralizados si se requiriera de una ley para la modificación o actualización de cualesquiera de sus aspectos operativos.

Pero esto no excluye la práctica del legislador de establecer las pautas objetivas sobre las que debe ejercerse la delegación porque, conforme aclararé más abajo, la delegación no es una renuncia, aunque en la práctica suele confundírselas.

De esta manera, es el legislador quien debe establecer los límites sobre los que el órgano delegado puede definir quienes serán pasibles de la imposición de la carga pública para

actuar como agentes de retención o percepción. La norma delegante debe contener un plazo de la delegación y la forma en que se controlará el ejercicio de las facultades delegadas.

Si nada de esto contiene la norma cuya ejecución se delega, entonces se difumina el límite de la delegación con el de la renuncia del poder legislativo del legislador en favor de otro poder del Estado, comportamiento que, inexplicablemente, suele reiterarse a nivel Nacional como provincial. Pensemos en el caso de los arts. 2532 in fine y 2560 del Código Civil y Comercial Común. A través de esos artículos se permite a las provincias la posibilidad de regular los plazos de prescripción de la acción de los Fiscos para la determinación y cobro de los tributos locales.

La interrogante es, ¿qué contienen esos artículos?, ¿una delegación o una renuncia?. La situación podría resolverse a favor de la delegación si se entendiera que los Fiscos provinciales podrían establecer plazos de prescripción respecto de los tributos locales siempre que respeten los lineamientos temporales que el Código Civil y Comercial Común establece en el art. 2562 inc. c. Pero claramente no es así, porque el art. 2560 deja *librado* a las legislaturas provinciales la posibilidad de *crear* esos plazos dentro de los límites de la voluntad del legislador provincial y no de acuerdo a la voluntad del Congreso de la Nación.

Esto deja en claro que por intermedio de los arts. 2532 in fine y 2560 del Código Civil y Comercial el legislador nacional *renunció* a la regulación de una materia de competencia exclusiva.

Idéntica situación ocurre en el supuesto del régimen de percepción del impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Tucumán. La ley 9.155 introdujo al Código Tributario el art. 231 bis que establece que la Dirección General de Rentas podrá establecer otros regímenes de pagos a cuenta del impuesto sobre los Ingresos Brutos mediante retenciones, percepciones o recaudaciones. A partir de allí, el artículo exterioriza una

inconcusa renuncia del poder legislativo a favor del Director de rentas:

a) Porque autoriza al director de una repartición a dislocar el sistema del impuesto creado por ley; así, un sistema concebido sobre la actividad como hecho imponible y el ingreso como masa de cálculo puede ser desandado por una reglamentación que concibe la recaudación sobre la erogación.

b) Porque licencia al director de la repartición la determinación de la base imponible, incluso al margen de la ley. Así, el art. 231 bis establece que para el supuesto de las retenciones y las percepciones la base de cálculo será el importe bruto de la operación *con las deducciones, reducciones y descuentos que para cada supuesto fije la reglamentación.*

Es decir que la *reglamentación* puede o no establecer deducciones, reducciones y descuentos a pesar de que en la operación puedan estar incluidos conceptos no gravados o deducibles de la base de cálculo según la ley.

Tenemos aquí un claro supuesto en el que se simula una renuncia a través del disfraz de la delegación lo cual es constitucionalmente inadmisibles. El art. 3 de la Constitución de la Provincia de Tucumán establece que los poderes que la Constitución establece, no pueden adoptar disposiciones en su contra, ni ejercer otras atribuciones que las que la misma les confiere, *ni delegarlas implícita ni explícitamente en otros poderes o particulares. El acto realizado en virtud de la delegación es nulo (...).* A fortiori, mal podría concebirse la idea de un sistema en el que renunciando a su potestad, la legislatura transfiera en el director de una repartición el poder para regular aspectos propios del impuesto: la definición del sujeto pasible del gravamen y la magnitud de éste.

Advienen interrogantes imposibles de responder dentro de un orden constitucional: ¿por qué razón el legislador permitió al director de una repartición la potestad para crear un nuevo sujeto tributario distinto al creado por el propio legislador en la ley? ¿Por qué razón el legislador no definió una pauta

objetiva sobre la cual el director de la repartición podía designar agentes de retención y percepción? ¿Puede el legislador elegir la pauta para imponer una carga pública? ¿por qué la delegación se hizo a favor del director de la repartición?

Esta última pregunta nos conduce necesariamente a otra de igual magnitud: ¿se puede delegar una facultad reglamentaria directamente en el director de una repartición?

Aunque conforme analizamos más arriba no estamos en presencia de una delegación sino de una renuncia del Poder Legislativo a favor del director de un órgano de la Administración, podría entenderse hábil una delegación de este tipo en la medida que:

1. El director hubiere quedado constreñido a los límites expresos de la ley: definición de hecho imponible y base imponible. El libre albedrío es un concepto incompatible con el de ejercicio de una facultad delegada.

2. El poder delegante hubiere definido las bases objetivas para que el delegado pudiese instituir el régimen de recaudación –a lo sumo retención– sobre un grupo determinable de sujetos. De esa manera la imposición de la carga pública y la liberación de la misma operarían en un mismo sentido: objetivo. Si es el director de la repartición quien define a su criterio esas pautas, entonces:

a) La actividad no es reglamentaria sino creadora. No hay delegación sino renuncia a favor del director de la repartición.

b) No es estable y por tanto proclive a la arbitrariedad. Así como comencé exponiendo que existen supuestos en los que por diversas consideraciones determinados aspectos no pueden ser regulados por ley porque esto podría conducir a una parálisis del sistema que se intenta regular, a contrario sensu, es la ley la que aparece como garante de la estabilidad de los criterios sobre los que debe construirse un régimen de recaudación y, por tanto, es por ley que deben definirse las pautas por las que se impone y se libera de una carga pública. Solo esta vía puede aventar el temor –no siempre infundado– a la arbitrariedad.

Debo resaltar que en base a esta construcción, el director de la repartición *debe* designar agente y *debe* liberarlos. Es decir que se debe excluir de la decisión del director no sólo la liberación de la carga pública sino también su imposición, para evitar que el fundamento de la imposición sea su voluntad. Es descalificable la arbitrariedad en la decisión de quiénes pueden dejar de actuar como agente de recaudación, pero más grave es la arbitrariedad en la libérrima elección de quién puede ser impuesto de esa carga.

3. Podría afectarse el límite temporal de la carga pública. Este límite no necesariamente debemos asociarlo a una fecha de caducidad sino a lo que ya expresé en el punto anterior: la delegación debe efectuarse sobre pautas objetivas que delimiten el cuándo o bajo qué consideraciones se debe imponer –y por consiguiente se debe liberar– de la carga de actuar como agente de recaudación.

Las consideraciones desarrolladas conducen a algunas conclusiones:

1. El poder Legislativo no puede delegar el poder de legislar que le reconoce el entramado constitucional, porque no se delega el poder de legislar sino facultades para definir cuestiones meramente operativas. La delegación del poder de legislar conlleva una renuncia inadmisibles por expresa interdicción de la Constitución.

2. La delegación no debe confundirse con la renuncia de un poder en favor de otro. Y esto ocurre cuando un poder confiere a otro la posibilidad de crear sin la constrictión de nada más que su propia decisión, es decir cuando el límite de la creación es la voluntad del delegado.

3. Toda delegación está fuertemente restringida por la ley. Es la ley la que establece las bases sobre la que se puede delegar y sobre las que debe actuar el delegado. En la delegación no opera el axioma de la libertad: el delegado no puede hacer todo lo que no está previsto en la ley sino que solo puede hacer hasta lo que la ley le permite.

4. Es inexcusable la obligación del delegante de controlar el ejercicio de la delegación porque la afirmación de que la delegación está sometida a los límites de la ley, la ausencia de control solo puede conducir a la libérrima actuación del delegado y, en este punto, nuevamente se perdería de vista el límite entre la delegación y la renuncia.

ASPECTOS PROCESALES Y SUSTANCIALES VINCULADOS CON LA REPETICIÓN DE TRIBUTOS EN LA CIUDAD DE BUENOS AIRES

Patricio Esteban Urresti

I. Introducción

La Ciudad Autónoma de Buenos Aires cuenta con un ordenamiento jurídico que, en muchos aspectos, es de avanzada y se encuentra en la vanguardia de nuestro país.

En el propio texto constitucional porteño se advierte una regulación que amplía el alcance de los derechos reconocidos a sus habitantes y que consagra la acción de amparo como un mecanismo ágil de tutela, desprovisto de todas las formalidades que le puedan restar operatividad¹.

Esa afirmación también puede corroborarse en lo que respecta al campo específicamente tributario, ya que la Constitución de la Ciudad refuerza los alcances del principio de reserva de ley en la materia² y consagra un extenso catálogo de garantías para los contribuyentes³.

En el plano legal y dentro de las normas procesales, podría destacarse, como principio general, la ausencia del *solve et repete* para acceder a la instancia judicial⁴, o bien la

regulación del proceso de ejecución fiscal, con una amplia lista de excepciones admisibles⁵ y sin otorgar facultades exorbitantes a la Administración⁶.

El objeto del presente trabajo, entonces, radica en examinar las normas que regulan la repetición de tributos en el ámbito porteño, a fin de determinar si en este aspecto también puede afirmarse que la legislación local cuenta con un régimen que merece elogiarse o bien, por el contrario, ofrece reparos.

Además de hacer alusión a las normas expresas que existen sobre el punto, resulta evidente que, a efectos de exponer un panorama general sobre el objeto de esta colaboración, es imprescindible mencionar las líneas jurisprudenciales desarrolladas por el fuero Contencioso Administrativo y Tributario porteño⁷ e incluso por el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad.

En los apartados siguientes se examinarán algunos aspectos específicos, como los alcances que tiene el reclamo administrativo previo y los requisitos para acceder a la instancia judicial, la prescripción de la acción

¹ Ver el art. 14 de la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

² Cfr. lo dispuesto en los arts. 51, 53, 80, inc. 2º, ap. a, 81, incs. 2º y 9º, 84 y 103.

³ El art. 51 de la Constitución porteña establece, entre otras cuestiones, que *“No hay tributo sin ley formal; es nula cualquier delegación explícita o implícita que de esta facultad haga la Legislatura. La ley debe precisar la medida de la obligación tributaria. El sistema tributario y las cargas públicas se basan en los principios de legalidad, irretroactividad, igualdad, no confiscatoriedad, equidad, generalidad, solidaridad, capacidad contributiva y certeza”*.

⁴ En virtud de la interpretación judicial que se le ha otorgado al art. 9º del Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad (en adelante, CCAyT), aprobado por la ley 189. Consultar, al respecto, Cámara CAyT, sala I, 15/10/2001, *“Luncheon Tickets S.A. c/GCBA s/impugnación de actos administrativos”*, expte. n°

2233; y Sala II, 12/10/2001, *“Baisur Motor S.A. c/GCBA s/impugnación de actos administrativos”*, expte. n° 348.

⁵ Al respecto, puede consultarse URRESTI, Patricio E. y PASQUALINI, Ana Elisa, *“Examen de las excepciones que contempla el Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad en el proceso de ejecución fiscal”*, en *Temas de derecho tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, Fabiana Schafrik de Núñez (directora), Librería Editora Platense-Asociación de Derecho Administrativo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Buenos Aires, 2019, ps. 499 a 599.

⁶ Ver art. 450 y ss. del CCAyT.

⁷ Cabe aclarar que, a partir de la sanción de la ley 6286 (BOCBA n° 5779 del 14/1/2020), el fuero se denomina *“Contencioso Administrativo, Tributario y de Relaciones de Consumo”*.

de repetición, la posibilidad de repetir tributos prescriptos, y los intereses aplicables al reintegro, cuestiones que se encuentran reguladas en diversas disposiciones del Código Fiscal.

Sin embargo, existen muchos otros temas que, si bien no han sido objeto de normas específicas, fueron examinados en varios precedentes y revisten indudable interés. Entre ellos, se mencionará la exigencia de la protesta y la aplicación de la “doctrina del empobrecimiento” en el ámbito local.

II. El reclamo administrativo previo y la habilitación de la instancia judicial en las acciones de repetición

La doctrina ha sostenido que en el régimen local, en principio, el reclamo administrativo previo no es obligatorio, con fundamento en que no ha sido previsto en forma expresa en el Código Contencioso Administrativo y Tributario, pese a que se encontraba contemplado en el proyecto presentado por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, y en que la Constitución local ha priorizado la tutela judicial efectiva.

Ante la claridad de las normas contenidas en los artículos 10, 12, inc. 6º, y 108, *in fine*, de la Constitución porteña, se argumenta que una interpretación que importe una restricción del acceso a la justicia sólo podría sostenerse con sustento en disposiciones legales expresas en ese sentido⁸.

Pues bien, al momento de sancionarse el Código Fiscal de la Ciudad (ley 150) se dispuso que: “Los contribuyentes y responsables podrán interponer ante la Dirección General reclamo de repetición o compensación de los tributos, cuando consideren que el pago ha sido indebido y sin causa”⁹. La jurisprudencia interpretó que el

término “podrán” no importaba consagrar la facultad del contribuyente para elegir la vía jurisdiccional o administrativa en busca de la protección de sus derechos, en apartamiento de las previsiones de tales dispositivos, sino autorizarlos a reclamar previamente a la Administración como requisito previo a la demanda judicial¹⁰, es decir, que no podía otorgarse a esa expresión el sentido de consagrar una opción para el administrado¹¹.

Si bien esa jurisprudencia fue criticada oportunamente por la doctrina¹², lo cierto es que hace mucho tiempo se modificó la redacción originaria del Código Fiscal¹³, cuyo art. 65¹⁴ establece, en lo que aquí interesa, que los contribuyentes y responsables “deberán” interponer un reclamo de repetición ante la Dirección General de Rentas.

La Corte Suprema ha sostenido que la finalidad del reclamo administrativo previo es producir una etapa conciliatoria anterior al pleito, dar a la Administración la posibilidad de revisar el caso, salvar algún error y promover el control de legitimidad de lo actuado, propósito fundado en motivos de indudable prudencia que aconsejan que el Fisco no sea llevado a juicio sin haber tenido previamente la posibilidad de tomar conocimiento de los extremos en los que el particular sustenta su reclamación y

⁸ Ver JUAN LIMA, Fernando E.: “Condiciones de admisibilidad de la acción contencioso administrativa”, en CASSAGNE, Juan Carlos (dir.), *Derecho Procesal Administrativo*, volumen 2, Hammurabi, Buenos Aires, 2004, p. 1965 y ss.

⁹ Cfr. art. 47 del Código Fiscal t.o. 1999, por dec. 629/99.

¹⁰ Cámara CAyT, sala II, 14/3/2001, “Yaryura Tobías Felipe Nicolás c/GCBA s/repetición”, expte. n° 104; y 14/3/2001, “Macho, Laura Silvana y otros c/GCBA s/repetición”, expte. n° 398.

¹¹ Cámara CAyT, sala I, 20/3/2001, “Droguería del Sud c/GCBA s/repetición”, *Impuestos*, 2001-B, p. 2198.

¹² Cfr. SPISSE, Rodolfo R.: “Creación pretoriana incompatible con el derecho a la tutela judicial efectiva”, *PET* n° 228.

¹³ Dicha modificación se incorporó mediante la ley 1010, con vigencia a partir del 1º de enero de 2003.

¹⁴ Salvo indicación en contrario, los artículos que se citan corresponden al Código Fiscal vigente para el año 2022 (ley 6505).

evaluarlos para pronunciarse sobre su procedencia¹⁵.

El reclamo debe ser realizado de manera clara y precisa, de la que surja la pretensión del contribuyente de repetir el tributo, pero no está sujeto a formas sacramentales¹⁶. En cuanto a sus efectos, cabe destacar que el reclamo tiene incidencia no sólo con relación a la prescripción y al curso de los intereses —aspectos que se desarrollan más adelante— sino que también fija los alcances de una eventual acción judicial ulterior¹⁷.

Ahora bien, el reclamo administrativo previo que establece el Código Fiscal, ¿resulta obligatorio en todos los casos? Es evidente que la respuesta que se impone es negativa.

En primer término, corresponde recordar que el art. 65 del Código Fiscal no puede interpretarse de manera aislada, sino que sus alcances deben examinarse de forma coordinada con lo dispuesto en otras normas, dentro de las cuales cobra especial relevancia el art. 5º del Código contencioso, en cuanto

¹⁵ CSJN, 30/7/1991, “Gasparri y Cía. S.A.”, Fallos: 314:725. Ver, asimismo, CSJN, 11/10/2001, “The First National Bank of Boston”, Fallos: 324:3335.

¹⁶ A modo de ejemplo, se ha admitido la presentación de cartas documento mediante las cuales el contribuyente había exteriorizado su disconformidad con la deuda reclamada y su voluntad expresa de repetir lo pagado. En ese sentido, se agregó que, en virtud del principio de informalismo que rige en el procedimiento administrativo local (art. 22, inc. c, LPA), debe atenderse a la intención del peticionante y no a los aspectos técnicos o formales de la presentación (ver Cámara CAyT, sala II, 3/4/2008, “Vermar S.A. c/GCBA s/repetición”, expte. n° 22.403).

¹⁷ Cabe recordar que, en virtud del principio de congruencia, la acción judicial “debe versar en lo sustancial sobre los hechos planteados en sede administrativa” (art. 6º, segunda parte, CCAyT). En el ámbito nacional, dicha exigencia resulta más rigurosa, pues el art. 83 de la ley 11.683 establece que: “En la demanda contenciosa por repetición de tributos no podrá el actor fundar sus pretensiones en hechos no alegados en la instancia administrativa ni ofrecer prueba que no hubiera sido ofrecida en dicha instancia, con excepción de los hechos nuevos y de la prueba sobre los mismos”.

dispensa el requisito de agotar la instancia administrativa en aquellos supuestos en que dicha exigencia únicamente se traduciría en un “ritualismo inútil”¹⁸.

En ese sentido, se ha señalado que resulta un equívoco considerar de manera aislada las prescripciones de un artículo del Código Fiscal, plexo que no debe ser abordado como un “compartimiento estanco” o desligado del sistema jurídico que integra, ya que el régimen de impugnación de los actos administrativos en la Ciudad de Buenos Aires se debe entender como un verdadero sistema¹⁹, de manera que las disposiciones del art. 65 del Código Fiscal no pueden aplicarse de modo escindido de lo dispuesto en el art. 5º del Código Contencioso Administrativo y Tributario²⁰.

En líneas generales, podría afirmarse que la jurisprudencia local comenzó a perfilar casuísticamente las aristas del instituto de repetición, delineando los supuestos en que no es necesaria la interposición del reclamo administrativo previo, ya sea por encontrarse configurado un supuesto de ritualismo inútil, o bien porque el pago había sido efectuado a requerimiento del organismo recaudador²¹.

II.1. Algunos supuestos en que se consideró que el reclamo previo constituía un ritualismo inútil

El supuesto más típico en el cual se ha hecho excepción a la necesidad de interponer

¹⁸ Art. 5º, CCAyT: “Casos en que no es necesario agotar la instancia administrativa. No es necesario agotar la instancia administrativa cuando mediare una clara conducta de la autoridad administrativa que haga presumir la ineficacia cierta de acudir a dicha instancia”.

¹⁹ Ver, en ese sentido, TSJ, 9/6/2004, “López Fretes, Gustavo C. c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, voto del juez Casás.

²⁰ Cámara CAyT, sala II, 20/7/2006, “Arpo Inmobiliaria Ind. Agropecuaria Comercial y Financiera S.A. y otros c/GCBA s/repetición”, expte. n° 15.238.

²¹ BIANCHI, María Eugenia y ALBORNOZ, Juan J.: “Repetición de tributos en la Ciudad de Buenos Aires. Su interpretación y sistematización jurisprudencial”, *Práctica Profesional* 2007-60, 102.

el reclamo administrativo previo se vincula con los casos en que el fundamento de la repetición radica en la inconstitucionalidad de las normas aplicables, en virtud de la imposibilidad de que la Administración ejerza un control negativo de constitucionalidad²². A modo de ejemplo, en la jurisprudencia local se dieron numerosos casos relacionados con la repetición de sumas abonadas como consecuencia de revalúos inmobiliarios, en los cuales los contribuyentes sustentaban su postura en la inconstitucionalidad de la pretensión de reclamar diferencias retroactivas por dicho concepto y en los que se eximió la exigencia del reclamo previo.

En ese sentido, respecto del reclamo previo, se sostuvo que *“debe entonces procurarse que cumpla el fin para el que fue establecido, posibilitando —en su caso— la conciliación anterior a un pleito y la revisión de la legitimidad y conveniencia de la conducta administrativa y su ajuste al derecho, e impedirse que se constituya en sólo un obstáculo para el acceso a la vía judicial y en causa de mero dispendio temporal. La razón de su existencia —permitir a la Administración revisar sus criterios sin necesidad de un litigio inútil— impide una interpretación demasiado rígida de este recaudo. Así, no es exigible cuando por las manifestaciones de los órganos estatales en numerosos casos relativos a la misma cuestión se pone en evidencia que la Administración ya tiene formada su opinión al respecto y que el reclamo constituye en realidad un procedimiento ineficaz, un verdadero ritualismo inútil (...) y sabido es que respecto de los casos de revalúo en los períodos que nos ocupan, se ha evidenciado un curso de acción consolidado que no permite afirmar que existan buenas razones para suponer una modificación del criterio que tornara eficaz el reclamo administrativo previo”*²³.

²² Fallos: 269:243.

²³ Cámara CAyT, sala II, 14/3/2001, “Yaryura, Tobías Felipe Nicolás c/GCBA s/repetición”, expte. n° 104.

La doctrina del ritualismo inútil también se aplicó en los supuestos en que existía un acto de alcance general mediante el cual el organismo recaudador había expuesto un criterio contrario al del contribuyente²⁴, supuesto en que, a mi entender, la ineficacia de transitar la vía administrativa se encontraba corroborada por el principio de inderogabilidad singular de los reglamentos.

Por otra parte, se sostuvo que cuando ha mediado una determinación de oficio por períodos fiscales anteriores y el contribuyente ya ha transitado infructuosamente la vía administrativa respecto de aquéllos, resultaría un ritualismo inútil exigirle que recorra nuevamente dicha vía con relación a los períodos que no fueron objeto de ajuste, pero que, siguiendo el criterio del acto determinativo, también fueron abonados bajo protesto²⁵.

En un caso en el que la locadora de un inmueble solicitó la repetición de las “Contribuciones de alumbrado, barrido y limpieza, territorial y de pavimentos y aceras, y ley nacional n° 23.514”, se ha señalado que resultaba un ritualismo inútil exigirle el reclamo administrativo, ya que la titular de la propiedad había exigido su devolución en sede administrativa, sin que el organismo

²⁴ La situación mencionada se dio frente a la resolución general n° 6379/02, mediante la cual la Dirección de Rentas estableció que la alícuota que la Lotería Nacional debe aplicar como agente de retención del impuesto a los ingresos brutos por la actividad comercial de los bingos “es la del 4,5% o la que reemplace en futuros ejercicios fiscales”. En consecuencia, se sostuvo que, al haber fijado el organismo recaudador su posición en la materia, exigir el reclamo administrativo previo en esos supuestos sería un ritualismo inútil (cfr. Cámara CAyT, sala I, 31/10/2006 “National Game S.A. c/GCBA s/repetición”; en igual sentido, sala II, 5/2/2007, “Unión Transitoria de Agentes S.A.”).

²⁵ Juzgado de Primera Instancia CAyT n° 10, 15/12/2006, “Nextel Communications Argentina S.A. c/GCBA s/impugnación actos administrativos”, expte. n° 21424/0.

recaudador le hubiera otorgado una respuesta favorable dentro de los plazos legales²⁶.

A su vez, en una contienda que involucraba la repetición de saldos a favor en el impuesto sobre los ingresos brutos, se sostuvo que, frente al daño progresivo que produce la acumulación de retenciones en exceso, con motivo del sistema de recaudación en la fuente que se le aplicaba al contribuyente desde larga data, exigirle el tránsito por la vía administrativa significaría un excesivo ritualismo, que torna aplicable lo previsto en el art. 5º del Código CAyT²⁷.

Por otra parte, también se entendió que resultaba de aplicación dicho artículo frente a la opinión, adversa a la postura del contribuyente, realizada por los organismos dependientes del Fisco local —Dirección General de Análisis Fiscal— en un dictamen incorporado a las actuaciones administrativas²⁸.

Como lo explica Casás, la excepción consagrada en el art. 5º del CCAyT “se configuraría cuando existe una clara conducta estatal exteriorizada con anterioridad a la promoción de la demanda de repetición que permite presumir la ineficacia cierta de acudir a la instancia administrativa”, de modo que la posición asumida por el Gobierno de la Ciudad al presentarse en un proceso judicial iniciado, en realidad, no resultaría determinante para inferir si se da en el caso un supuesto de ‘ritualismo inútil’²⁹.

En definitiva, considero que en aquellos supuestos en que la Administración, a través de los funcionarios competentes para comprometer la voluntad del organismo recaudador, ha examinado una determinada cuestión y se ha expedido, fijando su postura

al respecto, no parece necesario realizar el reclamo previo como condición para acceder a la instancia judicial³⁰.

II.2. El reclamo administrativo ante la repetición de tributos abonados a requerimiento

Desde hace muchos años, la sala I de la Cámara local ha señalado que el reclamo administrativo previo no es exigible en los supuestos en que el tributo fue ingresado a requerimiento del organismo recaudador.

En efecto, al referirse a los alcances del art. 65 del Código Fiscal —norma que, como se expuso, establece la obligatoriedad del reclamo— señaló que “la interpretación más razonable de este texto (...) es aquella según la cual el reclamo administrativo previo sólo es condición de admisibilidad de la acción de repetición cuando el pago del contribuyente hubiese sido claramente espontáneo, donde el caso típico sería el ingreso en más en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos como resultado de una errónea autoliquidación del tributo. La distinción conceptual entre ingreso espontáneo y a requerimiento a fin de regular la acción de repetición, además de exigirla una razonable aplicación de los principios constitucionales que garantizan el acceso a la justicia, es una característica inequívoca de la tradición jurídica procesal-tributaria argentina, que se encuentra plasmada con mayor claridad que en el orden local en la legislación federal (ver el art. 81, ley 11.683)”³¹.

²⁶ Cámara CAyT, sala I, 29/4/2013, “Belgrano Multiplex S.A. c/AGIP-DGR s/ repetición”, expte. n° 41382/0.

²⁷ Cámara CAyT, sala I, 21/12/2015, “Storey S.A. c/GCBA s/repetición”, expte. n° 2293-2014/0.

²⁸ Juzgado de Primera Instancia CAyT n° 13, 1/6/2012, “Benvenuto Daniel Francisco c/GCBA s/repetición”, expte. n° 41.952/0.

²⁹ TSJ, 11/4/2012, “MVS S.A. s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: MVS S.A. c/GCBA s/repetición”, expte. n° 8286/11.

³⁰ La propia Corte Suprema, en el marco de una causa regulada por la ley 11.683, señaló que si la Dirección General Impositiva tuvo, por medio de un funcionario que revestía el carácter de juez administrativo, la oportunidad de revisar el caso contando para ello con el pertinente dictamen jurídico, la exigencia de un nuevo reclamo en el que se reitera el planteo ya desestimado por el organismo fiscal, importaría una decisión de injustificado rigor formal en aras de un ritualismo que llevaría, además, a un ilógico dispendio administrativo y jurisdiccional (autos “Gasparri y Cía. SA.”, Fallos: 314:725).

³¹ Esa doctrina se expuso por primera vez en los autos “Del Valle SACI c/GCBA s/repetición”, expte. n° 12.359, sentencia del 5 de agosto de 2005, y

En virtud de la doctrina expuesta, la sala I ha entendido que resultan pagos “a requerimiento” que, por ende, tornan innecesario efectuar el reclamo administrativo previo: a) los importes abonados en concepto de diferencias retroactivas en las contribuciones inmobiliarias como consecuencia de revalúos practicados por la Administración³²; b) los realizados en virtud de determinaciones de oficio en materia del impuesto sobre los ingresos brutos³³; c) los montos ingresados en el marco de procesos de ejecución fiscal³⁴; d) el efectuado en concepto del impuesto de sellos con motivo de la retención y posterior depósito por parte de un escribano en oportunidad de celebrarse una escritura constitutiva de un fideicomiso³⁵; y e) el realizado en virtud de la retención efectuada por el Instituto de Vivienda de la Ciudad en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos³⁶.

fue reiterada en numerosas oportunidades, incluso, cuando se modificó la composición de la sala I (v. gr. en la causa “Bank Boston NA”, expte. n° 35255/0, sentencia del 28/12/12).

³² Cámara CAyT, sala I, en los autos “Del Valle”, antes citados; 5/8/2005, “Cotta de Barletta, Ercilia Emilia c/GCBA s/repetición”, expte. n° 7591/0; y 3/4/2009, “Blanchet, Alida Carmen y otros c/GCBA s/repetición”, expte. n° 20.874/0.

³³ Cámara CAyT, sala I, 31/10/2006, “Bingo Lavalle S.A. c/GCBA s/repetición”, expte. n° 14.920/0; y 27/04/2007, “Scania Argentina S.A. c/GCBA s/repetición”, expte. n° 5075/0.

³⁴ Cámara CAyT, sala I, 21/8/2008, “Caggiano, Martha Susana c/GCBA s/ repetición”, expte. n° 20.401/0; y 29/05/2012, “Laboratorios Mar S.A. c/GCBA s/repetición”, expte. n° 36.383/0.

³⁵ Cámara CAyT, sala I, 17/5/2007, “Simagui S.A. c/GCBA s/repetición”, expte. n° 22.163/0. Se sostuvo allí que cabía asimilar la situación debatida —retención y depósito por parte del escribano de la suma cuya repetición se perseguía— a los casos de pago a requerimiento de la Administración, en tanto era evidente que el pago del monto reclamado en la causa no había sido voluntario. En igual sentido, ver Juzgado de Primera Instancia CAyT n° 12, 20/9/2011, “Lass S.A. c/GCBA s/repetición”, expte. n° 40441/0.

³⁶ Cámara CAyT, sala I, 11/7/2011, “Vivian Hnos. S.A.C.I.F. c/GCBA s/repetición”, expte. n° 19.190/0.

Desde mi perspectiva, a pesar de que la interpretación mencionada fue compartida por alguna doctrina³⁷ y resulta bastante sugerente, no es menos cierto que puede merecer reparos.

En primer lugar, incorpora una categoría, propia de la legislación federal, que no fue contemplada en el Código Fiscal porteño y es sabido que, según un extendido canon hermenéutico, donde el legislador no distingue tampoco debe hacerlo el intérprete³⁸.

En segundo término, no puede soslayarse que los alcances que cabe adoptar respecto de las categorías establecidas en el art. 81 de la ley 11.683 no resultan pacíficos en la doctrina, ni en la jurisprudencia. En general, los autores intentan definir cuándo debe considerarse que un pago es “a requerimiento”, de modo que el pago “espontáneo” resulta configurado por exclusión; o, viceversa, es decir, se pretende establecer qué es un pago “espontáneo”³⁹ y, a *contrario sensu*, todo lo que no encuadra en esa definición resultaría ser un ingreso a requerimiento.

Se ha considerado como pago a requerimiento del Fisco aquél que se realiza

³⁷ Se ha señalado que la distinción —aunque ausente en el texto del Código Fiscal— se impone por una “razonable y discreta interpretación de la norma que tenga en consideración los propósitos por ella perseguidos, que no es otra que la administración haya emitido opinión con anterioridad a la acción judicial” (cfr. SPISSE, Rodolfo R., “La reclamación administrativa previa y el agotamiento de la instancia administrativa previa en materia de repetición de impuestos de la Ciudad de Buenos Aires”, ED, 219-648).

³⁸ Se señala que el tribunal no debe efectuar distinciones donde la norma no lo hace, en virtud del conocido adagio *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* (Fallos: 334:875; 331:2453; y 304:226, voto del juez Gabrielli).

³⁹ La Corte Suprema entendió que constituyen pagos espontáneos aquéllos que realice voluntariamente el contribuyente, sin que medie una determinación cierta o presuntiva de la repartición recaudadora (causa “Lisport S.R.L.”, Fallos: 315:48).

como consecuencia de una intimación administrativa con fuerza ejecutoria, o sea, cuyo incumplimiento por parte del contribuyente o responsable autoriza al órgano recaudador a expedir la boleta de deuda⁴⁰.

Sin embargo, pueden mencionarse varios supuestos en los cuales, incluso desde la expresa distinción que contiene la ley 11.683, la doctrina o la jurisprudencia no coinciden acerca de si se trata de pagos espontáneos o a requerimiento. Veamos algunos casos.

a) *Importes ingresados como consecuencia de una ejecución fiscal.* Si se acepta que el pago espontáneo es el realizado voluntariamente, libre de toda coacción, los pagos efectuados como consecuencia de una ejecución fiscal siempre serían a requerimiento, de modo que no resultaría necesario presentar el reclamo previo. Sin embargo, si los importes abonados en el marco de un proceso de ejecución, cuya repetición se persigue, provienen de la autodeterminación del propio contribuyente (v. gr., importes declarados y no ingresados), se sostiene que se trata de pagos espontáneos⁴¹. En dicho supuesto, la Administración se habría limitado a ejecutar el importe reconocido por el propio contribuyente en su declaración jurada, pero sin emitir un pronunciamiento sobre el alcance de su situación tributaria, circunstancia que permitiría exponer argumentos en favor de la exigencia del reclamo previo. Algo similar podría sostenerse en el caso de ejecuciones fiscales derivadas del instituto de los “pagos a cuenta” (art. 250, CF), análogo a la figura

nacional del “pago provisorio de impuestos vencidos” (art. 31, ley 11.683).

b) *Pagos realizados por liquidaciones efectuadas por los inspectores y conformadas por los responsables.* Sabido es que “la verificación y fiscalización de las declaraciones juradas y las liquidaciones formuladas por los inspectores y demás empleados de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos no constituyen determinación administrativa, la que es de competencia exclusiva del Director General de Rentas o del funcionario en quien la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos lo delegue de manera especial, mediante expresa disposición”⁴². En ese contexto, Giuliani Fonrouge y Navarrine sostienen que el pago efectuado en virtud de la conformidad dada por el contribuyente respecto de la liquidación practicada por el inspector en el marco de una verificación fiscal, tiene el carácter de pago espontáneo, porque en tal caso no hay determinación de oficio⁴³.

En el ámbito jurisprudencial, la Cámara de Apelaciones consideró que, si el contribuyente conforma las diferencias que surgen de la liquidación realizada por un inspector y las ingresa, se trata de un pago espontáneo, de modo que resulta necesario presentar el reclamo administrativo previo antes de acudir a la justicia⁴⁴.

Cabe aclarar que distinto resulta el supuesto en que la conformidad con el ajuste fiscal se presta una vez que se inició el procedimiento determinativo de oficio y se otorgó la vista correspondiente. En ese caso, parece claro que no resulta necesario efectuar el reclamo administrativo previo pues, además de lo que se dispone acerca de que dicha conformidad surte para el Fisco los efectos de una

⁴⁰ DÍAZ SIEIRO, Horacio D.; VELJANOVICH, Rodolfo Diego; BERGROTH, Leonardo: *Procedimiento Tributario, ley nº 11.683*, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1993, p. 468.

⁴¹ Cfr. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina: *Derecho tributario*, tomo II, tercera edición ampliada y actualizada, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2006, p. 237. En sentido análogo, ver CORTI, A. H. M.; BLANCO, B.; BUITRAGO, I. J.; CALVO, R. A.; TESÓN, M. A.: *Procedimiento Fiscal*, Tesis, Buenos Aires, 1987, p. 297.

⁴² Art. 243, CF. Ver, con alcances similares, el art. 16 de la ley 11.683.

⁴³ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana Camila: *Procedimiento tributario y de la seguridad social*, novena edición, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005, pp. 485-486.

⁴⁴ Cámara CAyT, sala I, 8/7/2010, “MVS S.A. c/GCBA s/repetición”, expte. nº 33.289.

determinación de oficio⁴⁵, lo cierto es que las normas suelen encomendar el inicio del procedimiento determinativo únicamente a funcionarios que revisten determinada jerarquía a efectos de poder comprometer la voluntad estatal⁴⁶. Corresponde agregar que el Tribunal Fiscal de la Nación ha señalado que el pago podía ser considerado a requerimiento “si con anterioridad a la presentación de las rectificativas se hubiese iniciado dicho procedimiento mediante el corrimiento de la vista respectiva”⁴⁷.

c) *Importes ingresados por agentes de retención o percepción*. Ya se mencionó que para la jurisprudencia local este supuesto implica un caso de pago a requerimiento, de modo que no resulta necesario efectuar el reclamo previo⁴⁸. Asimismo, se sostuvo que no resultaba espontáneo y, por ende, no cabía exigir el agotamiento de la vía administrativa en un caso en el que se pretendía la devolución de intereses por un saldo a favor, con origen en retenciones indebidas efectuadas en el marco del SIRCREB⁴⁹.

Sin embargo, considero que puede ser opinable esa solución porque, desde la perspectiva de los pretendidos fundamentos del reclamo previo, lo cierto es que en ese

⁴⁵ “No es necesario dictar la resolución determinando de oficio la obligación tributaria si —antes de ese acto— el responsable prestase su conformidad con las impugnaciones o cargos formulados lo que entonces surte los efectos de una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el Fisco” (art. 142, inc. 21, CF; norma casi idéntica a lo que dispone el art. 17 de la ley 11.683).

⁴⁶ En la Ciudad de Buenos Aires, el procedimiento de determinación de oficio se inicia por una resolución de la Dirección General de Rentas o del funcionario en quien la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos delegue, de manera especial, mediante una expresa disposición (art. 142, inc. 1º, CF).

⁴⁷ TFN, sala D, 7/2/2003, “Correa Gabino Celso s/demanda de repetición-IVA”, Errepar Online: EOLJU126501A.

⁴⁸ V. gr. en los autos “Simagui”, antes citados.

⁴⁹ Cámara CAyT, sala III, 15/6/2018, “Panamer S.A. c/GCBA s/otras demandas contra la autoridad administrativa”, expte. n° C4320/0.

caso se lleva juicio a la Administración por un supuesto pago indebido que fue ingresado por un agente de retención, sin que el organismo recaudador hubiera expuesto su parecer sobre el punto o, eventualmente, enmiende el error. En ese sentido, cabe señalar que en el ámbito de la jurisprudencia nacional se ha sostenido que el ingreso efectuado por un agente de retención debe considerarse como un pago “espontáneo”⁵⁰, más allá de registrarse pronunciamientos en sentido contrario⁵¹.

II.3. El agotamiento de la vía administrativa y la habilitación de la instancia judicial

Cabe agregar que, además de ser necesario efectuar el reclamo administrativo previo, en caso de que fuera denegado, los arts. 150 y 151 del Código Fiscal exigen agotar la instancia administrativa, requisito que se cumple con la desestimación del recurso jerárquico⁵². Por otra parte, a efectos de que

⁵⁰ CNCont. Adm. Fed., sala III, 9/5/1989, “Ford Motor Argentina”; sala II, 19/06/2012, “Rigo Lorenzo Rubén c/EN AFIP-DGI s/Dirección General Impositiva”, expte. n° 35.443/08.

⁵¹ CNCont. Adm. Fed., sala IV, 9/11/2017, “Cantisani, Pablo Eduardo c/EN-AFIP-DGI s/DGI”.

⁵² El art. 150 establece: “Contra las resoluciones que dicta la Dirección General, determinando de oficio el Impuesto sobre los Ingresos Brutos o el Impuesto de Sellos o imponiendo sanciones respecto de cualquier tributo, o **decidiendo reclamos de repetición** o de compensación o estableciendo puntualmente nuevos avalúos de inmuebles y las providencias resolutivas que emita haciendo suyos, convalidándolos, dictámenes técnico tributarios, los contribuyentes o responsables pueden interponer dentro de los quince (15) días de notificados recurso de reconsideración, con efecto suspensivo sobre la intimación de pago, el que debe ser fundado al momento de su presentación y es resuelto por el Director General. La resolución recaída en el recurso de reconsideración queda firme a los quince (15) días de notificada, salvo que dentro de este plazo el recurrente interponga recurso jerárquico” (énfasis añadido). Por su parte, el art. 151 dispone, en lo que aquí interesa, que: “El recurso jerárquico se presenta ante la Dirección

se encuentre habilitada la instancia judicial⁵³, corresponde interponer la demanda judicial dentro del plazo de caducidad de noventa días hábiles judiciales⁵⁴.

Sin perjuicio de lo expuesto, cabe aclarar que la sala II de la Cámara, al referirse al reclamo administrativo vinculado con la repetición, sostuvo que *“denegado el reclamo la vía judicial se encuentra expedita, sin que se advierta la conveniencia de crear mayores recaudos que los estipulados por la ley. El Código Fiscal no exige que la denegatoria del reclamo sea sucedida de una vía impugnatoria, y la procedencia temporal de la acción, una vez rechazado el reclamo de repetición, sólo está sujeta a los plazos de prescripción”*⁵⁵.

General, con efecto suspensivo sobre la intimación de pago, debe ser fundado al momento de su interposición y puede interponerse sin haberse deducido previamente el recurso de reconsideración, en cuyo caso el plazo para impetrarlo es el previsto para éste. El Administrador Gubernamental de Ingresos Públicos ha de sustanciar dicho recurso, dictar la resolución definitiva que agota la vía administrativa y devolver las actuaciones a la Dirección General correspondiente para su notificación y cumplimiento. En la notificación ha de constar que la instancia administrativa se encuentra agotada”.

⁵³ Para tener un amplio panorama respecto de las distintas cuestiones que plantea la habilitación de instancia en causas de contenido tributario, puede consultarse SCHAFFRIK DE NÚÑEZ, Fabiana H.: “La habilitación de instancia en los procesos tributarios en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires: revisión de la jurisprudencia y del sistema normativo”, *Revista de Derecho Fiscal* 2009-3, Abeledo Perrot, pp. 27-42.

⁵⁴ El art. 7° del CCAyT, en su primer párrafo, determina: *“La acción debe interponerse dentro del plazo perentorio e improrrogable de noventa (90) días computados desde el día siguiente al de la notificación de la decisión que agota la instancia administrativa”.*

⁵⁵ Cámara CAyT, sala II, 5/12/2006, “Covance Argentina S.A. c/GCBA s/repetición”, expte. n° 15.800. En la decisión mencionada la cámara revocó la sentencia mediante la cual se había declarado que la instancia no se encontraba habilitada con sustento en que, si bien se había agotado la instancia administrativa, la demanda judicial se dedujo una vez vencido el plazo de

A mi modo de ver, dicha interpretación no se ajusta a las normas aplicables en la materia, más allá de que resulta muy criticable que el Código contemple la necesidad de realizar el reclamo previo y, además, recurrir en sede administrativa la respectiva denegatoria para agotar la vía.

No obstante, resulta evidente que la instancia judicial también se encuentra habilitada en los casos en que se configure una denegatoria tácita, la cual constituye una ficción que se adopta ante el silencio de la Administración, en beneficio del interesado, quien tiene derecho a una resolución expresa y fundada respecto de su reclamo de repetición. Por ello, las normas locales han previsto la interpretación del silencio como una decisión negativa de la Administración⁵⁶ a fin de posibilitar el agotamiento de la vía administrativa y la habilitación de la instancia judicial, ya que, en caso contrario, la autoridad administrativa podría impedir las demandas judiciales con el mero subterfugio de no resolver las peticiones que se le plantearan.

En ese contexto, se resolvió que si se presentó un reclamo administrativo de repetición, que fue denegado tácitamente, correspondía habilitar la instancia judicial⁵⁷. Se señaló que dicha solución no se modifica por la exigencia que surge del Código Fiscal

caducidad del art. 7° del Código contencioso, es decir, luego de que transcurrieran 90 días hábiles judiciales desde que se había notificado la denegación del recurso jerárquico. En tales actuaciones los magistrados del Ministerio Público Fiscal, tanto de primera instancia como de cámara, también opinaron que no correspondía habilitar la instancia judicial. Por último, cabe agregar que dicha sala reiteró su doctrina en el sentido de que *“denegado el reclamo administrativo de repetición, la vía judicial se encuentra expedita, sin que se advierta la conveniencia de crear mayores recaudos que los estipulados por la ley”* (sala II, 11/3/2013, “ABN AMRO Management Argentina Sociedad Gerente de Fondos c/GCBA s/impugnación de actos administrativos”, expte. n° 21.374).

⁵⁶ Cfr. art. 10 de la Ley de Procedimientos Administrativos local y art. 8° del CCAyT.

⁵⁷ Cámara CAyT, sala I, 25/2/2005, “Sintelar S.A. (EQ) c/GCBA s/repetición”, expte. n° 9735.

respecto de las vías recursivas, ya que tales normas contemplan una impugnación en sede administrativa, que presupone que el acto administrativo se haya dictado, pero que no rige cuando la propia Ciudad permitió que se configurara la denegatoria tácita. Con relación al plazo de caducidad, se recordó que la demanda puede iniciarse en cualquier momento cuando el agotamiento de la instancia administrativa se configura a través de su denegatoria tácita⁵⁸.

Cabe destacar que las normas aplicables son claras en cuanto a que, a efectos de que se configure el silencio de la Administración, se requiere la interposición de un pedido de pronto despacho. Sin embargo, en un caso de particulares características, en el cual habían transcurrido seis años desde la presentación del reclamo de repetición sin que el órgano recaudador se hubiera expedido sobre el punto, se tuvo por habilitada la instancia, prescindiendo del requisito del pronto despacho⁵⁹.

II.4. Repetición de sumas ingresadas con motivo de una determinación de oficio firme

Cabe preguntarse si resulta viable repetir las sumas ingresadas con motivo de una determinación tributaria firme, temática que merecido posturas enfrentadas en la jurisprudencia local, ya que no encuentra una respuesta nítida en las normas porteñas.

En cambio, en el ámbito del derecho provincial, el Código Fiscal de Chaco⁶⁰ prevé expresamente que la demanda de repetición no procede en los casos en que la

determinación tributaria hubiera quedado firme (cfr. art. 51), solución que también es adoptada en el Código Fiscal de Chubut⁶¹ (cfr. art. 80), el Código Tributario de Córdoba⁶² (cfr. art. 151), el Código Fiscal de Formosa⁶³ (cfr. art. 81), el Código Fiscal de Jujuy⁶⁴ (cfr. art. 108), el Código Tributario de San Luis⁶⁵ (cfr. art. 106), el Código Tributario de Santiago del Estero⁶⁶ (cfr. art. 84). La cuestión también es regulada de un modo similar en otros ordenamientos provinciales⁶⁷.

Ante la falta de claridad de las normas de la Ciudad, los criterios expuestos en la jurisprudencia no resultan pacíficos, circunstancia que profundiza las incertezas acerca de la situación mencionada, máxime ante el cambio en la integración de los distintos tribunales.

En efecto, en algunos casos se resolvió en favor de la habilitación de la instancia, mientras que en otras ocasiones se cerró la vía judicial con sustento en la imposibilidad de repetir sumas pagadas a la Administración con motivo de una determinación tributaria que firme.

⁵⁸ En su segundo párrafo, el art. 7° del CCAyT establece: “La demanda puede iniciarse en cualquier momento cuando el agotamiento de la instancia administrativa se configure a través de su denegatoria tácita, sin perjuicio de lo que corresponda en materia de prescripción”.

⁵⁹ Cámara CAyT, sala III, 16/8/2013, “Automóvil Club Argentino c/GCBA s/repetición”, expte. n° 23.894, al compartir en lo sustancial el dictamen de la fiscal de cámara Karina Cicero. Con alcances muy similares, ver Cámara CAyT, sala II, 16/3/2010, “Automóvil Club Argentino c/GCBA s/repetición”, expte. n° 28.299.

⁶⁰ Ley 83-F (antes decreto-ley 2444/62).

⁶¹ Anexo A de la ley XXIV n° 98 (B.O. n° 13802 del 28/12/2021), modificatoria del código fiscal entonces vigente.

⁶² Ley 6006 (t.o. 2021 dec. n° 290/21, B.O. n° 82 del 29/04/2021)

⁶³ Ley 1589, actualizado por leyes 1618 y 1644.

⁶⁴ Ley 5791/2013, B.O. del 16/12/2013 y normas modificatorias.

⁶⁵ Ley VI-0490-2005 y modificaciones.

⁶⁶ Ley 6792 y sus modificaciones.

⁶⁷ A modo de ejemplo, el ordenamiento tributario de Salta dispone que: “Las resoluciones consentidas en cualquier etapa y las definitivas pasarán en autoridad de cosa juzgada y no se admitirá acción de repetición por las obligaciones fiscales, multas, recargos e intereses que se abonen” (cfr. art. 74, Código Fiscal t.o. 2018 por decreto-ley 9/75 y ley 8064/17). Por su parte, en Río Negro se establece que: “No puede entablarse demanda de repetición por sumas abonadas como consecuencia de resoluciones consentidas o de decisiones definitivas que se han dictado, en cualquiera de dichos supuestos, en recursos contenciosos interpuestos...” (cfr. art. 120, Código Fiscal, ley 2686, consolidada por ley 4891 y sus modificatorias).

Por ejemplo, la sala II de la Cámara⁶⁸ compartió los argumentos desarrollados por el Ministerio Público Fiscal⁶⁹ e hizo lugar a la defensa de inadmisibilidad de la instancia articulada por el Gobierno de la Ciudad. En el mencionado dictamen se señaló que *“la instancia judicial no puede considerarse habilitada debido a que no se cumplió con el requisito de impugnar en debido tiempo el acto administrativo que agotó la instancia administrativa, en cuya alegada ilegitimidad la actora ahora funda su pretensión de repetición”*. En tales condiciones, se propició que dado que *“los actos administrativos cuestionados para que la pretensión de repetición pueda ser considerada han devenido firmes —tanto en lo que respecta a la determinación de oficio como a la multa impuesta—, ellos resultan inatacables judicialmente y la repetición no puede prosperar (conf. arts. 3° y 4° del CCAyT)”*. Análoga tesis adoptó la sala II en un proceso posterior⁷⁰, pronunciamiento que vino precedido por un dictamen en el que se propiciaba la habilitación de la instancia⁷¹. En una tesis igualmente contraria a la habilitación también se había enrolado oportunamente la sala I, pero con una composición diversa⁷².

Tampoco puede afirmarse que en el Tribunal Superior de Justicia exista, en la actualidad, una postura clara sobre la controversia

⁶⁸ Cámara CAyT, sala II, 18/04/2017, “Village Cinemas S.A. c/GCBA y otros s/repetición”, expte. C64274/0, voto de los jueces Centanaro y Lima, con disidencia de la jueza Schafrik.

⁶⁹ Dictamen n° 1034/2015 de la Fiscalía de Cámara CAyT “A”, emitido el 26 de octubre de 2015.

⁷⁰ Sala II, 18/4/2017, “RCI Banque c/GCBA s/repetición”, expte. C64-2015, voto de los jueces Centanaro y Lima, con disidencia de la jueza Schafrik.

⁷¹ En favor de la habilitación de la instancia ver el dictamen n° 199/2016 en la causa “RCI Banque”, ya citada, del 16 de marzo de 2016, de la Fiscal Cicero.

⁷² Cámara CAyT, sala I, 18/8/2020, “Automóvil Club Argentino”, voto de los jueces Díaz y Lima, con disidencia del juez Balbín.

planteada, más allá de los votos de algunos de sus integrantes⁷³.

Desde mi perspectiva, aun cuando puedan esgrimirse argumentos plausibles para fundar cualquiera de las dos soluciones, no basta invocar la firmeza del acto que dispuso el pago de las sumas que se pretenden repetir para vedar el acceso a la instancia judicial.

Cabe destacar que el Código Fiscal contiene numerosas disposiciones que se refieren a la repetición de los tributos, e incluso algunas normas que, expresamente, se vinculan con la habilitación de la instancia en materia de repeticiones, pero ninguna de ellas limita el acceso a la instancia judicial en supuestos como el debatido. Tampoco contiene ninguna restricción la única norma del Código Contencioso que se refiere a la repetición de tributos (cfr. art. 457, CCAyT).

En ese orden de ideas, la Sala I de la Cámara ha destacado que *“los requisitos básicos de procedencia de la acción de repetición son, por un lado, el pago del tributo y, por el otro, que éste haya sido indebido o sin causa. No hay, por ende, referencia alguna a la exigencia de una previa impugnación judicial del acto administrativo que pone fin a un procedimiento determinativo del tributo cuando, como en el caso, la repetición pretende la restitución de sumas abonadas en el contexto de tal determinación”*. Por ello, agregó que *“no resulta posible hacer incorporaciones jurisprudenciales de requisitos de admisibilidad cuando la norma aplicable al caso concreto no los contiene expresamente o cuando, como en el sub lite, no se desprendan razonablemente de las*

⁷³ Ver TSJ, 28/10/2008, “GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Scania Argentina S.A. c/ GCBA s/ repetición”, expte. n° 6224/08, voto en disidencia del juez Lozano; 23/12/2015, “Bank Boston NA c/GCBA s/repetición (art. 457 CCAyT) s/recurso de apelación ordinario concedido”, expte. n° 9989/13; 15/8/2018, “RCI Banque s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: RCI Banque c/GCBA s/repetición”, expte. n° 14716/17; 10/10/2018, “GCBA s/queja por recurso de apelación ord. denegado en: Bank Boston NA c/GCBA s/repetición”, expte. n° 14574/17.

*características procesales generales del instituto examinado. Por todo ello, los argumentos de la parte demandada consistentes en que la instancia no se encuentra habilitada al no haber el accionante cuestionado judicialmente el acto determinativo del tributo en forma oportuna—acto que, como se ha visto, ordenó el pago la suma cuya repetición ahora pretende—deben ser desestimados*⁷⁴.

La misma sala se expidió, posteriormente, con sólidos fundamentos en favor de la admisibilidad de la instancia judicial⁷⁵. Al respecto, sostuvo que la clara distinción entre los requisitos de admisibilidad de la acción de repetición (acción resarcitoria), de aquella que persigue la impugnación de un acto administrativo (acción impugnatoria), en consonancia con las garantías constitucionales que aseguran a las personas el acceso a la jurisdicción, determinan que no puede emparentarse el proceso de impugnación de un acto administrativo—donde se pretende la declaración de nulidad de dicho acto— con la acción de repetición—que se centra en la restitución de un pago indebido y sin causa—, por cuanto la repetición sólo requiere el pago previo del tributo como condición de procedencia⁷⁶.

Cabe agregar que la sala III también se expidió en favor de la habilitación de la instancia judicial⁷⁷.

En el mismo sentido, el juez Casás expresó que “tal como reiteradamente se ha pronunciado la jurisprudencia en el orden federal, mal puede sostenerse que ocluye la vía de la repetición una supuesta cosa

juzgada administrativa, resultante de no haber agotado la instancia en dicha esfera en la impugnación del acto de determinación, o no haber promovido acción judicial de impugnación dentro del plazo de caducidad que establece el Código de rito”. Por otra parte, destacó que “cuando se trata de pagos a requerimiento, los requisitos básicos de la acción de repetición son el pago del tributo y que el ingreso haya sido indebido y sin causa, por lo cual no corresponde incorporar pretorianamente ninguna otra exigencia adicional para el andamiento de la acción, en tanto la repetición sólo se dirige a la restitución de sumas indebidamente abonadas, precedidas por un requerimiento tributario. A tenor de lo antes señalado, mal puede subsumirse este supuesto en la normativa procesal que, en materia de impugnación de actos administrativos, contiene el Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad, toda vez que el objeto de la acción de repetición es, en sustancia, reparar el daño derivado de un pago sin causa, esto es, de un pago efectuado sin que mediara exigencia legal de hacerlo. Debe quedar en claro que en supuestos como el que es objeto de tratamiento en el sub examine, al orientarse la demanda judicial a conjurar las consecuencias dañosas para el contribuyente de un pago que considera indebido, poco cuenta que haya o no haya abandonado los planteos defensivos en la órbita de la administración fiscal y solo es necesario que no esté vencido el plazo de prescripción para instaurar tal reclamo” y luego de aclarar que no se trataba, el caso, de conmovir la ejecutoriedad del acto administrativo, agregó que esa solución “se ajusta rigurosamente a la ley, que no contempla requisitos adicionales para revertir pagos sin causa”⁷⁸.

Por otra parte, cabe agregar que el juicio de repetición de un tributo y los medios de impugnación del acto de determinación del

⁷⁴ Cámara CAyT, sala I, 27/04/2007, “Scania”, expte. n° 5075, voto de los jueces Balbín, Corti y Centanaro.

⁷⁵ Cámara CAyT, Sala I, 19/12/2017, “Yara Argentina S.A. c/GCBA y otros s/repetición”, expte. n° 7928/0, votos de los jueces Balbín y Schafrik, con disidencia de la jueza Díaz.

⁷⁶ Cámara CAyT, sala I, 19/12/2017, “Yara Argentina S.A.”, ya citado, voto de la jueza Schafrik.

⁷⁷ Cámara CAyT, sala III, 15/4/2019, “IGT Argentina”, voto de los jueces Zuleta y Seijas.

⁷⁸ TSJ CABA, 23/12/2015, “Bank Boston NA c/GCBA s/repetición s/recurso de apelación ordinario concedido”, expte. n° 9989/13, voto del juez Casás, integrante de la mayoría.

gravamen persiguen objetos diferentes. En el primer caso, se busca obtener la devolución de sumas que se consideran pagadas indebidamente; en el segundo, se procura una declaración de invalidez del acto cuestionado.

Es evidente que ambos aspectos se hallan estrechamente vinculados, pero son distintos y perfectamente disociables. Ante la falta de una norma concreta que defina la situación, considero que no resulta correcto trasladar las causales de inadmisibilidad que podrían postularse respecto de la acción de nulidad del acto administrativo de determinación, a la acción de repetición.

El pago por parte del sujeto pasivo extingue la obligación tributaria y libera al deudor. Sin embargo, si dicho pago hubiera sido “indebido y sin causa”, hace nacer un nuevo vínculo: el derecho del contribuyente que abonó el tributo a repetir —o a compensar, si correspondiere— las sumas entregadas.

Como puede apreciarse, se trata de dos relaciones jurídicas que, aunque se encuentran conectadas, son diferentes: ambas tienen distinto sujeto activo y pasivo, y su objeto (la prestación exigible) no es necesariamente idéntico, puesto que es posible repetir parcialmente lo pagado.

En definitiva, *“la acción judicial entablada no se dirige a conmovir la ejecutoriedad del acto administrativo —más aún habiendo ingresado el importe—, sino que se orienta a reparar un pago, según el contribuyente, sin causa, por un tributo que el obligado tributario considera que ha oblado sin estar constreñido a hacerlo, más allá de que con el ingreso de la prestación pública el destinatario legal tributario —despojándose de la disponibilidad de los recursos económicos involucrados en la prestación pública— haya invertido los términos tradicionales de la relación jurídico-tributaria, abandonando la condición de teórico deudor, por la de pretendido acreedor, tal cual ocurriera durante mucho tiempo frente al hoy abandonado —en el orden local— y anacrónico solve et repete”*⁷⁹.

⁷⁹ Voto del juez Casás en la causa “Bank Boston NA”, antes citada

Por último, cabe recordar que, en materia de acceso a la justicia, a fin de no menoscabar el derecho de defensa, rige el principio rector *in dubio pro actione*, tal como lo ha reconocido constantemente la Corte Suprema⁸⁰, y la jurisprudencia del fuero contencioso local⁸¹. Dicho principio, junto con el derecho a la tutela judicial efectiva, consagrado en el art. 18 de la Constitución local, en el art. 12, inc. 6, de la Constitución local, y en diversas disposiciones de tratados internacionales con jerarquía constitucional, corroboran la solución que aquí se propone.

De todas formas, más allá de mi postura acerca del tema controvertido, resulta nítido que no es conveniente dejar firme el acto determinativo (ya sea por su falta de impugnación en sede administrativa, o bien por no instar la acción correspondiente dentro del plazo de caducidad⁸²), dado que se corre el riesgo cierto de que se declare que la instancia judicial no se encuentra habilitada para solicitar la respectiva repetición del tributo.

III. Prescripción de la acción de repetición

III.1. El plazo de prescripción según las normas locales y su constitucionalidad

El Código Fiscal de la Ciudad contiene varias normas que regulan la prescripción de la acción de repetición⁸³.

En primer término, cabe mencionar el art. 75 en cuanto establece que dicha acción prescribe por el transcurso de cinco años.

Si bien dicha norma contempla un plazo que se ajusta a lo dispuesto por otras jurisdicciones, e incluso a la regulación que estableció el legislador nacional⁸⁴, cabe hacer

⁸⁰ Fallos: 313:83; 316:3231; 324:1087; 326:4681; 331:1660, entre muchos otros.

⁸¹ Cámara CAyT, sala I, 3/6/2005, “Unión Docentes Argentinos Municipales”, expte. n° 13479/0; sala II, 13/4/2010, “Valentín Guitelman Hormigón Armado SACIIF”, expte. n° 28025/0, entre otros.

⁸² Ver los arts. 3 y 7 del CCAyT.

⁸³ En este punto se mantienen los lineamientos que contenía la ley 19.489 respecto de la ex Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.

⁸⁴ Art. 56 de la ley 11.683.

algunas aclaraciones acerca de su validez constitucional a tenor de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia.

Es sabido que el art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional establece la atribución exclusiva del Congreso para sancionar los “Códigos de fondo” y que se han generado arduos debates acerca de la incidencia que dicha norma puede tener respecto de las facultades tributarias locales y, en lo que aquí interesa, en lo atinente a la prescripción.

Sobre esa cuestión la doctrina se encuentra dividida y es justo señalar que ambas posturas, es decir, la que niega que dicha cláusula constitucional restrinja las facultades tributarias no delegadas de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, así como también la que la admite, cuentan con numerosos argumentos que les otorgan sustento. Como no podía ser de otra forma, el mencionado debate se ha trasladado al ámbito jurisprudencial y en el seno de nuestro más alto tribunal federal también existen antiguos precedentes en favor de una y otra postura.

Sin embargo, en tiempos más recientes, la Corte se expidió en la causa “Filcrosa”⁸⁵ y dicha doctrina fue reiterada, sin fisuras, por el tribunal⁸⁶.

⁸⁵ CSJN, 30/9/2003, “Municipalidad de Avellaneda s/inc. de verif. en: Filcrosa S.A. s/quiebra”, Fallos: 326:3899.

⁸⁶ Por ejemplo, en los autos “Casa Casmma S.R.L.” (Fallos: 332:616); “Municipalidad de Resistencia c/Lubricom S.R.L.” (Fallos: 332:2108); F.358.XLV. “Fisco de la Provincia de Buenos Aires”, sentencia del 28 de septiembre de 2010; F.391.XLVI “Fisco de Provincia c/Ullate” y P.154.XLV “Provincia del Chaco c/Rivero”, ambos resueltos el 1/11/2011; G.37.XLVII “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/Bottoni, Julio H. s/ejecución fiscal”, pronunciamiento del 6 de diciembre 2011; y M.235.XLIX.RHE “Municipalidad de San Pedro c/Monte Yaboti S.A. s/ejecución fiscal”, fallo del 27 de noviembre de 2014. En fecha más reciente —y en un caso en el cual el plazo de prescripción para reclamar el tributo había corrido íntegramente durante la vigencia del derogado Código Civil— la Corte Suprema sostuvo que tales hechos debían ser juzgados con arreglo a la legislación anterior y

En uno de tales precedentes se examinó, específicamente, la validez de las normas locales que establecen un plazo de prescripción quinquenal para la acción de repetición de tributos y la solución de la Corte Suprema fue contundente. En efecto, en la causa “Bruno”⁸⁷, la Corte sostuvo “*el Tribunal ha establecido reiteradamente que en los casos en que se persigue la repetición de sumas pagadas a una provincia por impuestos que se tachan de inconstitucionales, es de aplicación el plazo decenal de prescripción establecido por el artículo 4023 del Código Civil (Fallos: 180:96; 226:727; 276:401; 316:2182). Ello es así toda vez que, como se ha dicho, las normas locales deben adecuarse a las leyes sustantivas dictadas por el Congreso Nacional y no pueden derogarlas sin violentar las facultades exclusivas de la*

a la exégesis que de ella había realizado el máximo tribunal federal. En efecto, señaló que la situación jurídica y sus consecuencias se encontraban cumplidas en su totalidad al amparo de dicha normativa, por lo cual se verificaba un supuesto de “consumo jurídico” (autos “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A.”, sentencia del 5 de noviembre de 2019, Fallos: 342:1903, con disidencia del juez Rosatti).

⁸⁷ CSJN, 6/10/2009, “Bruno, Juan Carlos c/Provincia de Buenos Aires”, Fallos: 332:2250. Cabe aclarar que, en dicha causa, los jueces Petracchi y Maqueda aplicaron la doctrina que habían expuesto, en disidencia, en los autos “Filcrosa” (Fallos: 326:3899) y señalaron que el plazo quinquenal establecido por las normas locales para repetir impuestos resultaba válido. Entre otros argumentos, destacaron que, si la ley nacional 11.683, en su art. 56, fija en cinco años el plazo de prescripción para la repetición de obligaciones de naturaleza impositiva, de modo que altera el plazo común establecido por el derogado Código Civil, modificándolo, no cabía admitir el argumento de que sean inválidas las leyes provinciales que disponen un plazo de prescripción igual para la extinción de las obligaciones de la misma índole, pues no se advertía de qué manera la provincia habría violentado con ese modo de proceder el deber de adecuarse a la legislación nacional uniforme que impone el art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional.

Nación en una materia —como es, en general, los aspectos substanciales de las relaciones entre acreedores y deudores y, en especial, los diversos modos por los cuales, como en el caso de la prescripción liberatoria, se extinguen dichas relaciones creditorias— le es privativa por estar reconocida en la categoría de legislación común que prevé el artículo 75, inciso 12, de la Constitución Nacional”. Tras recordar que esas consideraciones habían sido reiteradas y profundizadas en la citada causa “Filcrosa”, agregó que “no obsta a la conclusión alcanzada el plazo quinquenal de prescripción que prevé el artículo 56 de la ley 11.683, pues esta Corte ha declarado inaplicables a la acción de repetición de tributos provinciales las disposiciones de dicho ordenamiento, que reviste naturaleza federal o local nacional, con arreglo a la naturaleza de los gravámenes a que se refiere (Fallos: 256:248). Con esa comprensión, en el precedente de Fallos: 260:135 se subrayó que la circunstancia de que, en cuanto ley federal, la ley 11.683 modifique el régimen de derecho común no excede de su limitado ámbito de aplicación, referido en el caso a los supuestos regidos por la ley citada; y con mayor rigor aún, si se considera que la exigencia de unidad normativa requerida para la legislación dictada por el Congreso Nacional en ejercicio de la atribución reconocida en el artículo 75, inciso 12, de la Constitución Nacional, no alcanza a las denominadas leyes federales (Fallos: 255:36)”.

En virtud de lo señalado, resulta nítido que el art. 75 del Código Fiscal de la Ciudad, al establecer un plazo de cinco años era inválido, ya que según la doctrina de la Corte correspondía aplicar el plazo decenal que surgía del art. 4023 del derogado Código Civil⁸⁸.

⁸⁸ Sabido es que, en reiteradas oportunidades, el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad se expidió en sentido contrario a la doctrina de “Filcrosa” y expuso las razones por las cuales se apartaba del criterio sostenido por la CSJN (entre otras, ver TSJ, 17/11/2003, “Soc Italiana de Beneficencia”, expte. n° 2192/03; 11/05/2004, “YPF S.A. c/Dirección General de Rentas”, expte. n°

Sin embargo, cabe aclarar que, con la sanción del Código Civil y Comercial de la Nación⁸⁹, se superó la objeción aludida, pues el mencionado art. 4023 del Código Civil de Vélez Sarsfield —que establecía una suerte de plazo residual en materia de prescripción—, ha sido reemplazado por el art. 2560 que contempla un plazo de cinco

2594/03; 23/2/2005, “GCBA c/Constructor S.A. s/ejecución fiscal”, expte. n° 3275/04; y 16/06/2009, “Sastre, Graciela s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘GCBA c/Sastre Graciela s/ejecución fiscal’”, expte. n° 6204/08). Luego, el máximo tribunal porteño entendió que, por razones de economía procesal y para evitar someter al justiciable a un largo itinerario judicial innecesario, este tipo de planteos debían resolverse a la luz de la doctrina sentada por la CSJN (TSJ, 22/10/2013, “Marini, Osvaldo Oscar s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: GCBA c/Osvaldo Marini s/ej. fisc.-avalúo”, expte. n° 9070/12). Sin embargo, el TSJ de Justicia retomó el criterio que había adoptado en la causa “Sociedad Italiana de Beneficencia”, apartándose nuevamente de la doctrina expuesta por la Corte Suprema en el caso “Filcrosa”, con fundamento en que el Congreso Nacional, a través de las disposiciones del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, “ha venido a validar la tesis que este Tribunal sentara en sus decisiones referidas a la autonomía local para reglar el plazo de prescripción de los tributos de la jurisdicción —independientemente de la fecha de entrada en vigencia del nuevo plexo, y de los aspectos de derecho intertemporal—; y existen suficientes razones para apartarse de la jurisprudencia anterior sentada por la CSJN sobre esta materia” (causa “Fornaguera Sempe”, expte. n° 11148/14, 23 de octubre de 2015, voto del juez Casás, solución que fue compartida por unanimidad y reiterada en varias oportunidades). Por último, cabe agregar que, recientemente, el TSJ entendió que debía estarse a la doctrina expuesta por la Corte Suprema en la causa “Volkswagen” (Fallos: 342:1903), antes mencionada (autos “GCBA c/Barría, Silvia Andrea s/ejecución fiscal”, expte. n° 33834/2020, 11/05/2022).

⁸⁹ Aprobado por la ley 26.994 y que entró en vigencia a partir del 1° de agosto de 2015 (conf. art. 1° de la ley 27.077).

años⁹⁰, idéntico al regulado por la norma porteña.

III.2. Comienzo del cómputo del plazo de prescripción y las causales de interrupción y suspensión

Resta mencionar otras normas del Código Fiscal que regulan la prescripción en materia de repetición de tributos, ya que el legislador porteño no se limitó a fijar el plazo aplicable.

En efecto, con una redacción prácticamente idéntica al art. 61 de la ley 11.683, el art. 81 establece desde cuándo se computa dicho plazo y señala: *“El término de la prescripción de la acción para repetir comenzará a correr desde el 1° de enero siguiente al año en que venció el período fiscal, si se repiten pagos o ingresos que se efectuaron a cuenta del mismo cuando aún no se había operado su vencimiento, o desde el 1° de enero siguiente al año de la fecha de cada pago o ingreso, en forma independiente para cada uno de ellos, si se repiten pagos o ingresos que se efectuaron con posterioridad a su vencimiento. Cuando la repetición comprende pagos e ingresos hechos por un mismo período fiscal antes y después de su vencimiento, la prescripción comenzará a correr independientemente para unos y otros,*

y de acuerdo a las normas señaladas en el párrafo que precede”⁹¹.

Como puede apreciarse, la norma distingue claramente dos supuestos, la repetición de los tributos a vencer y la repetición de los tributos vencidos.

En el primer caso, vinculado con los pagos a cuenta, no interesa el vencimiento del plazo general para presentar la declaración jurada, sino que resulta relevante el vencimiento del período fiscal. Por el contrario, cuando se trata de ingresos por períodos fiscales vencidos, cada pago se concibe separadamente y el plazo se computa desde el 1° de enero siguiente a la fecha en que fue realizado. El último párrafo del artículo contempla el supuesto de pagos que hayan sido efectuados antes y después del vencimiento de un mismo período fiscal, en cuyo caso deben considerarse por separado y se le aplica a cada uno de ellos el régimen mencionado.

Por su parte, el art. 89 del Código Fiscal regula la interrupción del plazo en los siguientes términos: *“La prescripción de la acción de repetición del contribuyente o responsable se interrumpirá por la deducción del recurso administrativo o judicial de repetición. El nuevo término de la prescripción, comenzará a correr a partir del 1° de enero siguiente al año en que se cumplan los seis (6) meses de presentado el reclamo”.*

Dicha norma resulta similar al art. 69 de la ley 11.683, aunque tiene una redacción poco precisa al aludir a un “recurso administrativo o judicial de repetición”, ya que debió mencionar al “reclamo” administrativo (cfr. art. 65, CF) y, en su caso, la “demanda judicial”.

Por otra parte, se ha interpretado que, si el reclamo administrativo no fue resuelto, el plazo de prescripción de la acción de repetición se encuentra suspendido, hasta

⁹⁰ Art. 2560: *“Plazo genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local”.* Por otra parte, cabe agregar que el art. 2532 dispone que las legislaciones locales podrán regular la prescripción liberatoria en cuanto al plazo de tributos. La coincidencia entre el plazo contemplado en el Código Fiscal y la legislación de fondo me exime en esta oportunidad de referirme acerca de los alcances y discrepancias que existen respecto de las normas mencionadas del Código Civil y Comercial de la Nación. Sobre el punto, puede consultarse URRESTI, Patricio E., “Implicancias del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación respecto de la prescripción en materia tributaria nacional y local”, en *El control de la actividad estatal*, Enrique Alonso Regueira (Dir.), tomo II, Asociación de Docentes de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires, 2016, en especial, ps. 359/375.

⁹¹ No obstante el modo de computar los plazos de prescripción a que se refiere la norma transcrita, cabe recordar que el art. 83 del Código Fiscal declara expedita la acción de repetición desde la fecha del pago.

tanto exista un pronunciamiento expreso. En ese sentido, se agregó que si el Estado local estima irrazonable que la prescripción quede suspendida *sine die*, únicamente debe emitir el acto administrativo que decida la cuestión, máxime cuando no parece arbitrario que el afectado pretenda una decisión fundada⁹². En el mismo orden de ideas, al confirmar una resolución que había rechazado la excepción de prescripción opuesta por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires en el marco de una acción de repetición, se destacó que, dado que la suspensión del plazo de prescripción no se encuentra regulada en el Código Fiscal, es correcta la aplicación de lo dispuesto en el art. 22, inc. e, ap. 9º, de la Ley de Procedimientos Administrativos local en el sentido de que “*las actuaciones administrativas producen la suspensión de los plazos legales y reglamentarios, incluso el de prescripción*”, reanudándose su cómputo a partir del dictado del acto administrativo que da por concluida aquella instancia. Se agregó que la obligación de la Administración de decidir las cuestiones que se planteen en término, no es ajena a la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, de modo que, frente a la demora en resolver, la contribuyente tenía la opción de esperar el dictado de la respectiva resolución o acudir a la instancia judicial, pero es claro que la actitud pasiva del organismo no puede perjudicarla⁹³.

IV. Los intereses en el reintegro

No existen dudas acerca de que cuando el Estado percibe un pago sin causa, debe devolverlo y, correlativamente, adicionar los respectivos intereses al importe en concepto de tributo (capital).

El ingreso tributario indebido se caracteriza por la falta de título que legitime la

adquisición de la suma que fue pagada, razón por la cual el Estado disfruta de una cantidad de dinero de titularidad ajena y, en consecuencia, debe compensar al perjudicado con la modalidad indemnizatoria prevista por el ordenamiento, es decir, los intereses⁹⁴.

La procedencia de dichos intereses encuentra fundamento en el principio de que ellos se limitan a retribuir la privación del capital y, por ello, han sido admitidos aun cuando no fueron expresamente peticionados⁹⁵, solución que adoptan, de manera explícita, la legislación española⁹⁶ y el Modelo de Código Tributario para América Latina⁹⁷.

Lo que corresponde precisar, entonces, es desde cuándo se devengan dichos accesorios y cuál es la tasa de interés aplicable⁹⁸.

⁹⁴ GARCÍA NOVOA, César: *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons S.A., Madrid, 1993, pp. 230 y 231.

⁹⁵ CSJN, 27/4/1993, “Establecimientos Textiles La Suiza Industrial S.A.”, Fallos: 316:762, con disidencia del juez Belluscio.

⁹⁶ La Ley General Tributaria de España (en adelante, LGT), dispone que “*Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora (...), sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite*” (cfr. art. 32, inc. 2º).

⁹⁷ Al referirse a la acción de repetición, señala que “*cuando se haga lugar a la demanda se reconocerán de oficio intereses a favor del actor*” (cfr. art. 192). Ver *Modelo de Código Tributario para América Latina*, preparado para el programa conjunto de tributación OEA/BID, Unión Panamericana, Secretaría General de la Organización de Estados Americanos, Washington D.C., 1967. La comisión redactora de dicha obra estuvo integrada por Carlos M. Giuliani Fonrouge (Argentina), Rubens Gomes de Sousa (Brasil) y Ramón Valdés Costa (Uruguay).

⁹⁸ Para un desarrollo de la temática ver CASÁS, José O., “Los intereses en las repeticiones tributarias”, en *Derecho Financiero y Tributario, libro en homenaje al profesor consulto doctor Arístides H. M. Corti. Su doctrina más relevante actualizada y comentada*, Álvarez Echague, J. M. (dir), Corti, H. G. y otros (coord), Ad-Hoc, Buenos Aires, 2017, p. 17 y ss.

⁹² Cfr. Cámara CAyT, sala I, 27/4/2007, “Automóvil Club Argentino c/GCBA s/repetición”, expte. n° 14.919, al compartir en lo sustancial el dictamen de la fiscal de cámara Daniela Ugolini.

⁹³ Cfr. Cámara CAyT, sala III, 27/12/2012, “BBVA Banco Francés c/GCBA s/repetición”, expte. n° 35.309.

En lo que respecta a la primera cuestión, el art. 68 del Código Fiscal es suficientemente claro al establecer que los intereses se devengan a partir de la interposición del reclamo de repetición que contempla el art. 65.

En este punto el Código sigue los lineamientos de la legislación nacional⁹⁹, de modo que no tiene en cuenta cuándo se realizaron los pagos¹⁰⁰ que se intentan repetir, sino el momento en que se efectuó el reclamo¹⁰¹.

⁹⁹ Cfr. el art. 179 de la ley 11.683.

¹⁰⁰ Cabe aclarar que esa solución no es uniforme en el derecho comparado, ya que, por ejemplo, en España el interés se devenga desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido, salvo que existieran dilaciones en el procedimiento por causas imputables al interesado (cfr. LGT, art. 32, inc. 2º).

¹⁰¹ En una causa con singulares premisas fácticas, la Cámara de Apelaciones confirmó la sentencia que había decidido el cómputo de intereses desde el reclamo administrativo, con independencia del momento en que la actora había solicitado la exención del gravamen al Fisco local. El tribunal señaló que los intereses corren desde el momento en que el contribuyente exige el pago del capital al que acceden y, particularmente, descartó la postura del contribuyente que argumentó que recién pudo articular la repetición una vez que el Fisco local reconoció la exención que lo amparaba, a través del acto administrativo que resolvió un recurso de reconsideración. Para así decidir, sostuvo que *“no es cierto que se haya visto imposibilitada de reclamar la repetición hasta tanto obtuviera la exención. En modo alguno es necesaria una previsión expresa que habilite la articulación de ambos requerimientos de manera simultánea (...) Naturalmente, antes de abonar a la actora los fondos reclamados, el Fisco debe constatar que la exención es procedente. Pero ello no obsta a que ambos planteos —solicitudes de exención y repetición— puedan formularse al mismo tiempo”*. Por último, advirtió que la actora no había planteado la inconstitucionalidad de la norma que establece que los intereses comienzan a devengarse a partir de la fecha de interposición del reclamo de repetición (Cámara CAyT, sala I, 19/9/2017, “Construcciones Ing. Eduardo Oliva SAICI c/GCBA”, expte. n° 11741/2014-0).

Por otra parte, el Código Fiscal no resulta explícito a efectos de determinar el devengamiento de los intereses en los supuestos en que se ha acudido directamente a la instancia judicial, es decir, cuando la repetición se promueve sin deducir en forma previa el reclamo administrativo.

La jurisprudencia local ha señalado que en tales supuestos los intereses se devengan desde el inicio de la demanda judicial de repetición¹⁰².

En sentido análogo, el Tribunal Superior Justicia destacó que, al no haberse formulado un reclamo de repetición en sede administrativa, el interés debía calcularse desde la fecha de interposición de la demanda¹⁰³.

Finalmente, cabe señalar que se ha sostenido que la *ratio legis* del art. 68 —al establecer como regla que los intereses se devengan desde del reclamo de repetición— obedece al hecho de que es a partir de dicho momento en que el Fisco puede pronunciarse acerca de la pretensión del contribuyente. Por ende, *“el curso de los intereses a favor del contribuyente debe computarse desde el momento en que, habiendo ingresado el gravamen, se hace saber a la Administración su cuestionamiento sobre la ilegitimidad del tributo que se le reclama”*¹⁰⁴.

IV.1. La tasa de interés aplicable a las repeticiones

¹⁰² Ver, por ejemplo, Cámara CAyT, sala II, 2/12/2008, “Pereyra Yraola José Jerónimo y otros c/GCBA s/repetición”, expte. n° 14.225; 15/3/2016, “Diversas Explotaciones Rurales S.A.”, expte. n° 32.321/0; Juzgado de Primera Instancia CAyT n° 6, 24/5/2017, “Laboratorios Mar S.A. c/GCBA s/repetición”, expte. 36.383.

¹⁰³ TSJ, 11/7/2012, “GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Algaze, David Oscar c/GCBA s/repetición”, expte. n° 8316.

¹⁰⁴ TSJ, 26/2/2014, “Droguería Americana S.A. s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Droguería Americana S.A. c/GCBA s/repetición”, expte. n° 9547/13, voto en disidencia del juez Casás. Cabe aclarar que dicho tribunal, por mayoría, rechazó el recurso de queja.

Por otra parte, el art. 68 del Código Fiscal también establece que los importes a reintegrar “devengarán el interés mensual que corresponda conforme a las prescripciones del artículo citado”, en alusión al art. 63. Sin embargo, el mencionado art. 63 determina que esa suma “devenga un interés según el régimen vigente”, pero no especifica cuál es ese régimen, ya que no expone pautas en cuanto a la tasa aplicable, ni a su forma de fijación, como sí lo hace el Código Fiscal respecto de los intereses resarcitorios y punitivos a favor del Estado porteño (cfr. arts. 56 y 57, respectivamente).

Por ello, a efectos de determinar la tasa aplicable, es necesario distinguir claramente dos períodos, ya que durante un prolongado tiempo existió un vacío legal en la materia, pues no se habían dictado normas en la Ciudad de Buenos Aires que establecieran expresamente la tasa de interés en los supuestos de repetición de tributos.

Ante esta circunstancia, se consideraron aplicables las resoluciones provenientes de la entonces Secretaría de Hacienda y Finanzas en materia de ingreso tardío de gravámenes, de conformidad con la vigencia temporal de cada una de ellas¹⁰⁵.

En ese sentido, cabe agregar que dicho criterio era aceptado por la propia doctrina de la Procuración General de la Ciudad¹⁰⁶, al sostener que “en los casos de reintegros de impuestos abonados en demasía, corresponde calcular el interés correspondiente con la tasa prevista para las obligaciones tributarias en mora”¹⁰⁷.

¹⁰⁵ Cámara CAyT, sala I, 3/12/2003, “11 de Septiembre nº 1553/1579 S.A. c/GCBA s/cobro de pesos”, expte. nº 762.

¹⁰⁶ Según el art. 134 de la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires: “La Procuración General de la ciudad dictamina sobre la legalidad de los actos administrativos, ejerce la defensa de su patrimonio y su patrocinio letrado. Representa a la ciudad en todo proceso en que se controviertan sus derechos o intereses”.

¹⁰⁷ Dictamen 3785, de fecha 24/10/2001, emitido en el marco del expediente 68.885/01.

Esa situación se modificó radicalmente con el dictado de la resolución 4151/03¹⁰⁸ de la ex Secretaría de Hacienda y Finanzas porteña que fijó en cincuenta centésimos por ciento (0,50 %) mensuales la tasa de interés aplicable en los casos de repetición, la cual se devenga hasta la fecha de su efectiva devolución. En sus considerandos se señala la conveniencia de aplicar la misma tasa de interés establecida por el Ministerio de Economía de la Nación, mediante la resolución 36/03¹⁰⁹, “a fin de armonizar la normativa local a la legislación nacional y así evitar la configuración de situaciones injustas y de evidente desigualdad para con los contribuyentes en tales supuestos”.

Dicho fundamento no conserva ninguna actualidad, ya que, como consecuencia de los distintos pronunciamientos que declararon la inconstitucionalidad de la exigua tasa del 0,50 % mensual, hace varios años el Ministerio de Hacienda dictó la resolución 598/2019, norma que modificó, entre otros supuestos, los intereses aplicables a las repeticiones de impuestos nacionales, a efectos de adecuarlos a la situación económica, y estableció una solución mucho más justa¹¹⁰.

IV.2. Validez de la tasa de interés vigente

¹⁰⁸ Publicada en el BOCBA nº 1854, del 9/1/2004.

¹⁰⁹ Cabe agregar que dicho reglamento luego fue derogado por la resolución 314/2004 del Ministerio de Economía y Producción (B.O. 4/5/2004), pero, en lo que aquí interesa, la nueva norma mantuvo la tasa del 0,50% mensual para las repeticiones.

¹¹⁰ La mencionada resolución establece, en lo que aquí interesa, que la tasa de interés aplicable a los supuestos previstos en el art. 179 de la ley 11.683, a los restantes supuestos de devolución, reintegro o compensación de los impuestos regidos por la citada ley, vigente en cada trimestre calendario, será la efectiva mensual surgida de considerar la tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina para el período de treinta (30) días finalizado el día veinte (20) del mes inmediato anterior al inicio del referido trimestre (art. 4°); dicha disposición resulta de aplicación en lo sucesivo (B.O. 18/7/2019).

Si bien con dicha norma se ha colmado el vacío legal antes mencionado, resulta necesario precisar varias cuestiones.

Como se expuso, la resolución 4151/SHyF/03, que sigue vigente, establece una tasa de interés del 0,50 % mensual para los casos de repetición, mientras que en la actualidad la tasa para las obligaciones tributarias en mora, tanto en estado de gestión administrativa como judicial, es del 3 y 4 % mensual¹¹¹.

Es decir, los intereses que se devengan ante la falta de ingreso oportuno de las obligaciones tributarias son seis veces mayores que los previstos para los casos de repetición de pagos indebidos y tales accesorios son aún más elevados si la Ciudad de Buenos Aires debe recurrir a sede judicial para reclamar el pago de las obligaciones tributarias en mora.

El primer interrogante que se plantea consiste en determinar si resulta válido establecer tasas de interés diferenciadas, según la posición acreedora o deudora que ocupe el Estado.

Al respecto, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia, refiriéndose a la ley 11.683 y al decidir una causa en donde la cuestión debatida radicaba precisamente en determinar si, ante la falta de previsión de la tasa de interés relativa a las repeticiones, correspondía aplicar la contemplada para el supuesto en que el Estado fuera acreedor, confirmó la sentencia que había desestimado esa posibilidad¹¹². En el citado precedente señaló que lo atinente a la mora de los particulares en el pago de tributos, y la repetición por parte de ellos de las sumas abonadas en tal concepto, “*son situaciones de diversa índole*”, ya que en la primera —a diferencia de lo que ocurre con los reclamos

de repetición— se encuentra comprometido “*el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que —por otra parte— no beneficia a personas determinadas sino a la comunidad toda*”¹¹³.

Con sustento en esa doctrina, la Corte Suprema también señaló que la diversidad de situaciones lleva a descartar que la distinta tasa de interés aplicable a uno y otro supuesto pueda ocasionar agravio alguno al principio de igualdad. Agregó que, por otra parte, la tesis contraria llevaría como resultado que en los supuestos de reclamos de repetición la autoridad administrativa se encontraría constreñida a fijar las mismas tasas de interés aplicables para los casos de mora de los particulares en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, cuando las razones de interés general que justifican la elevación de las tasas en esta última situación “*más allá de lo normal*” no concurren en las acciones de repetición, respecto de las cuales no hay motivos para que los intereses superen los niveles comúnmente admitidos como razonable compensación por la indisponibilidad del capital¹¹⁴.

Cabe destacar que la jurisprudencia de la Ciudad también ha admitido la posibilidad de establecer tasas de interés diferentes según se trate de situaciones en donde el Estado local revista la condición de sujeto acreedor o deudor. Se señaló que la razón de ser de esa distinción reside en que la tasa de interés fijada para los supuestos de deudas tributarias responde a la necesidad de estructurar un sistema más eficiente y rápido de recaudación, induciendo a los contribuyentes a su pago puntual y, de esta forma, permitir el normal desenvolvimiento de

¹¹¹ Intereses resarcitorios y punitivos, respectivamente, según lo dispuesto por la resolución 202/MHGC/14 (BOCBA n° 4343). Dicho reglamento elevó los intereses para las deudas tributarias en mora, pero omitió, correlativamente, aumentarlos en los casos de repeticiones.

¹¹² CSJN, 18/3/1986, “Orazio Arcana”, Fallos: 308:283.

¹¹³ Conf., en análogo sentido, Fallos: 316:42, consid. 3°.

¹¹⁴ CSJN, 9/9/2000, “Neumáticos Goodyear S.A. (TF 8659-A) c/A.N.A.”, Fallos: 323:3412. Cabe aclarar que en el caso se trataba de intereses aduaneros, pero sus consideraciones resultan plenamente aplicables a nuestra materia.

las finalidades constitucionales del Estado, es decir, se trata de situaciones que involucran el interés público, mientras que en los casos de repetición de importes abonados indebidamente, en principio, sólo se encuentra en juego el interés privado¹¹⁵.

De todas formas, aun admitiendo que no genera un agravio al principio de igualdad la existencia de una tasa de interés diferenciada respecto de las obligaciones tributarias en mora, cabe examinar la validez de la resolución 4151/SHyF/03 desde la perspectiva de otras pautas constitucionales.

En primer término, corresponde determinar si la fijación de la tasa de interés mediante un reglamento administrativo vulnera el principio de reserva de ley en materia tributaria. La Constitución de la Ciudad de Buenos Aires, en su art. 51, establece que “No hay tributo sin ley formal; es nula cualquier delegación explícita o implícita que de esta facultad haga la Legislatura. La Ley debe precisar la medida de la obligación tributaria”, norma que refuerza lo dispuesto en el art. 84 en el sentido de que “La Legislatura no puede delegar sus atribuciones”. Con sustento en tales normas, se señaló que la exigencia constitucional de que la ley debe precisar la medida de la obligación tributaria comprende los intereses que de ella deriven y, en consecuencia, se declaró la inconstitucionalidad de la resolución 4151/SHyF/03¹¹⁶. Sin embargo, se trata de un precedente aislado, en un tema bastante complejo, que no ha sido profundamente examinado por la jurisprudencia. No hay duda

de que en el ámbito porteño la delegación legislativa está vedada, pero lo cierto es que toda delegación implica desprenderse de una atribución propia, de modo que, por razones de orden lógico, es necesario determinar si el principio de reserva de ley exige que los intereses en materia tributaria sean establecidos por el legislador. En ese sentido, cabe señalar que dentro del sistema de reserva de ley en materia tributaria “ortodoxo, rígido o absoluto”¹¹⁷ —por oposición a los sistemas de reserva de ley “atenuada, flexible o relativa”— la ley sancionada por los órganos depositarios de la voluntad general, además de aprobar el tributo, debe contemplar todos los elementos esenciales de la hipótesis de incidencia tributaria —material, personal, temporal y espacial; y los cuantitativos: base de cálculo y alícuota—; exenciones u otros beneficios fiscales; mecanismos determinativos, e ilícitos y sanciones. Es decir, podría afirmarse que, incluso desde la perspectiva del sistema rígido, el principio de reserva de ley no comprende la determinación de los intereses aplicables en materia tributaria, de modo que la inconstitucionalidad de la resolución 4151/SHyF/03, desde esta perspectiva, no surgiría como manifiesta ni evidente¹¹⁸.

Finalmente, cabe preguntarse si una tasa del 6% anual resulta razonable en el contexto inflacionario que atraviesa nuestro país y la respuesta que, a mi modo de ver, se impone resulta negativa. Si tal como se sostuvo, la función de los intereses es retribuir la privación del capital de las sumas que se ingresaron sin causa, la tasa establecida en el

¹¹⁵ Cámara CAyT, sala I, 3/12/2003, “11 de Septiembre nº 1553/1579 S.A. c/GCBA s/cobro de pesos”, expte. nº 762; y 27/9/2006, “Leloir de Lanús Amelia c/GCBA s/acción meramente declarativa”, expte. nº 118/0.

¹¹⁶ Juzgado de Primera Instancia CAyT nº 6, 17/11/2009, “Droguería Americana S.A. c/GCBA s/repetición”, expte. nº 26.547. Más allá de que dicha declaración de inconstitucionalidad quedó firme, la sala I de la Cámara confirmó el pronunciamiento y dispuso la aplicación de la tasa pasiva del Banco Central de la República Argentina, mediante sentencia del 27/11/2011 y su aclaratoria del 26/3/2012.

¹¹⁷ Ampliar sobre el punto en CASÁS, José Osvaldo: *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente: a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, capítulo V “Los distintos sistemas de reserva de ley en materia tributaria”, pp. 327-503. Con relación a los elementos que deben ser regulados por la ley, ver en la misma obra el capítulo VII “El principio de reserva de ley y los elementos constitutivos del tributo”, pp. 577-677.

¹¹⁸ Ver, en ese sentido, Fiscalía de Primera Instancia CAyT nº 1, “Droguería Americana S.A.”, ya citada, dictamen del 8/10/2009.

año 2003 no cumple, actualmente, esa función ya que es mucho menor a la inflación anual que se registra desde hace varios años, de modo que los intereses vigentes no constituyen una razonable compensación por la indisponibilidad del capital. Cabe recordar que las normas, aunque pueden no resultar ostensiblemente incorrectas en su inicio, devienen indefendibles cuando durante el lapso que dure su vigencia en el tiempo no mantienen coherencia con las reglas constitucionales¹¹⁹.

Desde que se realiza el pago indebido, hasta su efectiva devolución, no quedan dudas acerca de que, con una tasa de interés tan irrisoria, el capital a reintegrar, claramente, se licúa¹²⁰. Hay que recordar que los intereses se devengan desde el reclamo administrativo o la demanda judicial y no desde la fecha en que se efectuó el pago indebido y que, en principio, es necesario transitar la vía administrativa y luego un proceso judicial para obtener el reconocimiento del derecho. Es evidente, entonces, que pueden transcurrir varios años hasta que el contribuyente logre recuperar esas sumas de dinero, máxime cuando dichos importes quedan alcanzados

por el carácter declarativo de la sentencia¹²¹, de modo que, a mi entender, las irrisorias tasas de interés previstas no cumplen su función, es decir, compensar la indisponibilidad del capital y, por ello, resultan irrazonables.

En rigor, tampoco parece existir una justificación suficiente para establecer una tasa de interés diferenciada, y sensiblemente menor, para los supuestos en que un particular pretende que se le reintegre una suma indebidamente pagada en concepto de tributos, respecto de los restantes créditos a su favor que pueda tener contra el Estado, originados por otros motivos. Dicho en otros términos, ¿por qué un crédito tributario debe merecer una protección menor que una factura impaga o una indemnización, etc.?

En definitiva, si tal como lo sostuvo la Corte, en materia de repetición de tributos “no hay motivos para que los intereses superen los niveles comúnmente admitidos como razonable compensación por la indisponibilidad del capital”¹²², considero que tampoco existen razones válidas que justifiquen aplicar una tasa de interés tan ínfima que impide lograr dicha compensación.

¹¹⁹ Cfr. Fallos: 301:319, considerando 6°.

¹²⁰ En el ámbito de la provincia de Buenos Aires, la tasa de interés aplicable para las repeticiones duplica a la vigente en la Ciudad, aunque por su exigua cuantía también se exhibe irrazonable. En efecto, mediante la resolución 271/08 del Ministerio de Economía bonaerense, se establece que dicha tasa asciende al 1 % mensual.

¹²¹ El artículo 398 del CCAyT sienta el principio del carácter declarativo de las sentencias firmes que condenan a las autoridades administrativas al pago de sumas de dinero, con excepción de los créditos de carácter alimentario que no sobrepasen el doble de la remuneración que percibe el Jefe de Gobierno. De conformidad con ello, las autoridades administrativas deben incluir en los proyectos de presupuesto para el ejercicio siguiente, la imputación con la que atender las erogaciones que resulten de las sentencias condenatorias mencionadas en el art. 398 (art. 399). El carácter declarativo cesa el 31 de diciembre del año de ejecución del presupuesto en el que se haya debido efectuar la inclusión del crédito (conf. arts. 399 y 400 del CCAyT). Ese criterio se aplicó, específicamente, en causas en las que se ordenaba la devolución de importes tributarios (v.gr., Cámara CAyT, sala II, 22/3/2012, “QBE Aseguradora de Riesgo de Trabajo S.A. c/GCBA s/impugnación actos administrativos”, expte. 25.499).

¹²² “Neumáticos Goodyear S.A.”, ya citados.

Cabe aclarar que las controversias judiciales, vinculadas con falta de razonabilidad de los intereses aplicables a la repetición de impuestos, también se suscitaron en el ámbito nacional, al examinar la tasa fijada en el art. 4º de la resolución 314/2004 del entonces Ministerio de Economía y Producción, la cual establecía una tasa de interés del 0,50% mensual, es decir, idéntica a la que todavía rige en la Ciudad.

En primer término, no puede soslayarse que la Corte Suprema, en contra de lo expresamente dictaminado por la Procuradora Fiscal, dejó firme una sentencia de la Cámara Federal de Apelaciones de Salta que había declarado la inconstitucionalidad del citado art. 4º de la resolución 314/2004.¹²³

Luego, tanto en materia de repeticiones impositivas como aduaneras, las distintas salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal descartaron la validez de la tasa de interés aludida y se inclinaron por la aplicación de la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el Banco Central de la República Argentina¹²⁴.

¹²³ CSJN, 4/11/2014, causa A.612.XLIX “Alubia S.A. c/AFIP-Dirección General Impositiva s/repetición”. Respecto de la validez de dicha tasa, puede consultarse la postura que había expuesto en tales actuaciones la Procuradora Fiscal, Laura Monti, en el dictamen emitido el 29/4/2014. Sin embargo, tras dicha sentencia no expuso una postura clara acerca de tal cuestión en las causas posteriores e, incluso, confirmó la aplicación de la resolución 314/04 dictada por el Ministerio de Economía con sustento en que el contribuyente no había introducido un planteo de inconstitucionalidad adecuadamente fundado contra dicha norma (CSJN, 11/7/2019, “Compañía Mega S.A.”, Fallos: 342:1170). Un comentario crítico de esa decisión puede consultarse en Asorey, Rubén, “Los intereses de las repeticiones de tributos y el control de constitucionalidad de oficio. Reflexiones acerca de la causa ‘compañía Mega’”, La Ley online: AR/DOC/3212/2019.

¹²⁴ CNFed. Contencioso Administrativo, sala I, 20/2/2018, “Linos, Gustavo Pedro”; sala II, 27/4/2017, “American Express Argentina S.A.”; sala III, 12/10/2017, “Thomas de Sudamérica S.A.”;

En el ámbito nacional, la conflictividad se redujo sensiblemente luego de que el Ministerio de Hacienda dictara la resolución n° 598/2019, antes aludida, norma que elevó los intereses.

A pesar de lo señalado, destaco que el Tribunal Superior de Justicia no se ha pronunciado, por mayoría y de manera categórica, acerca de la constitucionalidad de la tasa de interés del 0,50 % mensual aplicable a la repetición de gravámenes locales.

Sin embargo, no pueden soslayarse las agudas reflexiones expuestas por el juez Casás en distintos pronunciamientos. En ese sentido, sostuvo que se encuentra afectado gravemente el principio de igualdad de las partes en la relación jurídico tributaria, dada la asimetría que, en materia de intereses, contempla el ordenamiento local para el caso de mora del contribuyente o de resistencia al pago ante los reclamos del Fisco y, por otra parte, para el supuesto de pagos indebidamente ingresados o ilegítimamente intimados y pagados por el sujeto pasivo¹²⁵. Más adelante, tras destacar que la declaración de inconstitucionalidad de oficio resulta compatible con la doctrina del máximo tribunal federal, señaló que la restitución de los pagos sin causa, en moneda totalmente devaluada a lo largo de un extenso período de tiempo y con un interés que ni siquiera compensa la pérdida de su poder adquisitivo, mutan la obligación de restituir, decretada judicialmente, en un verdadero despojo¹²⁶.

En cambio, el Tribunal Superior de Justicia entendió, por mayoría, que no correspondía

sala IV, 12/3/2019 “Masellis, Analía E.”; sala V, 15/8/2017, “Osram Argentina SACI”; y 5/9/218, “Oleaginosa Moreno S.A.”; entre muchos otros.

¹²⁵ TSJ CABA, 12/11/2014, “Minera IRL Patagonia S.A. c/GCBA s/amparo s/recurso de inconstitucionalidad concedido”, del voto del juez Casás, integrante de la mayoría. Asimismo, ver su voto en TSJ CABA, 3/3/2017, “Ruax, Claudia Inés”, expte. n° 13025/16.

¹²⁶ TSJ CABA, 19/9/2017, “Aranovich, Fernando Carlos c/GCBA s/repetición s/recurso de inconstitucionalidad concedido”, expte. n° 13911/16, voto del juez Casás.

efectuar un control de constitucionalidad de oficio respecto de la resolución 4151/SHyF/03 y, en consecuencia, revocó la sentencia apelada y estableció que los intereses de la restitución debían ser calculados de acuerdo con la mencionada norma.

En otro proceso, el máximo tribunal local declaró mal concedido el recurso de inconstitucionalidad del Gobierno de la Ciudad, lo cual implicó dejar firme la sentencia que había declarado la inconstitucionalidad de la tasa fijada en la normativa local, en un caso en el cual se había solicitado la aplicación de la tasa activa del Banco Nación, aunque sin un planteo concreto de inconstitucionalidad respecto de la resolución 4151/2003¹²⁷.

Por otra parte, en un caso en el cual el actor no había opuesto ningún reparo a la resolución n° 4151/2003, el Tribunal Superior de Justicia, por mayoría, revocó la sentencia al considerar que el tribunal se había apartado sin fundamento de los intereses fijados en la norma específica¹²⁸.

Cabe agregar que la Sala I, por mayoría, convalidó la declaración de inconstitucionalidad de oficio de la aludida resolución y, en consecuencia, la aplicación de la tasa de interés que surge del plenario "Eiben"¹²⁹. Como se destaca con indudable acierto, "es de público conocimiento el nivel

de inflación sufrido en ese período, motivo por el cual la aplicación de la tasa de interés estipulada en la resolución de Hacienda y Finanzas implicaría un perjuicio económico injustificado para la actora, al recibir los importes adeudados con una tasa de interés inferior a las variaciones del índice de precios al consumidor elaborado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos de la República Argentina"¹³⁰.

Para concluir, corresponde recordar que un extendido principio de interpretación señala que uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la inteligencia de una norma, y su coherencia con el resto del sistema que integra, es la consideración de sus consecuencias¹³¹. Con el esquema de intereses vigente, indirectamente, se permite que el Estado se financie por medios ilegítimos, lo cual resulta inadmisibles. En efecto, aun si se estableciera que determinada pretensión fiscal resulta inconstitucional, lo cierto es que lejos de sufrir las arcas públicas un detrimento patrimonial, podrían obtener una fuente de recursos al devolver, de forma dilatada en el tiempo y con una exigua tasa de interés, una suma de dinero que, por efecto de la inflación, ni siquiera representa el capital¹³².

¹²⁷ TSJ CABA, 18/6/2018, por mayoría, "Transportes Santa Cruz S.A. c/GCBA s/repetición s/recurso de inconstitucionalidad concedido" y su acumulado.

¹²⁸ TSJ CABA, 20/9/2018, "Buono, Jorge Rafael c/GCBA s/acción meramente declarativa s/recurso de inconstitucionalidad concedido", voto de las juezas Ruiz, Conde y Weinberg. Cabe agregar que el juez Lozano, en disidencia, sostuvo que, si bien en otra causa anterior había exigido una mayor fundamentación en la decisión que desconocía la aplicación de la resolución 4151/SHyF/03, en "el contexto inflacionario de nuestro país, de público conocimiento, la jueza pudo entender que la tasa de interés fijada en la resolución n° 4151/SHyF/03 (6% anual) resultaba insuficiente para compensar la depreciación monetaria".

¹²⁹ Cámara CAyT, en pleno, 31/5/2013, "Eiben, Francisco c/GCBA s/empleo público".

¹³⁰ Cámara CAyT, Sala I, 3/2/2020, "Marini, Osvaldo Oscar c/GCBA s/repetición", expte. n° 753061/2015, voto de la jueza Schafrik, integrante de la mayoría. Ver, asimismo, Sala I, 19/3/2021, "Dock Del Plata S.A.", expte. n° 39112/2015, voto de la jueza Schafrik, con adhesión del juez Balbín.

¹³¹ Fallos: 234:482; 310:267, entre muchos otros.

¹³² En ese sentido, se señaló que "la tasa de interés, a efectos de que el resarcimiento sea integral, debe compensar por ambos conceptos: la indisponibilidad del capital y la pérdida del valor de la moneda. Ahora bien, la tasa de interés establecida por la resolución 4151/SHyF/03 no satisface ese propósito. Por lo tanto, considero que el apartamiento de lo allí dispuesto está justificado. En efecto, en circunstancias en las que existe un proceso de desvaloración de la moneda y en las que, al mismo tiempo, está prohibida la actualización monetaria, la aplicación de una tasa de interés que, como la establecida en la resolución, no recompensa la pérdida del valor

V. El requisito de la protesta¹³³

V.1. Aspectos generales

La protesta como requisito para la repetición de tributos, no surge originariamente de previsión legal alguna, sino que, por el contrario, fue elaborada por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En efecto, al poco tiempo de su instalación, dicho tribunal dictó sentencia en los autos “Don Domingo Mendoza y hermano, contra la Provincia de San Luis, sobre derechos de exportación”¹³⁴.

Luego de declarar la inconstitucionalidad de la ley provincial que creaba el tributo cuestionado, la Corte se abocó al tratamiento de la cuestión vinculada con la devolución de lo pagado en virtud de dicha norma. En esa oportunidad, sentó como doctrina que: a) la reclamación que se hace para la devolución de derechos pagados con arreglo a una ley inconstitucional es una verdadera “*conditio indebiti, o conditio sine causa*”; b) esta acción no puede tener lugar, cuando la reclamación es destituida de equidad, cuando la imposición de derechos ha sido hecha de buena fe y para invertir su producto en gastos de servicio y seguridad pública, cuando el pago se hizo sin oposición y cuando existe la obligación natural en los habitantes de un país de contribuir a los gastos de la Administración pública; y c) no obstante lo expuesto, sí debe admitirse dicha acción para la devolución de los mismos derechos que se

hubiesen percibido después de entablada una demanda en forma.

Con posterioridad a este precedente, la doctrina del tribunal cimero se fue afianzando en torno a la exigencia del requisito de la protesta¹³⁵.

En el precedente “Don Domingo Mendoza”, antes citado, no se expresaron con mucha precisión cuáles serían los fundamentos de la protesta, así como tampoco se explicitó la finalidad que con dicha exigencia se persigue.

Sin embargo, en el año 1938, la Corte expuso un argumento concreto al sostener que la finalidad de la protesta es “poner en conocimiento de las autoridades encargadas de la percepción de los gravámenes, la disconformidad de los contribuyentes con el impuesto que pagan, evitando así la inversión de esa renta o procurando a los gobiernos la oportunidad de arbitrar los medios para obviar los inconvenientes que necesariamente trae aparejada su repetición”¹³⁶.

En cuanto a los requisitos exigidos por la jurisprudencia de la Corte, se pueden mencionar, en apretada síntesis, los siguientes¹³⁷: a) que sea notificada al gobierno para que adopte las medidas que estime más convenientes; b) que sea categórica y fundada, o sea, que indique cuáles son los principios constitucionales o legales que se consideran violados; c) que sea efectuada en tiempo oportuno, en el

adquisitivo, importaría una violación del derecho de la actora a una reparación integral” (cfr. Cámara CAyT, sala III, 13/12/2013, “Daled S.A. c/GCBA s/repetición”, expte. n° 32.924/0, voto del juez Zuleta).

¹³³ Anteriormente, me he expedido sobre esta cuestión en el trabajo titulado “La protesta y la repetición de tributos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires” (en co-autoría con Ana Elisa PASQUALINI), ponencia presentada en el “Segundo Congreso de Derecho Administrativo de la Ciudad de Buenos Aires”, celebrado los días 20 y 21 de septiembre de 2007; publicada en el sitio: http://www.adaciudad.org.ar/ponencias_segundo_congreso.php.

¹³⁴ CSJN, 5/12/1865, Fallos: 3:131.

¹³⁵ Fallos: 31:103; 99:355; 128:218; 183:356; 211:643; 278:15, entre muchos otros.

¹³⁶ CSJN, 16/11/1938, “Montiel Ruiz, Antonio v. Provincia de Salta s/repetición”, Fallos: 182:218. Varios años antes ya se había señalado que “no teniendo la provincia conocimiento formal de la disconformidad de los actores con el impuesto aludido hasta ... la fecha de la notificación de la demanda ..., ha podido invertir los fondos percibidos de los demandantes por el concepto aludido, en gastos del servicio público y en garantías de seguridad a favor de los bienes y de las personas establecidas en su territorio” (Fallos: 116:299).

¹³⁷ Ampliar en COLOMBO, Leonardo A.: “El requisito de la protesta en la repetición por pago indebido. Crítica de la orientación jurisprudencial adoptada por la Corte Suprema de Justicia Nacional”, LL, t. 32 (1943), pp. 908 y ss.

momento de realizarse el pago o inmediatamente después; y d) que se refiera al pago que se observa y no a otro, ya que de lo contrario se desvirtuarían los objetivos perseguidos, es decir, advertir al Estado los cuestionamientos que se hacen al pago del impuesto y a la ley que le sirve de sustento.

Sin perjuicio de lo expuesto anteriormente, cabe recordar que la Corte ha exceptuado la exigencia de la protesta en varios supuestos, por ejemplo¹³⁸: a) cuando el pago ha sido hecho por error. Resulta claro que no es posible que proteste quien realiza un pago ignorando que existían causas que lo eximían de hacerlo. Al respecto, se sostuvo que “si el pago se hizo por error, es decir, porque el que lo realizó se creía, de buena fe, obligado a efectuarlo, no se concibe cómo iba a protestar por un acto de cuya legalidad se hallaba convencido. Establecer lo contrario sería enervar la disposición legal citada, ya que no puede presumirse que haga reserva quien paga por error de derecho, o sea porque se considera obligado a hacerlo”¹³⁹; b) cuando las acciones provienen de sentencias dictadas en juicios ejecutivos o de apremio¹⁴⁰. Esta solución encuentra su justificativo en que dichos juicios se encuentran sujetos a revisión en un juicio ordinario, de acuerdo con lo que establecen las normas procesales. De esta forma, quien ha sido condenado en un juicio ejecutivo puede intentar repetir lo abonado porque el pago no lo ha hecho voluntariamente, sino obligado por la decisión judicial; y c) cuando se trata de la repetición de tributos regidos por la ley 11.683¹⁴¹ u otras normas que no contemplan la exigencia

de la protesta¹⁴². La Corte interpretó que la ley 12.151, mediante la cual se modificó la ley 11.683 suprimiendo la frase “bajo protesta”, demuestra que el legislador quiso suprimir dicho requisito.

V.2. La protesta en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires con anterioridad a la creación del fuero contencioso administrativo y tributario local

Antes de la autonomía consagrada por la reforma constitucional de 1994 y de la consiguiente creación de los tribunales en lo contencioso administrativo y tributario porteños, las acciones de repetición de los tributos de la Ciudad de Buenos Aires tramitaban ante la justicia nacional en lo civil.

En tales condiciones, la necesidad de la protesta fue examinada en diversos plenarios de dicho fuero, cuya doctrina, por mandato legal, resultaba de aplicación obligatoria¹⁴³.

Las entonces Cámaras Civiles de la Capital establecieron en dos fallos plenarios —a pesar de la jurisprudencia de la Corte Suprema en sentido contrario— que la protesta no era necesaria para promover la acción de repetición de impuestos indebidamente pagados. Posteriormente, en un tercer plenario, constituida ya como la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, decidió aceptar la doctrina de la Corte Suprema en razón de lo que en ese entonces disponía la Constitución de 1949. Finalmente, en el último plenario sobre el tema —causa

¹³⁸ Ampliar en COLOMBO: ob. cit., p. 912.

¹³⁹ Cfr. CSJN, Fallos: 180:313.

¹⁴⁰ Cabe destacar que el art. 457 del CCAyT establece que: “En los casos de sentencias dictadas en los juicios de ejecución fiscal por cobro de tributos, la acción de repetición sólo puede deducirse una vez satisfecho el tributo adeudado, accesorios y costas”.

¹⁴¹ Fallos: 194:345; 198:50; 200:350.

¹⁴² Como, por ejemplo, en la provincia de Buenos Aires, cuyo Código Fiscal suprimió tal requisito. En ese contexto, la Corte Suprema señaló que la ausencia de protesta no era obstáculo para admitir la repetición deducida contra la mencionada provincia (causa “Transradio Internacional S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”, Fallos: 269:92). Por su parte, la Suprema Corte de Buenos Aires sostuvo que el pago bajo protesta no es condición para repetir tributos provinciales o municipales, si no aparece contemplado por una norma anterior (SCBA, 28/9/1982, “Noren Plast S.A. c/Municipalidad de La Matanza”, *Derecho Fiscal*, t. XXXV, p. 124).

¹⁴³ De conformidad con lo dispuesto en el art. 303 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

“Kartopapel”—, la misma Cámara volvió a su primera postura.

En síntesis, el criterio de los distintos plenarios fue el siguiente¹⁴⁴:

a) Plenario “Palacios de Cáceres”¹⁴⁵ (1932). Por mayoría de votos, se estableció la siguiente doctrina: 1. La protesta como acto conservatorio del derecho de repetir el impuesto debe estar legislada expresamente, ya que no cabe crearla por vía de interpretación; 2. La acción de repetición de un impuesto, en el caso de silencio de la ley que lo ha creado, se rige por el derecho civil; 3. La regla “*solve et repete*” funciona ampliamente, cuando se trata de la recaudación de impuestos; 4. Los impuestos municipales deben ser abonados oportunamente, no obstante los reclamos, aclaraciones e interpretaciones que se promuevan y sin perjuicio de gestionar la devolución si ello fuera procedente; 5. La regla “*solve et repete*” consagra el principio de que el pago no importa la renuncia tácita de un reclamo posterior; 6. Si medió error en el pago del impuesto cuya repetición se demanda, la exigencia de la protesta es absurda; siendo la causa ilícita, ella no es necesaria.

b) Plenario “The River Plate” (1939)¹⁴⁶. Este segundo fallo, por mayoría de votos, mantuvo la doctrina expuesta en el punto anterior.

c) Plenario “Prego” (1953)¹⁴⁷. Mediante esta decisión se uniformó la jurisprudencia de la Cámara con la de la Corte Suprema y se declaró la necesidad de protesta previa a los fines de la procedencia de la acción de

repetición de contribuciones municipales, con las salvedades establecidas por la Corte.

d) Plenario “Kartopapel” (1977)¹⁴⁸. En este fallo se resolvió —también por mayoría de votos— que no es necesaria la protesta previa para la repetición de un impuesto pagado indebidamente, por lo que quedó modificado en tal sentido la doctrina plenaria de los autos “Prego”, antes citados.

Por ello, con anterioridad a la puesta en funcionamiento de los tribunales locales, la doctrina plenaria establecida por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil en la causa “Kartopapel” era inequívoca en cuanto a la innecesariedad de la protesta.

En virtud de la obligatoriedad de dicha interpretación y dado que las respectivas acciones tramitaban ante la justicia nacional en lo civil, no existían dudas acerca de que la protesta no constituía un requisito para repetir los tributos de la Ciudad de Buenos Aires.

V.3. La jurisprudencia del fuero contencioso local y del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad

De un examen preliminar de la jurisprudencia de primera instancia parece desprenderse la innecesariedad de efectuar la protesta con anterioridad al ejercicio de la acción de repetición de tributos.

En un caso en el que se solicitaba la repetición de lo pagado en concepto de un revalúo inmobiliario —y aun cuando no se discutía que la actora había efectuado el pago respectivo bajo protesto—, la magistrada interviniente destacó respecto del recaudo de la protesta que “el Código Fiscal no lo constituye como requisito, razón por la cual considero, en atención a la aplicación del principio *pro actione*, que resultaría gravoso considerarla un requisito de admisibilidad de la demanda, cuando tal exigencia viene dada por alguna antigua interpretación judicial y

¹⁴⁴ Con relación a los tres primeros plenarios, ver FREYTES, Roberto Oscar: “La protesta previa y la repetición del impuesto municipal a las actividades lucrativas”, *Derecho Fiscal*, t. XVIII, p.1093 y ss.

¹⁴⁵ CNCivil, en pleno, 30/3/1932, “Palacios de Cáceres y otros c. Municipalidad de la Capital”, *JA*, 37-1082.

¹⁴⁶ CNCivil, en pleno, 19/10/1939, “The River Plate Coal Co. Ltd. c. Municipalidad de la Capital”, *JA*, 67-914; *LL*, 16-306.

¹⁴⁷ CNCivil, en pleno, 1/8/1953, “Prego, Domingo c. Municipalidad de la Capital”, *LL*, 71-461; Lexis nº 70009038.

¹⁴⁸ CNCivil, en pleno, 15/7/1977, “Kartopapel S.A. c. Municipalidad de Buenos Aires”, *LL*, 1977-C, 361.

doctrinal”¹⁴⁹. Además, se calificó a este requisito de anacrónico y se observó que el código contencioso local “contiene un capítulo que regula el modo en que se ejecutarán las sentencias que condenan al Estado local a dar sumas de dinero, razón por la cual no se observa el peligro de la inexigibilidad de la protesta previa para el Estado local”.

En otra causa, en la que también se discutía el cobro retroactivo de un revalúo inmobiliario, se expusieron consideraciones similares. En efecto, con relación a la protesta esgrimida por la demandada, se destacó que “el Código Fiscal no la establece como requisito sino que tal exigencia viene dada por alguna antigua interpretación jurisprudencial y doctrinal” y, luego de calificarla como un recaudo anacrónico, se expresó que “la protesta previa no constituye un requisito de admisibilidad de la demanda”¹⁵⁰.

En otro de los fallos que cabe mencionar, se perseguía el cobro de una suma de dinero y de los daños y perjuicios que pudieran corresponder como consecuencia del pago efectuado ante la Dirección General de Rentas en concepto de una deuda por patentes que ya había sido abonada. En lo que aquí interesa, se consideró que el propio GCBA había reconocido la existencia de un saldo a favor del actor que consistía precisamente en las cuotas cuya repetición solicitaba y se agregó que “[e]l argumento de la demandada referido a la improcedencia de la repetición porque el pago que realizara el actor no fue bajo protesta, con cita de antigua jurisprudencia de la Corte Suprema, pasa por alto lo decidido en su oportunidad por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil

en pleno, con fecha 15 de julio de 1977, en el fallo ‘Kartopapel SACI c/ Municipalidad de la Ciudad de Bs. As.’, en el sentido de que ‘no es necesaria la protesta previa para la repetición de un impuesto pagado indebidamente’”¹⁵¹.

Sin embargo, del examen de la jurisprudencia de la Cámara de Apelaciones no puede afirmarse de manera contundente la innecesariedad de la protesta a los fines de ejercer la acción de repetición.

En un caso en el que se solicitaba la repetición de los importes abonados como consecuencia de un revalúo inmobiliario, la sala II, al confirmar la sentencia de primera instancia, rechazó la demanda promovida. Luego de destacar que la actora no había demostrado que el pago cuya repetición solicitaba fuera incausado, agregó en lo que aquí interesa que “[t]ampoco la demandante interpuso protesta alguno en el momento del pago, máxime teniendo en cuenta que tal como lo expresara en la promoción de la acción de repetición, se vio obligado para ello viéndose en la necesidad de vender el inmueble. En este orden de ideas, la CSJN ha establecido como requisito para la repetición la protesta previa o simultánea al pago. Asimismo, ha indicado que dicha protesta debe ser concreta, fundada [...], cuestión que no fue considerada por la demandante. No sólo la actora no ha protestado el pago del que pretende la repetición, sino que tampoco presentó la declaración jurada correspondiente a la ampliación efectuada y al cambio de destino dado al inmueble, requisito exigido por el art. 180 de la Ordenanza Fiscal de 1998”¹⁵².

Por su parte, la sala I también tuvo oportunidad de expedirse respecto de la exigencia de la protesta, aunque cabe

¹⁴⁹ Juzgado de Primera Instancia CAyT n° 5, 27/6/2002, “Carletti, Isabel Teresa y Carletti Francisco c/GCBA s/repetición”, expte. n° 681/0. Cabe destacar que la doctrina expuesta fue reiterada por el mismo juzgado en la causa “Ferretti, Lucía Gabriela c/GCBA s/repetición”, expte. n° 1252, sentencia del 10/10/2003.

¹⁵⁰ Juzgado de Primera Instancia CAyT n° 12, 25/10/2002, “Álvarez García Casimiro c/GCBA s/repetición”, expte. n° 281/0.

¹⁵¹ Juzgado de Primera Instancia CAyT n° 8, 5/3/2003, “Romero, Christian Marcelo c/GCBA s/cobro de pesos”, expte. n° 3455/0.

¹⁵² Cámara CAyT, sala II, 4/10/2005, “Luva Sociedad Anónima, comercial, industrial, agrícola minera, inmobiliaria y financiera c/Ciudad de Buenos Aires s/cobro de pesos”, expte. n° 2523/0. La decisión fue suscripta por los jueces Russo, Centanaro y Daniele.

adelantar que los dos magistrados que intervinieron en dicha decisión expresaron opiniones contrapuestas¹⁵³.

En dicha causa ambos jueces coincidieron en cuanto a que correspondía rechazar la demanda de repetición promovida. Sin embargo, en lo vinculado con el punto en estudio, se indicó que “si la actora abonó sin protesto el mencionado tributo no puede luego, por aplicación de ‘la doctrina de los actos propios’, reclamar en un proceso judicial en contradicción con su anterior conducta. Nadie puede válidamente ir contra sus propios actos [...]. La protesta es un requisito indispensable para fundar la acción de repetición de impuestos y debe ser expresa y concreta. En el caso, no se configura ninguno de los presupuestos de la protesta puesto que la actora efectuó el pago aceptando lisa y llanamente la obligación tributaria con relación a la contribución cuestionada”¹⁵⁴.

La postura citada contrasta palmariamente con el criterio expuesto por el juez Corti quien, en este punto, expresó que “[d]e los términos de la norma contenida en el Código Fiscal se desprenden como requisitos básicos de procedencia de la acción el pago de tributo y que éste haya sido indebido o sin causa. No hay, por ende, referencia alguna a la exigencia de protesta. Conviene recordar, al respecto, que el requisito de la protesta es una creación pretoriana [...] que, en la actualidad, ha perdido vigencia. En efecto, la finalidad de la protesta previa, según sostuvo la Corte Suprema, era poner en conocimiento de los gobiernos la disconformidad de los contribuyentes con el gravamen que se les cobra para evitar la inversión de esa renta o para arbitrar los medios para a su vez evitar los inconvenientes financieros que traería aparejada la repetición (Fallos 182:218 y 278:15). En la actualidad, atento a la organización y funcionamiento de la hacienda pública, la protesta ha perdido significación. De hecho, los ordenamientos tributarios

modernos han suprimido esta exigencia. Tampoco lo exigía la doctrina plenaria de la Cámara Civil de la Capital Federal, sentada en el plenario “Kartopapel S.A” [...], fallo al que remito, en particular al voto del Dr. Alterini, quien con una detallada y clara fundamentación no deja dudas acerca de la innecesariedad de la protesta previa para repetir un impuesto pagado indebidamente”. Para concluir, expresó “nada habilita a los jueces a introducir de por sí recaudos que, sin ninguna razón sustancial o procesal consistente, restrinjan el acceso a la Justicia. Tal el caso, a mi juicio, del protesto”.

Por último, corresponde agregar que, si bien el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad no tiene una postura definida sobre esta cuestión, resulta alentador que dos de sus integrantes hayan decidido expedirse de forma explícita y contundente en el sentido de que la protesta no es necesaria.

En ese sentido, los jueces Casás y Lozano señalaron que “la falta de protesta al momento del pago de los tributos que se pretenden poner en crisis resulta insustancial para la procedencia de la acción de repetición... En cuanto a los tributos nacionales regidos por la ley n° 11.683, no se requiere para la repetición el apuntado recaudo. Otro tanto ocurre en el derecho positivo de la Ciudad constituido por las diversas versiones de su Ordenanza Fiscal —hoy Código Fiscal—, lo que permite concluir en este aspecto que tal requisito ha perdido al presente toda vigencia, por cuanto ha señalado la Corte Suprema de Justicia de la Nación que debe prescindirse de la protesta cuando la legislación respectiva prevé un procedimiento para la repetición que no lo contempla”¹⁵⁵. Para concluir, destacaron que “exigir como recaudo de la repetición frente a un pago indebido que el mismo haya sido realizado bajo protesta contraviene principios fundamentales acogidos en la Constitución Nacional y en la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, como son los

¹⁵³ Cámara CAyT, sala I, 28/9/2006, “Central Puerto S.A. c/GCBA s/repetición”, expte. n° 3848.

¹⁵⁴ Voto del juez Centanaro en los autos “Central Puerto S.A.”, antes citados.

¹⁵⁵ TSJ, 20/2/2008, “Central Puerto S.A. c/GCBA s/repetición (art. 457 CCAyT) s/recurso de apelación ordinario concedido”, expte. n° 5351/07.

relativos al derecho de acceso a la justicia, la posibilidad de revisión judicial de la acción de la Administración, la garantía de la tutela judicial efectiva y el derecho de defensa en juicio, aspectos extensamente abordados en el fundado voto del Juez de Cámara Horacio G. Corti”.

V.4. Juicio crítico sobre el requisito de la protesta

Con anterioridad a la puesta en funcionamiento de los tribunales locales, la doctrina plenaria establecida por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil en la causa “Kartopapel” era inequívoca en cuanto a la innecesariedad de la protesta. En virtud de la obligatoriedad de dicha interpretación y dado que las respectivas acciones tramitaban ante la justicia nacional en lo civil, no existían dudas acerca de que la protesta no constituía un requisito para repetir los tributos de la Ciudad de Buenos Aires.

En la actualidad y sin perjuicio de la clara tendencia que exhiben los fallos de primera instancia, existen algunas sentencias de la cámara local, ya reseñados, que generan algunas dudas sobre la exigencia de la protesta.

A mi entender, resulta nítido que la falta de protesta no puede constituir un fundamento válido para rechazar una demanda de repetición en la Ciudad de Buenos Aires.

Para sustentar lo expuesto, corresponde destacar, en primer término, que el Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no exige la protesta para ejercer la repetición de tributos, ya que de sus términos sólo cabe desprender como requisitos básicos la cancelación del tributo y que el pago haya sido indebido o sin causa, sin perjuicio del reclamo administrativo previo, en caso de corresponder¹⁵⁶.

En ese sentido, la jurisprudencia de la Corte Suprema ha establecido que la protesta no es exigible cuando las normas expresas que reglan el procedimiento local para la repetición de tributos no tienen establecido

dicho requisito¹⁵⁷. De esta forma, al tratarse de un recaudo que no se encuentra expresamente previsto en la norma aplicable, considero que no resulta viable crear por vía jurisprudencial una exigencia que restrinja o condicione el pleno ejercicio de los derechos constitucionales.

Finalmente, tampoco puede perderse de vista que los fundamentos expuestos por la Corte para justificar la protesta —en el sentido de los inconvenientes que podría generar al erario público una repetición—, pudieron tener alguna justificación en las primeras etapas de la organización nacional, pero en la actualidad no hay ningún peligro de que una acción de este tipo pueda resentir la atención de los servicios de interés colectivo¹⁵⁸, máxime cuando el propio Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad, a efectos de evitar tales inconvenientes, contiene un capítulo que regula el modo en que se ejecutan las sentencias que condenan al Estado local a dar sumas de dinero¹⁵⁹.

En definitiva, considero que la exigencia de la protesta no hace más que trabar el libre ejercicio de los derechos del contribuyente, vedándole reclamar la devolución de aquello que se ha cobrado sin título valedero alguno¹⁶⁰.

Cabe recordar que hace más de medio siglo el Modelo de Código Tributario para América Latina señalaba, en su art. 189, que “*para la procedencia de la acción no es necesario el requisito del pago bajo protesta*”. Al comentar dicha norma, sus redactores destacaron que con esa aclaración “se elimina un escollo

¹⁵⁷ Cfr. Fallos: 269:92; 300:1019; 301:223.

¹⁵⁸ Cfr. GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: “Todavía el requisito de la protesta como condición para la repetición de impuestos”, *ED*, 50-307, p. 309.

¹⁵⁹ Ver el art. 395 y ss. del CCAyT. Los alcances de tales normas pueden consultarse en BALBÍN, Carlos F. (director): *Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires, comentado y concordado*, t. II, tercera edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2012, pp. 1114 y ss.

¹⁶⁰ En ese sentido, se expide COLOMBO: ob. cit., p. 913.

¹⁵⁶ Cfr. art. 65 del Código Fiscal.

inventado por cierta jurisprudencia para dificultar la defensa de los particulares” y agregaron, a mayor abundamiento, que “*la protesta no es institución conocida en la mayoría de los países, ni figura en las leyes: ha sido creación pretoriana y carece de sustento en la época actual*”¹⁶¹.

VI. La repetición de tributos prescriptos

VI.1. El efecto de la prescripción tributaria y el Código Civil de Vélez Sarsfield

Otro de los temas interesantes que plantea la acción de repetición se vincula con la posibilidad de solicitar la devolución de los importes que se ingresaron para cancelar tributos prescriptos.

Considero que dicha cuestión no ha merecido un profundo examen por parte de la doctrina, a pesar de que se trata de un supuesto que no parece excepcional y que, claro está, se puede generar tanto en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, como también en las jurisdicciones nacionales, provinciales o municipales.

Para examinar adecuadamente este punto, es imprescindible aclarar, en primer término, cuáles son los efectos que produce la prescripción respecto de la obligación tributaria. Corresponde señalar que se reconoce, mayoritariamente, que en nuestro sistema jurídico la prescripción extingue la acción del acreedor para reclamar el crédito, pero no el derecho; criterio que se ha mantenido aun con la vigencia del Código

Civil y Comercial de la Nación¹⁶². Es decir, se extingue la posibilidad de reclamar a los órganos jurisdiccionales el auxilio para la ejecución del crédito y, por ello, se afecta la coercibilidad del vínculo¹⁶³. Esa solución fluye de lo dispuesto por el derecho privado, de aplicación supletoria al ámbito tributario.

El Código Civil de Vélez Sarsfield era claro en cuanto a que, al perder su exigibilidad, la obligación se transformaba en una natural. En efecto, según su art. 515, inc. 2º, del derogado Código Civil las obligaciones naturales eran las que “*fundadas sólo en el derecho natural y en la equidad, no confieren acción para exigir su cumplimiento, pero que cumplidas por el deudor, autorizan para retener lo que se ha dado por razón de ellas, tales son: (...) 2) las obligaciones que principian por ser obligaciones civiles, y que se hallan extinguidas por la prescripción*”.

En cuanto a las consecuencias prácticas que derivaban de dicha categorización, es necesario agregar el art. 516, norma que establecía: “*El efecto de las obligaciones naturales es que no puede reclamarse lo pagado, cuando el pago de ellas se ha hecho voluntariamente por el que tenía capacidad legal para hacerlo*”. Asimismo, cabe mencionar que el art. 791, inc. 2º, determinaba que: “*No habrá error esencial, ni se puede repetir lo que se hubiese pagado, en*

¹⁶¹ Por su parte, el Modelo del Código Tributario realizado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (en adelante, CIAT) establece que los contribuyentes y terceros responsables tienen acción para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente “aunque en el momento del pago no hubieran formulado reserva alguna” (art. 119). El texto completo del modelo, en su versión del año 2015, puede consultarse en el sitio www.ciat.org. Cabe recordar que en varios precedentes de la Corte se alude a la exigencia de protesta o “reserva”, término que utiliza el modelo mencionado.

¹⁶² ALTERINI, Jorge H. (director), *Código Civil y Comercial Comentado. Tratado exegético*, t. XI, La Ley, Buenos Aires, 2015, p. 811; GARRIDO CORDOBERA, Lidia; BORDA, Alejandro; y ALFERILLO, Pascual E. (directores), *Código Civil y Comercial, comentado, anotado y concordado*, t. III, Astrea, Buenos Aires, 2015, p. 674. En sentido contrario, se señala que la prescripción pone fin al derecho, pues aniquila el vínculo existente en la relación obligatoria. Asimismo, se sostiene que dicho criterio ha sido recogido en el Código Civil y Comercial, al haberse eliminado definitivamente las obligaciones naturales del Código Civil (CALVO COSTA, Carlos A., “Prescripción extintiva o liberatoria en el Código Civil y Comercial de la Nación”, *Suplemento especial nuevo Código Civil y Comercial*, noviembre de 2014, p. 237, La Ley Online: AR/DOC/3847/2014).

¹⁶³ LORENZETTI, Ricardo, “Análisis funcional de la prescripción liberatoria”, ya citado.

los casos siguientes: ...Cuando se hubiere pagado una deuda que ya se hallaba prescrita”.

En virtud de lo expuesto, se sostenía que operada la prescripción se extinguía la acción, pero el derecho creditorio subsistía en su carácter de obligación natural¹⁶⁴.

El tema planteado, en consecuencia, puede resumirse en el siguiente interrogante: ¿puede el contribuyente solicitar con éxito la repetición de los importes que abonó para cancelar una deuda prescrita?

El Modelo de Código Tributario para América Latina se expide expresamente sobre el punto y adopta una solución tajante, al señalar en su art. 60, que: “*Lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado con conocimiento de la prescripción*”. En los comentarios a dicha disposición, los redactores señalan que lo dispuesto es una aplicación del principio jurídico de que las obligaciones naturales no pueden ser materia de acción de repetición o de reembolso.

Por otra parte, cabe destacar que en el Anteproyecto de Código Fiscal, elaborado por Giuliani Fonrouge¹⁶⁵, se señalaba que “las sumas abonadas por tributos prescriptos no pueden ser materia de repetición” (art. 41). Dicha solución fue mantenida por el citado autor en oportunidad de redactar el Anteproyecto de Código Tributario

¹⁶⁴ La jurisprudencia local ha destacado, con anterioridad a la sanción del Código Civil y Comercial, que “*la declaración de prescripción de la deuda reclamada no tiene como consecuencia la extinción de la obligación, sino que esta última se transforma en natural, habiéndose extinguido únicamente la acción judicial para instar su cobro compulsivo*” (cfr. Cámara CAyT, sala I, 22/10/2007, “GCBA c/Campbell Colin Munro s/otros procesos incidentales”, expte. EJP n° 50.8307/2).

¹⁶⁵ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Anteproyecto de Código Fiscal, precedido de un estudio sobre lo contencioso-fiscal en la legislación argentina y comparada*, Sección Publicaciones del Seminario de Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires, 1942.

Nacional¹⁶⁶, al establecer que “lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no puede repetirse, aunque se haya ingresado con desconocimiento de la prescripción” (art. 64).

En el derecho comparado, varios ordenamientos tributarios adoptan el mismo temperamento, en cuanto vedan la posibilidad de repetir las obligaciones tributarias prescritas, aunque el pago se haya efectuado con desconocimiento de dicha prescripción¹⁶⁷.

En cambio, en el Modelo de Código Tributario del CIAT¹⁶⁸, la prescripción extingue el derecho, es decir, la deuda tributaria, y puede ser declarada de oficio (cfr. arts. 71 y 72). Por ende, resulta de toda lógica que dicho Código establezca que el pago de una obligación prescrita no implica la renuncia de la prescripción y da derecho a solicitar su devolución (art. 73). Cabe agregar que análogas consideraciones han sido expuestas por la doctrina en oportunidad de examinar la solución que establece el citado Modelo de Código Tributario¹⁶⁹.

Con sustento en las disposiciones del derogado Código Civil, parte de la doctrina nacional sostenía que no puede repetirse el pago de obligaciones naturales¹⁷⁰ y existen

¹⁶⁶ Dicha tarea le fue encomendada mediante el decreto 1232/63, a iniciativa del entonces Secretario de Hacienda de la Nación, Dr. Horacio A. García Belsunce.

¹⁶⁷ Ver, por ejemplo, en las normas pertinentes de Bolivia (art. 122, ap. III, del Código Tributario), Colombia (art. 819 del Estatuto Tributario) y Costa Rica (art. 56 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios).

¹⁶⁸ Versión del año 2015 del Modelo de Código del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

¹⁶⁹ TORREALBA NAVAS, Adrián, *Derecho Tributario Iberoamericano. A la luz de la versión 2015 del Modelo de Código Tributario del CIAT*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2017, p. 436.

¹⁷⁰ Cfr., entre otros, GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana Camila: *Procedimiento tributario y de la seguridad social*, novena edición, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005, p. 490. Sin embargo, al referirse al art. 516 del Código Civil, se ha sostenido que “el texto del código de fondo

algunos precedentes de la justicia contenciosa porteña que parecían orientarse en ese sentido¹⁷¹.

Sin embargo, resta determinar si la imposibilidad de repetir el pago de una obligación prescripta constituye una regla absoluta o existen supuestos en los cuales podría resultar admisible.

La jurisprudencia local ha admitido la repetición del pago de una obligación prescripta (“obligación natural” en la terminología de Vélez Sarsfield),

pareciera admitir que sí puede reclamarse lo pagado, producto de una obligación natural, cuando el pago no se ha hecho voluntariamente, como sería el caso de ser producto de un reclamo fiscal cuya defensa no podría ejercerse sin el pago previo” (cfr. ZICCARDI, Horacio: “Prescripción” en la obra colectiva, bajo su dirección, 75° Aniversario de la ley n° 11.683: homenaje de la facultad de Ciencias Económicas, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Buenos Aires, 2008, p. 571).

¹⁷¹ En el marco de una acción declarativa interpuesta con el objeto de que se declarara la prescripción de una deuda por patentes, la Cámara del fuero confirmó una medida cautelar y, en lo que aquí interesa, sostuvo: “¿Podría alguien asegurar que, en caso de que la acción declarativa prosperase, la AGIP haría lugar a la eventual repetición incoada por el actor a pesar de la disposición contenida en el art. 791 del Código Civil? No debe olvidarse que, de darse la hipótesis planteada, estaríamos frente al pago de una obligación natural, la cual no podrá ser recuperada ni siquiera a través de una acción de repetición, toda vez que el referido precepto establece que “No habrá error esencial, ni se puede repetir lo que se hubiese pagado en los casos siguientes:...2) Cuando se hubiere pagado una obligación prescripta” (cfr. Cámara CAyT, sala II, 19/08/2008, “Mc Loughlin Diego Enrique c/GCBA s/otros procesos incidentales”, expte. n° 2005/1). También al confirmar una medida cautelar dentro de una acción declarativa, se destacó que: “en caso de que la escribana deposite a favor de la demandada los tributos cuya prescripción la actora reclama, ésta estaría pagando una obligación natural que no da lugar a la acción de repetición posterior (art. 791, Código Civil)” (cfr. Cámara CAyT, sala I, 24/11/2005, “Etcheverry María Cristina y otros c/GCBA s/otros procesos incidentales”, expte. n° 15.737/1).

interpretando a *contrario sensu* el art. 516 del derogado Código Civil, porque el importe había sido retenido y el contribuyente había hecho reserva de repetir, dejando constancia expresa de su disconformidad con el pago. En efecto, la sala I de la Cámara de Apelaciones ha destacado que “*la discutida en estos autos constituye una deuda natural. En cuanto a los efectos de ese tipo de obligaciones, el artículo 516 del Código Civil dispone que ‘no puede reclamarse lo pagado, cuando el pago de ellas se ha hecho voluntariamente por el que tenía capacidad legal para hacerlo’. Contrario sensu, el pago involuntario de una obligación natural permite al deudor reclamar lo abonado. Sentado lo que antecede, corresponde analizar si en autos se ha configurado un pago involuntario pues, de ser así, encuadra el supuesto en las previsiones del artículo 516 del Código Civil arriba citado y corresponde, en consecuencia, hacer lugar a la repetición intentada. De las probanzas de autos surge que la deuda fue abonada en ocasión del perfeccionamiento de una escritura traslativa de dominio respecto del bien que la registraba, y en el marco de la obligación que recae sobre el escribano interviniente de retener las sumas que los asientos de la administración indican. Debe ponderarse asimismo, y especialmente, que el accionante dejó expresa constancia en acta notarial de la realización del pago contra su voluntad y con ánimo de reclamar las sumas ingresadas*”¹⁷².

En sentido análogo, la misma sala resolvió que “*corresponde analizar si en autos se ha configurado un pago involuntario pues, de ser así, encuadra el supuesto en las previsiones del artículo 516 del Código Civil arriba citado y corresponde, en consecuencia, hacer lugar a la repetición intentada. De las probanzas de autos surge que la deuda fue abonada en ocasión del perfeccionamiento de una escritura traslativa de dominio respecto del bien que la registraba, y en el marco de la obligación que recae sobre el escribano interviniente de retener las sumas que los*

¹⁷² Cámara CAyT, sala I, 10/11/2009, “Vasen Hugo Fernando c/GCBA s/repetición”, expte. n° 18.515.

asientos de la administración indican. Debe ponderarse asimismo, y especialmente, que la accionante dejó expresa constancia en acta notarial de la realización del pago contra su voluntad y con ánimo de reclamar las sumas ingresadas. Consecuentemente, no se trata de un pago voluntario —es decir, realizado espontáneamente y sin coerciones externas— que habilite al acreedor a retener lo pagado¹⁷³.

Al llegar la última de las causas citadas a la instancia del Tribunal Superior de Justicia se sostuvo que “la cancelación de tributos efectuada mediante retención practicada por el escribano interviniente al momento de perfeccionar una operación que tenga por objeto un inmueble al que corresponda la deuda reivindicada por el Fisco, constituye un pago involuntario del deudor en los términos del art. 516 del Código Civil. Esta norma desautoriza al pagador para reclamar la restitución de lo abonado por obligaciones naturales, en tanto dicho pago hubiera sido efectuado 'voluntariamente por el que tenía capacidad legal para hacerlo'. Consiguientemente, el precepto ha venido a disponer, contrario sensu, que las obligaciones de tal carácter, cumplidas de modo no voluntario, sí habilitan al deudor que las abona a repetir lo ingresado en dicho concepto. Importa aquí destacar la exigencia de voluntariedad que, conforme a la mejor doctrina civilista, debe ser entendida en clave de espontaneidad, para ocluir la repetición. En otros términos, a fines de impedir la repetición por parte del deudor de la obligación natural cancelada, esto es, permitir al acreedor retener para sí lo percibido, se requiere que el pago se haya realizado de modo espontáneo, sin dolo ni coerciones externas, aunque se ignore que se está dando satisfacción a una deuda no exigible

¹⁷³ Cámara CAyT, sala I, 5/5/2010, “S.A.M. Langenauer e Hijos c/GCBA y otros s/acción meramente declarativa”, expte. n° 22.091; 25/2/2015, “Seghon S.A.C.I. c/GCBA s/repetición”, expte. n° 28322; y sala III, 29/10/2015, “González, Néstor Ricardo Armando y otros c/GCBA s/repetición”, expte. n° 43.897/0.

civilmente. Así se han expresado, en términos contundentes, calificadas autoridades del Derecho Civil (...) Supuestos sustancialmente análogos al que se presenta en estas actuaciones, referidos a contribuyentes que cancelaron impuestos, tasas y/o contribuciones sobre inmuebles ya prescriptos, dejando expresa protesta en el marco del perfeccionamiento de operaciones relacionadas a dichas propiedades —realización de actos de constitución o transmisión de derechos reales que exigían como requisito ineludible el ingreso de los respectivos gravámenes a través de la intervención de agentes perceptores designados por la administración—, no constituyen una cuestión novedosa sino que, por el contrario, fueron considerados desde antaño por la jurisprudencia como pagos involuntarios en los términos arriba analizados y, por ende, repetibles¹⁷⁴.

En ese mismo orden de ideas, en un caso vinculado con la repetición de importes en concepto de un impuesto inmobiliario rural que se encontraban prescriptos al momento de ser abonados, la Corte de Justicia de Salta señaló que “la irrepetibilidad en cuanto efecto de la obligación natural, sólo cabe ser invocada respecto de pagos espontáneos, o sea, voluntarios y, en modo alguno, de aquéllos que expresa y concretamente se han formalizado ‘bajo protesta’, es decir, pretendiendo habilitar el reclamo respectivo por la vía de la repetición que es la única hábil para dar validez jurídica al mencionado protesto en el pago efectuado¹⁷⁵”.

Por otra parte, la jurisprudencia local entendió que lo dispuesto en el art. 791, inc. 2°, del derogado Código Civil tampoco

¹⁷⁴ Cfr. TSJ, 14/11/2011, “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘S.A.M. Langenauer e Hijos CIFIAG c/ GCBA s/ acción meramente declarativa’”, expte. n° 8006/11, voto del juez Casás, quien cita abundante doctrina y jurisprudencia en sustento de su postura.

¹⁷⁵ Corte de Justicia de Salta, 11/04/2011, “Norte Salteño S.A. vs. Provincia de Salta – recurso de apelación”, causa CJS 31725/8, tomo 154:1093/1106.

constituye un obstáculo para admitir la repetición de lo pagado por obligaciones prescriptas. En causas en las que los contribuyentes solicitaron a la justicia que ordenara a los escribanos que se abstuvieran de ingresar los importes retenidos en el marco de operaciones inmobiliarias, se señaló que el eventual depósito de tales sumas por parte del notario no obsta a una repetición ulterior¹⁷⁶.

Considero que esta interpretación resulta muy interesante ya que establece un enfoque que no ha sido profundizado y permite descartar la tesis que sostiene que nunca puede repetirse lo abonado por una obligación prescripta, al menos, en supuestos en que las sumas fueron ingresadas por agentes de retención y en esa oportunidad el contribuyente deja expresa constancia de su oposición al ingreso del tributo¹⁷⁷.

VI.2. La situación ante el Código Civil y Comercial de la Nación

En el marco jurídico reseñado, corresponde examinar cuál es la incidencia que tiene la sanción del Código Civil y Comercial de la Nación respecto de la posibilidad de repetir el pago de obligaciones prescriptas.

En primer término, no puede soslayarse que el Código Civil y Comercial elimina la categoría de las obligaciones naturales, pero en una norma que se vincula con el tema

¹⁷⁶ Cámara CAyT, sala I, 5/5/2008, “Vázquez López Manuel y otros c/GCBA y otros s/otros procesos”, expte. n° 27582/1; y 7/3/2007, “Concordia 4357 SA c/GCBA s/otros procesos incidentales”, expte. n° 19787/1.

¹⁷⁷ En un antiguo precedente, la jurisprudencia señaló que si el contribuyente solamente había pagado el impuesto que estaba prescripto ante las repetidas intimaciones del organismo recaudador —y ante el convencimiento de que iba a ser requerido por un juicio de apremio—, no se verificaba un supuesto de pago voluntario de una obligación natural, sino el pago forzado de la deuda. En ese marco, se sostuvo que dicha circunstancia tornaba admisible la repetición de lo ingresado por interpretación a *contrario sensu* del art. 516 del derogado Código Civil (cfr. Cámara Federal de Apelaciones de la Capital, 30/7/1948, “Decarlini, José”, *La Ley*, t. 53, p. 602 y ss.).

planteado dispone que “lo entregado en cumplimiento de deberes morales o de conciencia es irrepitable” (cfr. art. 728).

Por otra parte, específicamente agrega en el art. 2538 que “el pago espontáneo de una obligación prescripta no es repetible”.

Es decir, el Código Civil y Comercial de la Nación, sin aludir a la existencia de una obligación natural, dispone la irrepetibilidad del pago espontáneo de una obligación prescripta, de modo que, a mi entender, mantiene la solución del derogado Código Civil.

Resta señalar que la modificación en la terminología utilizada en la reforma se condice con la interpretación que se hacía acerca de la “voluntariedad” del pago que contemplaba el art. 516 del Código de Vélez Sarsfield, que debía entenderse como “espontaneidad”¹⁷⁸.

En definitiva, se mantiene la idea rectora de que, en principio, no se puede repetir el pago de una obligación tributaria prescripta, pero sería aplicable la jurisprudencia antes citada en el sentido de que si dicho pago no fue “espontáneo” —locución que reemplaza al concepto de “voluntario”¹⁷⁹ del art. 516 del Código Civil de Vélez Sarsfield— no existirían objeciones para admitir la repetición.

VI.3. La reforma del Código Fiscal

Cabe aclarar que el Código Fiscal, en virtud de la reciente modificación introducida por la ley 6505¹⁸⁰, establece en su art. 90 que: “El pago de obligaciones prescriptas por parte del contribuyente, responsable o tercero no

¹⁷⁸ CALVO COSTA, Carlos A. (director), *Código Civil y Comercial de la Nación: concordado, comentado, y comparado con los Códigos Civil de Vélez Sarsfield y de Comercio*, t. III, La Ley, Buenos Aires, 2015, comentario a cargo de José F. Márquez y Maximiliano R. Calderón, p. 753.

¹⁷⁹ Sobre dicho punto, ver GALLI, Enrique V., “El concepto de pago voluntario en las obligaciones naturales”, *Anales de la Facultad de Derecho de La Plata*, n° 7, 1934, pp. 109/130.

¹⁸⁰ BOCBA n° 6285 del 29/12/2021, ley que tiene vigencia a partir del 1 de enero de 2022 (cfr. art. 2°).

resulta susceptible de repetición o devolución”.

No puedo dejar de señalar que algunas legislaciones tributarias provinciales ya consagraban tal solución¹⁸¹, que ahora contempla expresamente la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Más allá de la expresa letra del Código Fiscal, considero que son varios los comentarios que merece la aludida modificación.

En primer término, considero que dicha norma no puede ser invocada, sin mengua al derecho de propiedad, respecto de los pagos de tributos realizados con anterioridad a la vigencia de la ley 6505, pues importaría otorgarle efectos retroactivos, solución contraria a lo establecido en el art. 51 de la Constitución porteña —en cuanto consagra el principio irretroactividad en materia tributaria— y a lo que dispone el art. 7° del Código Civil y Comercial de la Nación. En efecto, tal como lo reconoce la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el principio de irretroactividad impide la aplicación de las nuevas disposiciones a relaciones y situaciones jurídicas consumidas bajo un régimen legal anterior. En definitiva, estimo que el pago de obligaciones tributarias prescriptas realizado antes del año 2022 no puede quedar comprendido por la limitación que establece el Código Fiscal.

Sin perjuicio de lo señalado acerca de la aplicación temporal de la norma, considero que existe una perspectiva de mayor relevancia a efectos de determinar la concreta incidencia que puede tener la modificación

¹⁸¹ Se observa que el Código Fiscal de Entre Ríos establece expresamente que “*Los pagos que se efectúen para satisfacer una deuda prescripta no están sujetos a repetición*” (cfr. art. 79, ley n° 6505, actualizada por leyes 10.353, 10.447, 10.536, 10.557 y 10.561). Por otra parte, el Código Fiscal de Santa Fe dispone que “*Lo pagado o reembolsado para satisfacer una obligación o un derecho de devolución prescriptos, respectivamente, no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado con conocimiento de la prescripción*” (cfr. art. 107, ley 3456 y reforma de la ley 13.750).

señalada. Se trata de un enfoque de índole constitucional y consiste en responder el siguiente interrogante: ¿pueden las legislaciones locales regular los aspectos nucleares de la prescripción en forma opuesta a lo que establece la legislación de fondo? No me refiero aquí al reiterado conflicto acerca de las potestades locales para establecer los plazos, el inicio, las causales de suspensión o interrupción de los créditos tributarios, sino que, por el contrario, se estaría alterando la esencia misma del instituto, ya que, como se expuso, el art. 2538 del Código Civil y Comercial de la Nación, manteniendo las directrices del derogado Código Civil, permite la repetición en los casos de pagos que no resulten espontáneos.

Desde esa perspectiva, considero que la solución prevista en el Código Fiscal porteño resulta de muy dudosa constitucionalidad, ya que, al vedar la posibilidad de repetir el pago de obligaciones tributarias prescriptas, sin ningún matiz, choca frontalmente con el régimen de la prescripción contenido en la legislación de fondo. Es decir, la norma mencionada altera los efectos que produce la prescripción liberatoria, de modo que, a tenor de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia¹⁸², resultaría inválida.

VII. La doctrina del empobrecimiento y la repetición de impuestos indirectos

Cabe aclarar que, dentro de los distintos tributos con que cuenta la Ciudad, el impuesto sobre los ingresos brutos, para la mayoría de la doctrina¹⁸³, reviste las

¹⁸² No conozco ningún precedente en que se haya examinado puntualmente esta cuestión, pero estimo que resultaría aplicable la doctrina del precedente “*Filcrosa*” (Fallos: 326:3899) en cuanto a la exigencia de una regulación uniforme en todo el país en lo que respecta a la relación entre los acreedores y deudores.

¹⁸³ Ver, por todos, BULIT GOÑI, Enrique G.: *Impuesto sobre los ingresos brutos*, segunda edición, actualizada y ampliada, Depalma, Buenos Aires, 1997, pp. 47 a 49, autor que señala la natural traslación del gravamen al precio, sin perjuicio de

características de un impuesto indirecto, de modo que es necesario efectuar algunas consideraciones sobre la relevancia que puede tener su naturaleza a efectos de la viabilidad de la acción de repetición.

Hace varias décadas, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, en un plenario, sostuvo que *“si se acepta como un valor entendido que el impuesto a los ingresos brutos pertenece a la categoría de los indirectos, no parece que sea ético ni jurídicamente admisible que quien lo ha trasladado (efecto mediato), pretenda luego recuperarlo del ente recaudador a través de una acción de repetición, pues de esa manera estaría incorporando dos veces el monto a su patrimonio. Por un lado al trasladarlo al precio y por otro al reclamarlo por repetición al recaudador. De admitirse tal tesitura sería necesario entonces plantear como condición de admisibilidad de la acción de repetición, la prueba de la no traslación del impuesto, vale decir, la prueba del empobrecimiento, pues en caso contrario se produciría un enriquecimiento injustificado al recuperarse a través de dos vías”*¹⁸⁴.

Por otra parte, cabe recordar que la Corte Suprema, en el conocido precedente “Mellor Goodwin”¹⁸⁵, ha considerado necesario acreditar el “empobrecimiento” del actor a efectos de que proceda la acción, es decir, el contribuyente debe probar que no ha trasladado la carga del tributo cuya repetición persigue. Durante su vigencia, dicha postura fue extendida incluso a los impuestos

directos¹⁸⁶ y, por supuesto, que también se aplicó a diversos casos en los que se pretendía la repetición del impuesto a las actividades lucrativas¹⁸⁷, antecedente inmediato del actual impuesto sobre los ingresos brutos.

Sin embargo, luego de algunos años, esa doctrina fue explícitamente dejada de lado en la causa “PASA”, precedente en el cual se señaló que en las repeticiones sólo es exigible demostrar la existencia de un pago indebido, sin causa, y la prueba del ingreso del gravamen, sin que corresponda acreditar el empobrecimiento del contribuyente, pues dicha cuestión se relaciona con el arduo problema de la traslación de los tributos¹⁸⁸.

Lo cierto es que ambas posturas tienen anclaje en numerosos precedentes anteriores y demuestran que la Corte ha expuesto dos líneas de jurisprudencia contradictorias a efectos de admitir las acciones de repetición.

En años más recientes, si bien el máximo tribunal federal ha resuelto diversas causas en las que estaba presente la problemática del “empobrecimiento”, ha optado deliberadamente por no emitir un pronunciamiento que implique adoptar una postura expresa sobre esta cuestión¹⁸⁹.

las trabas de orden externo que puedan existir para ello.

¹⁸⁴ CNCiv., en pleno, 14/12/1984, “Ferrostaal Argentina S.A. v. Municipalidad de Buenos Aires”, Lexis nº 60000995.

¹⁸⁵ CSJN, 18/10/1973, “Mellor Goodwin, S.A.C.I. y F.”, Fallos: 287:79.

¹⁸⁶ CSJN, 2/5/1974, “S.A. Ford Motor Argentina”, Fallos: 288:333. Sin perjuicio de ello, cabe aclarar que, en materia del impuesto a los réditos, se señaló que cuando el accionante es una persona física el empobrecimiento cabe inferirlo del mero hecho del pago (Fallos: 289:67), criterio que se mantuvo respecto de una institución oficial de bien público y sin fines de lucro (Fallos: 294:20).

¹⁸⁷ Ver, entre otros, Fallos: 291:430; 292:410 y 294:102.

¹⁸⁸ CSJN, 17/5/1977, “S.A. Petroquímica P.A.S.A.”, Fallos: 297:500.

¹⁸⁹ A modo de ejemplo, puede verse la causa “Nobleza Piccardo S.A.I.C.” (Fallos: 327:4023), en la cual, con excepción de lo señalado en el voto del juez Zaffaroni, se expresa que la solución expuesta “no implica un examen de los recaudos propios de procedencia de la acción de repetición en materia tributaria” (consid. 9º). Luego, señaló que resultaba inoficioso extenderse en las distintas posiciones que había adoptado la Corte sobre el punto, pues, aun de adoptarse la tesis que requiere acreditar el “empobrecimiento”, en ese caso no era

En el contexto descripto, no puede soslayarse que, en el ámbito nacional y con la modificación introducida por la ley 25.795, en el art. 81, último párrafo, de la ley 11.683 se establece que “Los impuestos indirectos sólo podrán ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando éstos acrediten que no han trasladado tal impuesto al precio, o bien cuando habiéndolo trasladado acrediten su devolución en la forma y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos”¹⁹⁰.

Es sabido que en la órbita de la Ciudad de Buenos Aires no existe una norma de alcances similares —como sí ocurre en otros

ordenamientos provinciales¹⁹¹—, pero si se interpretara que la disposición transcrita involucra una cuestión estrictamente procesal, no existirían inconvenientes de índole constitucional respecto de la facultad de las autoridades locales de legislar una limitación análoga.

Sin perjuicio de ello, resulta relevante destacar los efectos temporales que podría tener una modificación legal con relación a controversias que ya se encuentren en trámite y, en ese sentido, son ilustrativas las consideraciones expuestas en algunas causas que ya han sido resueltas por la Corte Suprema.

En dichas actuaciones el organismo recaudador sostuvo que la modificación introducida por la ley 25.795 resulta de aplicación inmediata, incluso respecto de los

exigible tal recaudo en virtud de que la actora era un ente estatal cuyo patrimonio está destinado íntegramente a los fines que justifican su existencia y la totalidad de sus recursos se aplica mediante el gasto público en beneficio de su población (cfr. CSJN, 30/10/2012, causa M.282.XLVI. “Municipalidad de Monte Cristo [TF 18706-I bis] c/ DGI”, consid. 10 y 11). Hace poco tiempo, el máximo tribunal, al compartir el dictamen de la Procuradora Fiscal, se remitió a lo resuelto en la aludida causa “Municipalidad de Monte Cristo” (CSJN, 21/12/2021, “Municipalidad de General Pueyrredón”, Fallos: 344:3711).

¹⁹⁰ La reforma que introdujo la ley 25.795 entró en vigencia el 17 de noviembre de 2003, día de su publicación en el Boletín Oficial. En el derecho comparado, el Código Tributario de Brasil contiene una disposición muy similar (cfr. art. 166).

¹⁹¹ Interesa resaltar que el Código Tributario de Córdoba dispone, de modo expreso, que: “Tratándose del Impuesto sobre los Ingresos Brutos sólo podrá ser repetido por los contribuyentes de derecho cuando éstos acrediten fehacientemente que no han trasladado tal impuesto al precio de los bienes y/o servicios, o bien cuando habiéndolo trasladado acrediten su devolución en la forma y condiciones que establezca a tales fines la Dirección” (cfr. art. 122, último párrafo, ley 6006, t.o. dec. n° 400/15). De un modo similar, el Código Fiscal de Jujuy establece que: “Los impuestos indirectos sólo podrán ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando estos acrediten que no han trasladado tal impuesto al precio, o bien cuando habiéndolo trasladado acrediten su devolución en la forma y condiciones que establezca la Dirección” (cfr. art. 107, último párrafo, Código Fiscal, ley 5791 y modificatorias). Por otra parte, el Código Fiscal de Santa Fe determina que: “Tratándose del Impuesto sobre los Ingresos Brutos sólo podrá ser repetido por los contribuyentes de derecho cuando éstos acrediten fehacientemente que no han trasladado tal impuesto al precio de los bienes y/o servicios, o bien cuando, habiéndolo trasladado acrediten su devolución en la forma y condiciones que establezca a tales fines la Administración Provincial de Impuestos” (cfr. art. 123 bis, ley 3456, según la reforma de la ley 13.750).

casos en trámite administrativo o judicial, siempre que las respectivas decisiones no hubieran pasado en autoridad de cosa juzgada. Para desestimar el agravio planteado, la Corte señaló que la modificación introducida al art. 81 de la ley 11.683, mediante la ley 25.795, no era aplicable a los supuestos en que la vigencia de dicha ley resulta posterior a los pagos cuya repetición se perseguía, así como también al rechazo del reclamo administrativo e incluso al recurso planteado ante el Tribunal Fiscal. Asimismo, señaló *“cabe agregar, ante la insistencia de la AFIP en sostener la aplicación inmediata de la reforma, que al tratarse de la incorporación de un nuevo recaudo para la procedencia de las acciones de repetición, dicha disposición legal no puede ser aplicada a las acciones que se hubiesen iniciado con anterioridad a su vigencia pues ello importaría un menoscabo de la garantía de defensa en juicio, consagrada en el art. 18 de la Constitución Nacional”*¹⁹².

Con argumentos análogos se había expedido la Procuración General de la Nación al señalar que si bien las normas procesales son de aplicación inmediata a partir de su entrada en vigencia, aun a los juicios pendientes, lo cierto es que se ha hecho salvedad a esa doctrina en los supuestos en que existen actuaciones válidamente cumplidas con arreglo a la ley anterior, ya que su estabilidad se vincula con las garantías de los arts. 17 y 18 de la Constitución Nacional. En ese orden de ideas, se destacó que el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal había sido deducido con anterioridad a la sanción de la ley 25.795, de modo que *“la pretensión del Fisco importaría una clara violación al derecho de defensa de la actora, al exigirle ex post facto el cumplimiento de un extremo no previsto por la ley vigente al momento de inicio de esta causa”*¹⁹³.

En ese contexto, cabe agregar que, en una acción de repetición en materia del impuesto de sellos, el máximo tribunal federal descartó, por mayoría, la aplicación de la doctrina del empobrecimiento al sostener que la prueba de la lesión patrimonial no constituye un requisito para la procedencia de la devolución¹⁹⁴. En dicho pronunciamiento recordó, con cita en la mencionada causa “PASA”, que *“el interés inmediato y actual del contribuyente que paga un impuesto, existe con independencia de saber quién puede ser, en definitiva, la persona que soporta el peso del tributo, pues las repercusiones de éste determinadas por el juego complicado de las leyes económicas, podrían llevar a la consecuencia inadmisibles de que en ningún caso las leyes de impuestos indirectos y aún la de los directos en que también aquélla se opera, pudieran ser impugnadas como contrarias a los principios fundamentales de la Constitución Nacional”*. Asimismo, sostuvo que *“siempre se ha reconocido interés y personería a los inmediatamente afectados por un impuesto para alegar su inconstitucionalidad sin tomar en cuenta la influencia que aquél pudo tener sobre el precio de las cosas, ni quién sea el que en definitiva los abona, extremos ambos sometidos a reglas económicas independientes de las leyes locales; que jurídicamente el derecho de repetir un pago sin causa o por causa contraria a las leyes corresponde a quien lo hizo siendo su devolución a cargo de la persona pública o privada que lo exigió...”*.

En lo que respecta a la jurisprudencia del fuero contencioso porteño, cabe señalar que la sala II de la cámara local ha desestimado los planteos vinculados con la “doctrina del empobrecimiento”, con sustento en que la normativa fiscal de la Ciudad no contempla la no traslación del impuesto indirecto como recaudo para su repetición y en que,

¹⁹² CSJN, 5/3/2013, causa F.481.XLVI. “Fundación Emprender (TF 20.679-I) c/DGI”, consid. 7°.

¹⁹³ Cfr. causa “Fundación Emprender”, antes citada, dictamen de la Procuradora Fiscal, Laura Monti, del 23/5/2011.

¹⁹⁴ CSJN, 11/11/2014, A.2103.XLII “Asociación de Bancos de la Argentina y otros c/Provincia de Misiones y otros s/acción de repetición y declarativa de inconstitucionalidad”, del voto de los jueces Lorenzetti, Highton de Nolasco, Fayt y Maqueda.

determinada la existencia de un pago indebido, la demandada no había demostrado que su contraria hubiera transferido la carga del tributo¹⁹⁵.

Sin embargo, en otros pronunciamientos, los tribunales locales aplicaron la aludida doctrina del “empobrecimiento” y, como no se había acreditado la falta de traslación del tributo, rechazaron las acciones de repetición, solución que no comparto¹⁹⁶.

Estimo que sobre el punto resulta contundente la postura expuesta por el Ministerio Público Nacional¹⁹⁷ para descartar la doctrina que exige el “empobrecimiento” del contribuyente. Para fundar ese criterio, en líneas generales, destacó que: a) en la repetición debe atenderse al fenómeno tributario exclusivamente en su faz jurídica, sin que resulte pertinente incursionar en los intrincados vericuetos de sus consecuencias económicas; b) la traslación depende de las diversas circunstancias que se den para cada contribuyente en cada momento y en cada mercado en que se opere; c) la doctrina criticada tornaría inoperante (o casi) el instituto de la repetición dado que la prueba de un hecho negativo, como la falta de traslación del gravamen, importaría una exigencia de difícil (sino de imposible) cumplimiento; d) la doctrina del “empobrecimiento” lleva inexorablemente a consagrar —en derecho y en los hechos—

una inadmisibles injusticia: no sólo que el Estado se enriquezca por vías impropias sino, además, que sea contumaz en esa conducta ya que al privar al contribuyente de derecho la posibilidad de repetir, es imposible (o casi) que todos quienes se vincularon con aquél demanden al Estado a fin de obtener el resarcimiento que le fue negado al contribuyente; e) las consideraciones basadas en “normas éticas” o en la “buena fe”, invocadas para exculpar al Estado de su deber de devolver lo indebidamente apropiado, deben ser rechazadas porque, justamente, conducen al resultado contrario en la medida en que es la Administración la que debe ser leal, franca y pública en su comportamiento, máxime cuando el principio de ejemplaridad debe presidir todo el accionar estatal; y f) el criterio expuesto encuentra apoyo en importantes doctrinarios del derecho financiero, como Achille Donato Giannini y Fernando Sainz de Bujanda.

Por mi parte, aclaro que comparto los sólidos fundamentos que sustentan al dictamen reseñado y, sin desconocer que hay algo de razonabilidad en la doctrina del empobrecimiento, considero que su aplicación resulta peligrosa ya que puede conducir a un enriquecimiento indebido del Fisco¹⁹⁸.

No puede soslayarse que, al comentar el precedente “Mellor Goodwin”, Jarach sostuvo que si bien la doctrina parecía de “indudable fundamentación ética y de justicia”, los fundamentos y las consecuencias procesales de los requisitos para la acción de repetición ofrecen dificultades conceptuales y prácticas tal vez insuperables, a raíz de los problemas que presenta la prueba de la incidencia efectiva del gravamen como condición para su repetición¹⁹⁹.

¹⁹⁵ Cámara CAyT, sala II, 17/12/2008, “Bingo Lavalle S.A. c/GCBA s/repetición”, expte. n° 2840; y 11/3/2013, “ABN AMRO Management Argentina Sociedad Gerente de Fondos c/GCBA s/impugnación de actos administrativos”, expte. n° 21.374.

¹⁹⁶ Juzgado de Primera Instancia CAyT n° 6, 4/10/2010, “Profesión + Auge A.F.J.P. S.A. c/GCBA (Dirección de Rentas y Empadronamiento Inmobiliario) s/cobro de pesos”, expte. n° 2531/0; y Juzgado de Primera Instancia CAyT n° 12, 10/8/2017, “BBVA Banco Francés S.A. c/GCBA y otros s/repetición”, expte. n° 35309/0, ambas sentencias se encuentran firmes.

¹⁹⁷ Ver el dictamen emitido el 17/2/2010 por la Procuradora Fiscal Laura Monti en los autos M.282.XLVI. “Municipalidad de Monte Cristo (TF 18706-I bis) c/DGI”.

¹⁹⁸ Ver GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, t. II, novena edición, La Ley, Buenos Aires, 2004, pp. 732-733.

¹⁹⁹ JARACH, Dino, “Condiciones de la acción de repetición de impuestos indirectos”, *La Información*, t. XXVIII, p. 1411 y ss. (1973). El autor añade consideraciones adicionales del aludido problema en JARACH, Dino, “Nuevas reflexiones acerca del empobrecimiento como requisito de la

Asimismo, se ha sostenido que la tutela jurisdiccional se consagra al reconocer el derecho del sujeto pasivo a acceder a la justicia reclamando la devolución de lo abonado indebidamente sin ningún otro requisito, entre ellos, el relativo a la no traslación del impuesto a terceros²⁰⁰.

Finalmente, cabe señalar que la temática vinculada con la repetición de impuestos indirectos no es privativa de nuestro país y trasciende los límites geográficos en tanto ha sido materia de estudio por la doctrina extranjera²⁰¹.

VIII. Conclusiones

A diferencia de lo que ocurre en otras materias, considero que la repetición de tributos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no cuenta con una regulación que merezca destacarse por sus virtudes.

Por el contrario, se observa que en muchos aspectos sigue los lineamientos generales que exhibe la ley 11.683 y ni siquiera se aparta en aquellas cuestiones que pueden resultar más criticables.

En primer lugar, la legislación porteña exige realizar un reclamo administrativo como requisito previo para poder acceder a la instancia judicial. Asimismo, las normas aplicables parecen indicar que no basta con darle una oportunidad a la Administración para que revise la petición del contribuyente y, eventualmente, enmiende su error o evite un juicio innecesario, sino que una vez que se rechaza el reclamo de repetición corresponde agotar la instancia administrativa mediante un recurso jerárquico a efectos de que quede habilitada la instancia judicial. Considero que esa solución no parece acertada y que sólo conduce a dilatar de manera injustificada e innecesaria el acceso a la justicia.

Es cierto que la jurisprudencia local ha atemperado notoriamente la exigencia de realizar el reclamo administrativo previo, ya sea por la aplicación de la figura del “ritualismo inútil” (art. 5º, CCAyT) o bien mediante la distinción pretoriana de los casos de “pagos a requerimiento”, pero cabría preguntarse si resulta aconsejable que las normas todavía sigan requiriendo, como principio general, efectuar el reclamo administrativo previo. Sabido es que las posibilidades de obtener una respuesta favorable en sede administrativa —si es que se obtiene una decisión expresa, lo que no siempre ocurre— son escasas y que, en los hechos, el reclamo previo se transforma en una traba que dificulta o retarda el pleno acceso a la justicia. En ese sentido, cabe recordar que hace más de cinco décadas el Modelo de Código Tributario para América Latina señalaba, en su art. 189, que para la procedencia de la acción de repetición no es necesaria la presentación previa ante el Fisco, cualquiera que fuera el motivo de la pretensión. En los comentarios pertinentes, se agrega que el modelo “*ha desechado el reclamo previo ante la autoridad administrativa que efectuó el cobro, por cuanto la experiencia enseña que carece de todo efecto práctico, ya que es muy raro que aquélla reconozca el error en que hubiera incurrido; además, la demanda directa propuesta no impide que, en ciertos casos muy raros, el Estado demandado se allane al reclamo*”.

La mayor cantidad de normas porteñas que se refieren a la repetición de tributos están vinculadas con la prescripción y en dicho punto el Código Fiscal de la Ciudad adopta disposiciones que resultan muy similares a las que establece para el ámbito federal la ley 11.683. Cabe reiterar que el plazo de prescripción quinquenal, de acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Suprema, resultaba inconstitucional, pero dicha objeción ha quedado superada con la sanción del Código Civil y Comercial de la Nación.

En materia de intereses resarcitorios, considero que la legislación local, a pesar de las similitudes con la ley 11.683, exhibe uno

repetición de impuestos”, *La Información*, t. XXXII, p. 1469 y ss. (1975).

²⁰⁰ VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de derecho tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 354.

²⁰¹ LOBO TORRES, Ricardo, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 16º edición, Rio de Janeiro, 2009, pp. 294/296.

de los puntos más criticables. En primer término, determina que los intereses se devengan desde la interposición del reclamo administrativo y no desde que se efectuó el pago indebido, como lo hacen otras legislaciones, criterio que, a mi modo de ver, resulta más ajustado a pautas de equidad. Aun cuando se sostuviera que la solución al tema del devengamiento de los intereses constituye una materia opinable sometida a la sana discreción legislativa, lo que me parece que resulta indudable es que la irrisoria tasa de interés vigente es manifiestamente inconstitucional ya que no permite mantener incólume el monto nominal del capital a reintegrar.

Por otra parte, como se expuso a lo largo de este trabajo, hay varios puntos vinculados con la repetición de los tributos que, si bien no han sido regulados normativamente, fueron examinados por la jurisprudencia local.

Entre ellos, cabe mencionar al requisito de la protesta, recaudo que no se desprende de ninguna norma local y que no cabe confundir con la exigencia del reclamo administrativo previo. En efecto, considero que el reclamo se relaciona con la habilitación de la instancia judicial, es decir, constituye una cuestión que se refiere exclusivamente a la admisibilidad de la demanda, pero no a su viabilidad en cuanto al fondo del asunto. En cambio, la protesta apunta a un recaudo que no hace a la admisibilidad de la acción, sino a su procedencia material, a que prospere o no la pretensión esgrimida. Más allá de esta aclaración y de que no es el momento de reiterar los numerosos argumentos que existen en contra del requisito de la protesta, considero que se trata de un recaudo claramente insustancial a efectos de que proceda la repetición de tributos en la Ciudad. Es cierto que la ausencia de la protesta nunca constituyó un fundamento autónomo y en sí mismo suficiente para desestimar demandas de repetición, pero ha sido mencionada por alguna jurisprudencia que no comparto y que, a mi entender, debería ser totalmente desechada.

Asimismo, los tribunales locales han tenido la oportunidad de dictar varios fallos en los cuales han admitido, bajo la vigencia del derogado Código Civil, la posibilidad de repetir el pago de tributos prescriptos cuando el ingreso de tales sumas fue involuntario y dicha interpretación puede tener una importante virtualidad en materia de impuestos empadronados ante la falta de depuración de las deudas que figuran en los registros de la Administración y la necesidad de efectuar sin demoras algún tipo de operación sobre los respectivos bienes que requiera su previa cancelación. No puede soslayarse que el criterio mencionado se mantiene en el Código Civil y Comercial de la Nación, de modo que la reciente reforma del Código Fiscal que pretende enervar dicha solución, ofrece serios reparos en cuanto a su constitucionalidad.

Finalmente, considero que no corresponde exigir la prueba sobre la ausencia de traslación del impuesto que se persigue repetir, ya que no hay ninguna norma local que establezca dicho recaudo y porque la “doctrina del empobrecimiento”, en los hechos, puede conducir a que el Estado se enriquezca de forma ilegítima, circunstancia que no puede ser convalidada.

SECCIÓN ESPECIAL

**TRABAJOS INTEGRADORES DE LA CARRERA,
TESINAS DE LA MAESTRÍA,
TESIS DE DOCTORADO**

LA IMPUGNACIÓN JUDICIAL DE LAS RESOLUCIONES DE LAS COMISIONES ARBITRAL Y PLENARIA DEL CONVENIO MULTILATERAL ¹

Diego Ariel Menéndez

Índice

1. Introducción	1
1.1. Los principios constitucionales en juego	3
1.2. La jurisprudencia de la CSJN y los efectos sobre el régimen del Convenio Multilateral	4
2. El Convenio Multilateral	7
2.1. Competencia de las Comisiones Arbitral y Plenaria	7
2.2. La revisión ante las Comisiones y el tránsito por la instancia administrativa local	9
3. Competencia	16
3.1. Competencia federal y local	16
3.2. Competencia en razón de la materia	17
3.3. Competencia en razón de la persona	18
4. Naturaleza jurídica del Convenio Multilateral y de las resoluciones de sus Órganos	19
4.1. El Convenio Multilateral ¿Derecho local o derecho federal?	19
4.2. Naturaleza jurídica de las resoluciones de la Comisiones Arbitral y Plenaria, ¿laudo arbitral, actividad administrativa, jurisdiccional o normativa?	23
5. Efectos de las decisiones de los órganos del Convenio Multilateral	36
5.1. La Obligatoriedad de las decisiones y la fuerza de verdad legal	36
5.2. Ejecutoriedad	41
6. Alcance del control judicial	44
6.1. El control judicial suficiente	44
6.2. El control judicial y la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos	45
6.3. El control judicial de la actividad discrecional de la Administración	47
7. La revisión judicial de las decisiones de las Comisiones Arbitral y Plenaria	50
7.1. El recurso extraordinario contra resoluciones de la Comisión Plenaria	50
7.2. El control judicial indirecto de las resoluciones de la Comisiones Arbitral y Plenaria y su alcance	55
7.3. La revisión judicial directa de las resoluciones de las Comisiones Arbitral y Plenaria	59
8. La situación actual en la Provincia de Buenos Aires	66
8.1. Los primeros fallos sobre la materia en el fuero Contencioso Administrativo local y la atribución de competencia a la Justicia Federal. El caso Frigorífico Rydhans S.A.	66
8.2. El caso la Segunda y la inhabilidad de los títulos que no se ajustan a lo resuelto por los órganos del Convenio Multilateral	68
8.3. Los casos planteados ante el fuero Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires a partir de los precedentes de la CSJN	68
8.4. La contienda negativa de competencia	75

¹ Trabajo Final Integrador de la Carrera de Especialización en Derecho Tributario, Posgrado, Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires, octubre de 2021.

8.5. La excepción de falta de legitimación pasiva	77
8.6. La excepción de inadmisibilidad de la pretensión	79
8.7. La postura de la Suprema Corte de Justicia de la provincia de Buenos Aires	81
9. Consideraciones finales	85
Listado de fallos citados	88
Bibliografía	94

1. Introducción

La Constitución Nacional, en adelante CN, prevé que tanto el Gobierno Nacional, como las Provincias que la componen cuentan con facultades concurrentes para establecer impuestos indirectos.¹

Estas facultades habían sido reconocidas por la Corte Suprema de Justicia Nacional, en adelante la CSJN², estableciendo como límite que, al legislar, las Provincias no puedan gravar operaciones realizadas fuera de su territorio, pues actuarían más allá de su potestad jurisdiccional, invadiendo otras jurisdicciones y afectando la circulación territorial de los productos.

El impuesto "indirecto" sancionado por la totalidad de las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en adelante CABA, es el impuesto sobre los ingresos brutos, cuya base imponible está conformada por la totalidad de los ingresos brutos de la actividad, pudiendo desarrollarse en todas sus etapas en una jurisdicción o en varias jurisdicciones.

El mismo constituye la principal fuente de recursos impositivos propios que poseen las provincias y la CABA³. Asimismo, a nivel municipal, un estudio reciente⁴ dio cuenta que

el 75 % de los Municipios analizados que aplican la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene utiliza como base imponible para determinar su quantum, el impuesto sobre los ingresos brutos y el monto obtenido por la recaudación de esta tasa representa el 43 % de la recaudación de tasas, derechos y contribuciones de los municipios argentinos.

Al haber sido sancionado por todas las jurisdicciones fue inevitable la existencia de conflictos por doble o múltiple imposición.⁵

Es que el efecto que se produce cuando una jurisdicción local ejerce su potestad tributaria fuera de su ámbito territorial –estableciendo el impuesto sobre los ingresos brutos y gravando parte del proceso productivo o de comercialización llevado a cabo en otras jurisdicciones al engrosar su base imponible con operaciones llevadas a cabo en éstas– y tiene como contrapartida que la jurisdicción "invadida" también ejerce su potestad tributaria es la existencia de una doble o múltiple imposición.

Por ello, frente a la existencia de contribuyentes que realizan actividades en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, las Administraciones procuraron coordinar el ejercicio de las potestades tributarias y en la actualidad el instrumento que permite armonizarlas es el Convenio Multilateral, en adelante CM, sancionado el 18/08/1977.⁶

combinación de las variables citadas. Los metros cuadrados, los kilovatios consumidos o el número de empleados se relacionan más con la idea de tasa y son utilizados en municipios de pequeña escala".

⁵ Giuliani Fonrouge sostenía que "existe doble (o múltiple) imposición, cuando las mismas personas o bienes son gravados dos (o más) veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario". GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Tº I, 1977, Depalma, p. 311.

⁶ En este sentido se ha sostenido que "la existencia del Convenio Multilateral obedece a la necesidad de evitar superposiciones impositivas, las cuales se generan cuando una única actividad produce tantas hipótesis de incidencia tributaria como jurisdicciones en las cuales se desarrolla, y por un

¹ Conforme actual artículo 75 inciso 2º.

² Fallos: 149:261.

³ En el caso de la Provincia de Buenos Aires en el año 2019 representó el 71,75 % de los recursos tributarios de origen provincial, en los años 2017 y 2018 el 69,86 %, en el año 2016 el 72,90 % y en el año 2015 el 74,22%. Los datos fueron obtenidos de https://qba.gob.ar/hacienda_y_finanzas/direccion_provincial_de_politica_tributaria/recaudacion_provincial y los porcentajes calculados por mí.

⁴ La Estructura de la Recaudación municipal en la Argentina: alcances, limitaciones y desafíos, Ediciones Universidad Nacional de General Sarmiento, pág. 109. Allí se precisó que "De 138 municipios, cuya normativa se analizó para esta tasa, el 75% utiliza como base imponible los ingresos brutos. El 7% utiliza como único criterio de imposición la superficie (metros cuadrados), y otro 7% utiliza el consumo de energía y/o el personal ocupado. El 11% restante utiliza alguna

El CM, además de establecer un régimen general y diferentes regímenes especiales para la atribución de base imponible, establece un marco institucional, crea la Comisión Arbitral y la Plenaria, otorga facultades reglamentarias, coordina potestades y crea un mecanismo para resolver las cuestiones sometidas a su consideración, que se originen con motivo de la aplicación del convenio en los casos concretos que comienza ante la Comisión Arbitral y culmina con la decisión emanada por la Comisión Plenaria –en su carácter de órgano revisor de las decisiones de aquélla–.

Su aplicación, es decir, atribuir los ingresos brutos a cada una de las jurisdicciones que lo integran, tomando en cuenta sus previsiones, resulta obligatoria tanto para los fiscos provinciales como para los municipales⁷ y el contribuyente.

Es precisamente la impugnación judicial de dichas resoluciones la que voy a desarrollar en la presente monografía y para ello estimo necesario analizar el procedimiento administrativo ante los órganos del CM, los recursos administrativos y judiciales previstos, aunque debo adelantar que del texto del convenio no surge que el legislador haya previsto la existencia de recurso judicial alguno.

mismo total de ingresos a ser gravados por todas ellas.” (REVILLA, Pablo J.M., “Sujeción de las Municipalidades a la Normativa Provincial y al Derecho Intrafederal (Art. 35 del Convenio Multilateral). Exigencia de sustento territorial en la Tasa”, en *Tasas Municipales*, Tº I, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007, p. 395).

⁷ La CSJN, en los autos *Municipalidad de Morón c/ S.A. Deca y Otra s/ Apremio*, Fallos: 294:420, 20/05/1976, sostuvo la inexistencia de la deuda por resultar manifiesto que se omitió ponderar debidamente la incidencia del CM pues se había tomado como base imponible de la tasa que se ejecutaba el monto de las ventas realizadas en todo el país.

1.1. Los principios constitucionales en juego

Sostiene Cassagne⁸, que en el sistema judicialista que consagra la CN –en sus artículos 18, 108, 109, 116 y 117– y en el Preámbulo –en cuanto postula el objetivo de “afianzar la justicia”– no pueden excluirse, en principio, porciones de la actividad del Poder Ejecutivo que sean inmunes al control judicial, habida cuenta que dicho control debe ser amplio y suficiente conforme a los principios sentados por la propia CSJN.

En tal inteligencia Schreginger⁹ refiere que como derivación de los principios de reserva de ley –de carácter absoluto en nuestro ordenamiento constitucional de acuerdo a los arts. 4, 5, 9, 17, 19, 39, 52, 75 incs. 1 y 2, 76 y 99 párr. 3º– y el respeto estricto del principio de división de poderes con relación a las materias protegidas por la zona de reserva de ley, en el cual el Poder Judicial asume el control de constitucionalidad de las leyes y de la actuación u omisión de toda persona que ejerza función administrativa, como así también asume el control de legalidad respecto de estos últimos, surge el principio de control judicial pleno, suficiente, indisponible e indelegable de dichas materias, dentro de las cuales señala a las cuestiones tributarias, pauta hermenéutica que debe ser aplicada frente a toda actuación u omisión productora de efectos jurídicos sobre la esfera de los administrados.

Entiende que la aplicación de este principio produce las siguientes consecuencias: **a.-** la imposibilidad de disponer voluntariamente del control judicial; **b.-** que las cuestiones tributarias no pueden –en principio– ser sometidas a arbitraje; **c.-** que no pueden

⁸ CASSAGNE, Juan Carlos, “La Prohibición de Arbitrariedad y el Control de la Discrecionalidad Administrativa por el Poder Judicial”.

⁹ SCHREGINGER, Marcelo J., “Control judicial suficiente en materia tributaria. Efectivo acceso a la justicia frente a las decisiones de órganos administrativos interjurisdiccionales”, Thomson Reuters Información Legal, Cita Online: 0003/011573.

limitarse los derechos que nacen del debido proceso adjetivo; **d.-** que el control judicial suficiente no supone necesariamente la existencia de un sistema previo de impugnación administrativa, por no ser un requisito esencial para acceder al primero, ya que la posibilidad de rever las cuestiones por el propio órgano administrativo, o sus superiores, en general es entendida como un privilegio a favor de la Administración. Sí, en cambio, es una garantía esencial del procedimiento administrativo el derecho a obtener una decisión fundada, lo que implica, a su vez, el absoluto respeto al debido procedimiento adjetivo.

Debo agregar que los principios de tutela judicial continua y efectiva¹⁰ –establecido en los pactos internacionales y en la Constitución de la Provincia de Buenos Aires¹¹– y seguridad jurídica¹² constituyen principios básicos de

¹⁰ Sin extenderme mucho, la tutela judicial efectiva apunta básicamente: 1) a la eliminación de las trabas que obstaculizan el acceso al proceso; 2) a impedir que, como consecuencia de los formalismos procesales, queden ámbitos de la actividad administrativa inmunes al control judicial y; 3) a asegurar el ejercicio pleno de la jurisdicción. (Conf. CASSAGNE, Juan C., *Los grandes principios del derecho público constitucional y administrativo*, Buenos Aires, La Ley, 2015, p. 448).

¹¹ Ver arts. 8 y 25 de la Convención Americana de los Derechos Humanos, Pacto San José de Costa Rica, incorporada a la Constitución Nacional por el art. 75 inc. 22 y art. 15 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires. Sesin, considera que la garantía de defensa prevista en el art. 18 de la Constitución Nacional se integra con el principio de tutela judicial efectiva. (SESÍN, Domingo, *Administración pública, actividad reglada, discrecional y técnica*, 2ª ed., LexisNexis Depalma, Buenos Aires, 2004, p. 34).

¹² Según explica Guastavino, la seguridad jurídica es un valor principal, “que involucra las nociones de orden y certeza. La seguridad jurídica, empero, es más que el mero orden por la pretensión de justicia que la anima; y en cuanto mira al futuro consiste no solo en el actual respeto a la persona y a su libertad, sino que también concierne a la aspiración hacia un sistema de normas ciertas que satisface la necesidad de previsión. En un sentido amplio y desde el punto de vista de las relaciones

todo estado de derecho y para garantizar su ejercicio resulta necesario que el particular sepa con absoluta certeza cuáles son las vías que el ordenamiento legal prevé para la protección de sus derechos, máxime si tenemos en cuenta que los órganos del CM son órganos –a continuación analizaré la naturaleza de sus funciones– en los que participan las veinticuatro jurisdicciones, que cuentan con facultades de resolver conflictos y que, reitero, no existe ninguna disposición legal que establezca el mecanismo para obtener la revisión material directa de estas resoluciones.

1.2. La jurisprudencia de la CSJN y los efectos sobre el régimen del Convenio Multilateral

En los últimos años, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia aportó algunas precisiones sobre la vía para impugnar estas resoluciones.¹³

En la causa “Frigorífico de Aves Soychu SAICFI”¹⁴ fundamentó el rechazo del recurso extraordinario interpuesto contra una resolución de la Comisión Plenaria en la inteligencia que la apelación del artículo 14 de la ley 48, sólo procede respecto de sentencias judiciales, precisando que son aquellas provenientes de los órganos permanentes del Poder Judicial de la Nación y de las provincias.

entre el Estado y los individuos, la seguridad es la promesa dada por aquél a éstos de que sus personas, bienes y derechos no serán objeto de ataques violentos, o que si ellos se producen la sociedad les asegurara protección y reparación” (GUASTAVINO, Elías P., *Tratado de la “jurisdicción” administrativa y su revisión judicial*, Buenos Aires, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires, 1987, T° I, p. 28).

¹³ Ver los casos “Automotores Juan Manuel Fangio S.A. c/ Pcia. de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires”. A. 1013 y 1014. XLV; “Frigorífico de Aves Soychu SAICFI c/ Municipalidad de Gualeguay” (Fallos: 336:443); y “Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones”, M. 921. XLII. REX. Todos dictados en fecha 14/05/2013.

¹⁴ Fallos: 336:443.

Añadió que este principio tiene una excepción tendiente a preservar el control de constitucional que le incumbe y se trata de aquellos supuestos en que esos tribunales hayan sido sustituidos por órganos o funcionarios administrativos por disposición legal que, además, excluya toda otra forma de revisión judicial, supuesto que no acontecía en ese caso.

Asimismo, sobre la base de la doctrina sentada en los autos “Papel Misionero” recordó que el CM forma parte del derecho público local, carácter que resulta extensivo, en principio, al resultado de la actividad desplegada por los organismos encargados de su aplicación.

Concluyó que, de mantener su postura frente a las determinaciones practicadas por la Municipalidad de Gualeguay, no obstante lo resuelto por los citados organismos, la actora debía ventilar la cuestión ante los tribunales provinciales competentes, por las vías que las normas procesales respectivas dispongan, sin perjuicio de su intervención ulterior en el supuesto de suscitarse una cuestión federal durante su curso.¹⁵

Las precisiones que surgen del fallo son las siguientes: **a.-** el CM integra el derecho público local, al igual que las resoluciones que

dictan sus órganos; **b.-** las Resoluciones de la Comisión Plenaria son susceptibles de impugnación judicial directa; **c.-** el recurso extraordinario no es la vía para efectuarla y **d.-** la cuestión debe ventilarse ante los tribunales provinciales competentes.

Sin embargo, de la mano de las certezas aportadas por este fallo surgen diferentes inquietudes a la hora de analizar el escenario planteado.

Si bien es cierto que de la doctrina del fallo surge que las resoluciones de la Comisión Plenaria son susceptibles de impugnación judicial, el Tribunal no establece el alcance de este.

He aquí uno de los primeros interrogantes que cabe efectuar ¿qué naturaleza presentan las decisiones de los órganos del Convenio? ¿Son laudos arbitrales, actos administrativos o jurisdiccionales?

Definir su naturaleza, nos permitirá definir el alcance del control judicial, es decir, si los jueces deben controlar solamente el respeto de las formas del procedimiento o si además de ello, su intervención incluye adentrarse en lo sustancial del asunto, esto es, convalidar –o no– la interpretación que los órganos del Convenio realizan con relación al mismo ya sea al resolver un caso concreto o al dictar una resolución de alcance general.

Obsérvese que la CSJN remite al tránsito de las instancias locales –por las vías que la normativa procesal disponga– en caso de disconformidad con las resoluciones determinativas dictadas en concordancia con la decisión de los órganos del Convenio pero no precisa si ello importa plantear la cuestión sustancial o formal, en el marco del proceso judicial de impugnación de la resolución que determina la deuda, cuestionando indirectamente la decisión de los órganos del Convenio o si debe impugnarse la decisión de las Comisiones en un proceso autónomo de manera directa.

Esto me lleva necesariamente a plantearme otros interrogantes, ¿quiénes se encuentran legitimados a impugnar estas decisiones? ¿Se encuentra el contribuyente legitimado para

¹⁵ Cabe recordar que la Comisión Plenaria había rechazado la apelación interpuesta por Frigorífico de Aves Soychu SAICFI, y confirmado la resolución de la Comisión Arbitral, que no hizo lugar a la impugnación efectuada por la mencionada empresa contra las resoluciones N° 89/06 y 23/07 de la Municipalidad de Gualeguay que determinaron de oficio la tasa por inspección sanitaria, higiene, profilaxis y seguridad municipal correspondiente a los años 2004 y 2005, y a los períodos enero a octubre de 2006. Para así decidir, la Comisión Arbitral consideró que la Municipalidad de Gualeguay podía conformar dicha tasa con hasta el 100% de los ingresos de la peticionaria atribuidos a la Provincia de Entre Ríos a los fines del impuesto sobre los ingresos brutos, toda vez que la empresa no había acreditado que desarrollara actividades en otros municipios de esa jurisdicción a fin de reducir la base de imposición de la citada tasa municipal.

impugnarla de manera directa? ¿Qué acontece con las Provincias y los Municipios? ¿Pueden impugnarlas judicialmente o la obligatoriedad de sus decisiones para las jurisdicciones adheridas que el propio Convenio establece se lo impide? ¿Cuál sería el procedimiento para impugnarlas en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires?

Estos interrogantes y aquellos que surjan a lo largo de su desarrollo son los que procuro despejar a lo largo del presente.

2. El Convenio Multilateral

2.1. Competencia de las Comisiones Arbitral y Plenaria

De acuerdo a lo establecido por el artículo 15 del CM, su aplicación estará a cargo de una Comisión Plenaria y de una Comisión Arbitral, en adelante CP y CA, respectivamente.

Ambas comisiones son órganos administrativos, compuestos por representantes de las jurisdicciones y el presidente (no perteneciente a ninguna de ellas), sin participación alguna de quien recurre a ellos¹⁶.

2.1.1. De la Comisión Arbitral

De acuerdo con lo normado por el artículo 24 del CM, la CA tiene como funciones, entre otras: **a)** Dictar de oficio o a instancia de los Fiscos adheridos, normas generales interpretativas de las cláusulas del presente convenio, que serán obligatorias para las jurisdicciones adheridas; **b)** Resolver las cuestiones sometidas a su consideración, que se originen con motivo de la aplicación del convenio en los casos concretos. Las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto; **c)** Resolver las cuestiones que se planteen con motivo de la aplicación de las normas de procedimiento que rijan la actuación ante el organismo (...); **h)** Convocar a la Comisión Plenaria en los siguientes casos: (...). **2.** Para resolver los recursos de apelación a que se refiere el artículo 17, inciso e), dentro de los treinta (30) días de su interposición. A

tal efecto remitirá a cada una de las jurisdicciones, dentro de los cinco (5) días de interpuesto el recurso, copia de todos los antecedentes del caso en apelación (...)."

Cabe precisar que las actuaciones ante la CA se encuentran regidas por el reglamento procesal que fuera aprobado, con fecha 17 de septiembre de 2015, por la CP a través del dictado de la Resolución General N° 32/15.

Su artículo 2 dispone la obligatoriedad de la jurisdicción en todos los asuntos que se vinculen con la aplicación del CM, y que la intervención de la CA será a requerimiento de las jurisdicciones adheridas o de los sujetos tributarios y la faculta a intervenir de oficio cuando la importancia del problema lo justifique.

Luego define cuando se considera configurado el "caso concreto" que hace referencia el citado artículo 24 inciso "b" del CM y precisa que será en oportunidad que: **a.-** se acredite que la autoridad tributaria competente ha dictado la correspondiente resolución que configure la "determinación impositiva"; **b.-** se acredite la existencia de interpretaciones distintas entre dos o más jurisdicciones para la aplicación del CM, a una misma situación fiscal, respecto de un mismo contribuyente y **c.-** se desestime en la primera instancia administrativa, la repetición deducida por un contribuyente alcanzado por el CM, referida al impuesto abonado espontáneamente (art. 3°).

En los casos concretos "a" y "c", los contribuyentes, responsables y terceros habilitados deben comunicar a la jurisdicción, que procederán a accionar ante la CA dentro del plazo otorgado por las normas procesales de la jurisdicción para recurrir la determinación impositiva (art. 4). En idéntico plazo deben interponer la acción ante aquella.

Finalmente, su artículo 25 indica que pueden adquirir el carácter de partes en las actuaciones, las jurisdicciones, los contribuyentes y las asociaciones reconocidas en cuanto resulten afectadas, sin necesidad de patrocinio o asistencia profesional.

¹⁶ SCHREGINGER, Op. Cit, pág. 2.

2.1.2. De la Comisión Plenaria

El artículo 17 establece que serán funciones de la CP entre otras:¹⁷ “(...) **e)** Resolver con carácter definitivo los recursos de apelación a que se refiere el artículo 25, dentro de los noventa (90) días de interpuestos; (...)”.

De acuerdo a lo normado por el artículo 25 del CM, frente al dictado, por parte de la CA, de disposiciones generales interpretativas y de resoluciones en las que resuelva los casos concretos planteados, los fiscos adheridos y los contribuyentes o asociaciones reconocidas afectadas, podrán interponer recurso de apelación ante la CP, en la forma que establezcan las normas procesales¹⁸ y dentro de los treinta (30) días hábiles de su notificación.

La interposición de este recurso resulta de suma importancia pues una vez resuelto quedaría agotada la vía administrativa que habilitaría la impugnación o revisión judicial de ambas resoluciones.

2.2. La revisión ante las Comisiones y el tránsito por la instancia administrativa local

2.2.1. La existencia de un “caso concreto” y la doble vía para obtener su revisión

El artículo 5° del Reglamento Procesal dispone que la acción ante la CA, en los supuestos de configurarse un “caso concreto” por existir una “determinación impositiva” o el

¹⁷ a) Aprobar su reglamento interno y el de la Comisión Arbitral; b) Establecer las normas procesales que deberán regir las actuaciones ante ella y la Comisión Arbitral; c) Sancionar el presupuesto de gastos de la Comisión Arbitral y controlar su ejecución; d) Nombrar el presidente y vicepresidente de la Comisión Arbitral de una terna que al efecto se solicitará a la Secretaría de Estado de Hacienda de la Nación; (...) f) Considerar los informes de la Comisión Arbitral; g) Proponer, "ad referendum" de todas las jurisdicciones adheridas, y con el voto de la mitad más uno de ellas, modificaciones al presente convenio sobre temas incluidos expresamente en el orden del día de la respectiva convocatoria. La Comisión Arbitral acompañará a la convocatoria todos los antecedentes que hagan a la misma.

¹⁸ Ver arts. 15/17 de la Res. N° 32/15.

rechazo de una repetición en instancia administrativa (art. 3 incs. “a” y “c”), se debe promover dentro del plazo concedido por las normas de procedimiento de cada jurisdicción, para recurrir o impugnar estos actos.

Es decir, frente a una determinación de oficio o un rechazo de un pedido de repetición por parte de las Administraciones Provinciales o Municipales, el contribuyente cuenta con una doble vía para lograr su revisión.

La primera de ellas se trata de la posibilidad de solicitar la revisión de dichos actos a través de las vías recursivas previstas en la legislación local y eventualmente, una vez agotada la vía administrativa, plantear la cuestión ante el Poder Judicial local.

La segunda se trata de promover la acción ante la CA y que ésta revise la interpretación dada al CM.

Esto importa necesariamente abordar un tema que plantea diferentes interpretaciones y soluciones vinculado concretamente al aspecto procesal que regula el CM y es cómo se vinculan el procedimiento que éste establece, con aquellos regulados por las legislaciones locales que nacen indefectiblemente en sede administrativa pero que continúan, una vez agotada la misma, en el seno de los poderes judiciales de cada una de las jurisdicciones que adhirieron al CM, en el marco de un proceso judicial que procura el control de los actos de la administración.

2.2.1.1. Los procedimientos no se excluyen

La primera cuestión para analizar es si la opción por parte del contribuyente de una vía importa necesariamente que no pueda ser ejercida la otra.

En otras palabras, si la presentación por parte del contribuyente de un recurso ante el fisco local significa la renuncia de acudir ante la CA, o viceversa, si la promoción de la acción ante ésta importa la renuncia del tránsito de la vía administrativa local y en consecuencia, la judicial por no encontrarse agotada la vía administrativa.

En este andar, no observo en la letra del CM que el tránsito por parte del contribuyente por

las vías que éste prevé genere como consecuencia su renuncia a acudir a las instancias administrativas locales que pueden concluir con la acción judicial pertinente o viceversa¹⁹.

Sostiene Corti²⁰ que no hay sustitución del procedimiento recursivo administrativo y del proceso judicial de carácter local para impugnar un acto administrativo de contenido tributario –determinación de oficio–, por el procedimiento ante la CA.

Entiende que al fijarse que el plazo para plantear el caso concreto es el mismo que para impugnar la determinación de oficio en cada jurisdicción, da por supuesto que ambas vías transcurren, o pueden transcurrir, de forma paralela, que no hay obligación de acudir a la CA, ni una opción excluyente de modo tal que escoger una vía implique renunciar o perder el acceso a la otra.

Nótese que la CSJN sostuvo en reiteradas oportunidades, al rechazar recursos extraordinarios contra Resoluciones de la CA y CP, que no advertía que se tratara de un supuesto de sustitución de los órganos permanentes del Poder Judicial de la Nación y de las provincias, por órganos o funcionarios administrativos por disposición legal que, además, excluya toda otra forma de revisión judicial.²¹

Por su parte Schreginger,²² considera que la CA constituye una instancia recursiva de los contribuyentes que ejercen su actividad a título oneroso en más de una jurisdicción,

paralela y no excluyente a las que existan en las jurisdicciones que hayan ejercido la potestad fiscalizadora y por ello podrá peticionar la instancia recursiva local, la prevista en el CM o ambas conjuntamente.

Para Jáuregui²³ la acción que plantea el contribuyente ante la CA no excluye la presentación del recurso en sede local y ambos procedimientos pueden entablarse al mismo tiempo, con suspensión del proceso determinativo local hasta el dictado de la resolución de la CP.

Es interesante su opinión pues como vimos, la suspensión del procedimiento ante la Administración local no se encuentra prevista en la normativa del CM y dependerá de su reconocimiento en la legislación local.

Si la legislación local no prevé la suspensión del procedimiento, el tránsito por los órganos del CM no impide que quede firme la resolución, por ello, si la CA no efectúa la interpretación planteada por el contribuyente y confirma aquélla efectuada por la Administración local al determinar de oficio o rechazar un pedido de repetición, el acto queda firme, ello claro está, si el contribuyente no articuló los recursos previstos y/o la impugnó judicialmente.

Según Sferco²⁴ se contempla así una alternativa administrativa consistente en un procedimiento especial complementario de las vías recursivas del derecho fiscal ordinario, de modo que el tratamiento del conflicto se diversifica en lo que al CM atañe ya que pasa a ventilarse paralelamente ante la CA y la administración tributaria, o bien ante dicha Comisión y el tribunal fiscal local a la vez, en su caso, lo cual abre la posibilidad de soluciones dispares referidas a una misma situación.

¹⁹ Se puede advertir que el régimen establecido difiere de aquel previsto por la ley 11.683, en el cual el recurso de reconsideración ante la AFIP y el de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación se excluyen (ver CSJN, fallos 333:161).

²⁰ Ver su voto en la sentencia de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Sala 1ª. Autos "YPF S.A. v. DGR. (RE. 480/DGR/2000) s/recurso de apelación judicial s/decisiones de DGR", Expte N° 37", sentencia de fecha 27/06/2003.

²¹ Fallos: 277:474, 292:620, 305:1471 y 1699, entre otros.

²² SCHREGINGER, Op. Cit, pág. 2

²³ JAUREGUI, Roman Guillermo, "Procedimiento ante las Comisiones Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral en materia de Tributos Municipales", en Tasas Municipales, T° II, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007, p.1147/11/71.

²⁴ SFERCO, José M. "Crítica de los procedimientos de impugnación de las resoluciones de los organismos del Convenio Multilateral" Thomson Reuters Checkpoint.

Entiende que la vía de la CA no es obligatoria, pero sus decisiones irradian efectos interjurisdiccionales. En cambio, las defensas previstas en los códigos fiscales son ineludibles para evitar la firmeza de la determinación tributaria, pero las resoluciones dictadas en su mérito impactan solamente sobre la jurisdicción que reclama el tributo para la cual resulta obligatoria.²⁵

2.2.1.2. El tránsito por los órganos del Convenio Multilateral como única vía

Resulta de sumo interés transcribir las precisiones que la Sra. Procuradora Fiscal aportó sobre el tema.²⁶

En dicha oportunidad sostuvo que “(...) la controversia que el contribuyente tenga con una de esas jurisdicciones, cual juego de espejos, necesariamente repercutirá en su relación sustantiva con las demás, ya que la porción diferencial de base imponible que una de ellas pretenda para sí, por considerar que se la ha atribuido en menos el contribuyente, deberá ser detrída de la porción (o las porciones) que a otra (u otras) éste les haya atribuido en exceso. Es un asunto que tiene una explicación matemática muy simple: la sumatoria de las diferentes porciones de base imponible asignadas ha de dar siempre el mismo total. Es por tal razón que, según lo aprecio, el mecanismo del art. 24, inc. b), del CM no constituye una vía “alternativa” para la solución de las controversias entre el contribuyente y “el” fisco local, sino que se evidencia como el único mecanismo existente que posibilita finiquitar, de una vez, la cuestión con respecto a todas las jurisdicciones involucradas, dado que la corrección que

pretenda una de ellas -en la porción de base imponible que le corresponde- repercutirá obligadamente en las relaciones del contribuyente con las demás Provincias, por las ya mentadas cuestiones de simetría especular.”

A su entender, el contribuyente si “(...) en vez de recurrir a la vía de la Comisión Arbitral, decidiese exclusivamente hacerlo ante las instancias locales, en caso de quedar firme la tesitura fiscal -sea en sede administrativa o en la judicial local-, no podría oponer esa situación ante el resto de las jurisdicciones en que desarrolla su actividad, ya que éstas no han tenido participación alguna en la disputa”.

A modo de síntesis y más allá de lo expuesto precedentemente, es posible afirmar que la opción por parte del contribuyente de alguna de las dos vías previstas no importa la renuncia de la otra y en consecuencia, éste cuenta con la facultad de promover coetáneamente la acción ante la CA e interponer el o los recursos que el ordenamiento local prevea en sede administrativa, sin que haya, en principio, suspensión del procedimiento local y los plazos de impugnación judicial.

2.2.2. Efectos del planteo del “caso concreto” ante la Comisión Arbitral

De acuerdo con lo normado por el artículo 24, inciso “b”, dentro de las funciones que tiene la CA se encuentra la de resolver las cuestiones sometidas a su consideración, que se originen con motivo la aplicación del convenio en los casos concretos y sus decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto.

La letra del CM no aporta ninguna precisión sobre los efectos que el inicio de esta acción tiene con relación al tránsito de la vía administrativa local, por su parte, el reglamento le exige al contribuyente notificar a la jurisdicción, que procederán a accionar ante la CA.

No está prevista la suspensión del proceso determinativo local hasta el dictado de la resolución de la CP y, en consecuencia, podrán

²⁵ En este sentido Corti sostiene que sólo mediante un recurso local se manifiesta la voluntad de no consentir el acto y, a la vez, sólo por la vía local puede, eventualmente, obtenerse la suspensión de sus efectos, ver su voto señalado en la cita 20.

²⁶ Ver dictamen de la Sra. Procuradora Fiscal Laura Monti, de fecha 29/07/2009 en autos “Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones”. M. 921. XLII. REX. 14/05/2013.

existir soluciones de la propia Administración contradictorias en lo que a la interpretación del CM atañe, vulnerando el principio de eficacia y sus complementos –celeridad, economía y sencillez–.

Sobre este punto se ha expresado Ratti²⁷ y explicó que, aunque ninguna norma lo dispone, ante la presentación del caso concreto las jurisdicciones suspenden el curso del procedimiento local, lo que resulta razonable dado que lo que se resuelva en aquel les será obligatorio.

Opina que, la adhesión al CM a partir del dictado de una norma local, resulta un elemento más que suficiente, para que la jurisdicción involucrada aguarde el dictado de la resolución definitiva de sus organismos, con carácter previo a continuar con el procedimiento local y/o iniciar las vías de ejecución.

En este mismo orden de ideas, Sferco²⁸ puntualiza que las propias jurisdicciones adherentes decidieron que las opiniones de sus organismos constituyen decisiones inamovibles para ellas, de manera que sus fundamentos pasarán a integrar la causa jurídica del acto administrativo fiscal decisor. De allí que la administración activa deba esperar que resuelva la Comisión y ajustarse a lo que ella opine.

Fundamenta su postura en el principio de unidad de acción de la administración pública.

Schreginger,²⁹ sostiene que si ambas instancias recursivas –la local y la del CM– se desenvuelven paralelamente y arriban a una decisión de la cuestión existen probabilidades ciertas de que colisionen por contradicción; frente a esto, el sistema debe prever algún mecanismo de coordinación de competencias.

En los hechos, sin una disposición legal expresa, las instancias recursivas locales se abstienen de tratar la impugnación, suspendiendo el procedimiento hasta tanto se les notifique la decisión de los organismos de aplicación del CM y, en general, acatando dicha resolución en cuanto establece el criterio de interpretación de dicha normativa.

Entiende que la interacción entre los organismos se puede definir como cuestión prejurisdiccional o predecisional destinada a uniformar la aplicación de una ley, equiparable a la cuestión prejudicial dentro de la función judicial.

En efecto, más allá del nombre que se le otorgue –prejurisdiccional, predecisional o prejudicial–, la cuestión sometida a la decisión de los órganos del CM, constituye una cuestión que debe resolverse con anterioridad a la decisión que tome la Administración en su procedimiento local, recordemos que las mismas ya cuentan con una decisión –ya sea se trate de un acto de determinación de oficio o un rechazo al pedido de repetición de un tributo en la vía administrativa local–, por lo que podemos presuponer que el contribuyente debería interponer algún recurso –revocatoria, jerárquico, de apelación– y la Administración resolverlo.

El primer argumento que se presenta a favor de esta idea es que las decisiones de la CA y CP son obligatorias para las jurisdicciones que ratificaron el convenio y para las Municipalidades.

El segundo argumento surge como consecuencia de los efectos de las decisiones de los órganos del CM que repercuten en el plano sustancial y formal –ver punto 5–.

2.2.3. El inicio de la acción ante la Comisión Arbitral y sus efectos en la Provincia de Buenos Aires

En el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, recién en el año 2014, el Tribunal Fiscal provincial, en adelante TFPBA, a través del Acuerdo Plenario N° 34, resolvió suspender el procedimiento ante dicha instancia recursiva

²⁷ RATTI, Gerardo D., "Algunas controversias suscitadas en torno al procedimiento ante los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral 18/8/1977", en "Derecho Constitucional Financiero y Tributario Local", en homenaje a los Dres. José O. Casás y Enrique G. Bulit Goñi, Director: Álvarez Echagüe, Juan M., Ed. Ad. Hoc, Bs. As.

²⁸ SFERCO, Op. Cit., pág. 7

²⁹ SCHREGINGER, Op. Cit, pág. 2.

local, durante el tiempo de substanciación del trámite ante los organismos del Convenio.³⁰

Es decir, en el caso de las resoluciones de la ARBA³¹, que sean apeladas ante el TFPBA, el trámite de las actuaciones administrativas es suspendido por decisión plenaria del propio Tribunal.

En cuanto al procedimiento administrativo ante la ARBA, teniendo en cuenta que el artículo 161 del Código Fiscal establece la suspensión del plazo de prescripción, podría afirmarse que el procedimiento debería suspenderse aunque no hay ninguna disposición que lo establezca en forma expresa.

Sin embargo, si a nivel municipal la suspensión del procedimiento no está prevista en sus ordenanzas, ello impide que la Administración obre en tal sentido pues requiere de una norma de habilitación³².

A modo de conclusión podría afirmarse que resulta necesario reglamentar que la interposición de la acción ante la CA produce efectos suspensivos en el procedimiento local, ello afianzaría el principio de seguridad jurídica pues, como bien lo sostiene Ratti³³ brindaría garantías al contribuyente de que la posición fiscal determinante no controvierte normas del CM.

3. Competencia

³⁰ Cabe precisar, más allá de la discusión sobre si la Provincia cuenta –o no– con facultades para establecer actos que importen la suspensión del curso de la prescripción apartándose de lo establecido por el Código Civil y Comercial, que la legislatura de la Provincia de Buenos Aires incorporó a su Código Fiscal, a través de la ley 13.405 (b.o. 30/12/2005), a la interposición, por el contribuyente o responsable, del recurso previsto en el artículo 24 inciso b) del Convenio Multilateral como causal de suspensión (ver actual art. 161 inc. “c” de la ley 10.397).

³¹ Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires creada por la Ley 13.766.

³² Fallos: 32:120, entre otros.

³³ RATTI, Gerardo D., Op. Cit, pág 8.

Estimo oportuno desarrollar, sucintamente, algunas precisiones sobre este instituto, sin dejar de señalar que para su determinación corresponde atender de modo principal a la exposición de los hechos que el actor hace en la demanda y, sólo en la medida que se adecue a ellos, al derecho que invoca como fundamento de la pretensión.³⁴

Sentado ello, podemos definirla, siguiendo a Palacio³⁵, como la capacidad o aptitud que la ley reconoce a un juez o tribunal para ejercer sus funciones con respecto a una determinada categoría de asuntos o durante una determinada etapa del proceso.

3.1. Competencia federal y local

Señala Queirolo³⁶, que el sistema que adopta la CN, impone la coexistencia, dentro del Estado, de dos órdenes judiciales que difieren en razón de su origen político y de su competencia: el federal y el provincial.

Afirma que el primero surge del poder del Estado Nacional y ejerce competencia limitada a los supuestos enunciados en los arts. 116 y 117 de la CN³⁷. El segundo, proviene del

³⁴ CSJN, fallos: 308:229; entre otros.

³⁵ PALACIO, Lino Enrique, “Manual de Derecho Procesal Civil”, Abeledo Perrot, Decimocuarta Edición actualizada, pág. 190.

³⁶ QUEIROLO, Diana M., “Competencia de la Justicia Federal y Tributos Municipales”, en Tasas Municipales, Tº II, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007.

³⁷ Artículo 116.- Corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales inferiores de la Nación, el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, y por las leyes de la Nación, con la reserva hecha en el inc. 12 del Artículo 75: y por los tratados con las naciones extranjeras: de las causas concernientes a embajadores, ministros públicos y cónsules extranjeros; de las causas de almirantazgo y jurisdicción marítima: de los asuntos en que la Nación sea parte: de las causas que se susciten entre dos o más provincias; entre una provincia y los vecinos de otra; entre los vecinos de diferentes provincias; y entre una provincia o sus vecinos, contra un Estado o ciudadano extranjero. Artículo 117.- En estos casos la Corte Suprema ejercerá su jurisdicción por apelación según las reglas y

ejercicio de las respectivas autonomías locales (art. 5º, 75, inc. 12 y 121 de la CN), de allí que los órganos de la justicia provincial ejercen la denominada competencia común u ordinaria y comprende todos los asuntos respecto de los cuales no existe delegación expresa en los términos del artículo 121 de la CN.

En este sentido, la CSJN ha sostenido que una interpretación sistemática del texto constitucional conduce a afirmar que el fuero federal es efectivamente una jurisdicción limitada y de excepción y la lectura de los artículos 121, 116, y 75 inciso 12 de la CN indica que el diseño institucional se erige sobre el principio de que la competencia federal se encuentra acotada y definida a los poderes que las provincias delegaron en el Estado Federal.³⁸

Asimismo, señaló que la materia y las personas constituyen dos categorías distintas de casos cuyo conocimiento atribuye la CN a la justicia federal, y en uno u otro supuesto dicha jurisdicción no responde a un mismo concepto o fundamento, sino que en el primero lleva el propósito de afirmar atribuciones del gobierno federal en las causas relacionadas con la Constitución, tratados y leyes nacionales, así como las concernientes al almirantazgo y jurisdicción marítima, mientras que en el segundo procura asegurar, esencialmente, la imparcialidad de la decisión, la armonía nacional y las buenas relaciones con los países extranjeros³⁹.

3.2. Competencia en razón de la materia

En el caso de la competencia en razón de la materia, la CSJN ha sostenido –desde el año 1936– que para los pleitos en que se cuestionan leyes y decretos provinciales que se califican de ilegítimos, caben tres procedimientos y jurisdicciones según la calidad del vicio imputado: **a)** si son violatorios

excepciones que prescriba el Congreso; pero en todos los asuntos concernientes a embajadores, ministros y cónsules extranjeros, y en los que alguna provincia fuese parte, la ejercerá originaria y exclusivamente.

³⁸ Fallos: 342:667.

³⁹ Fallos: 343:463.

de la Constitución Nacional, tratados con las naciones extranjeras o leyes federales, debe irse directamente a la justicia nacional; **b)** si se arguye que una ley es contraria a la Constitución provincial o un decreto es contrario a la ley del mismo orden, debe recurrirse a la justicia provincial; y **c)** si se sostiene que la ley, el decreto, etc., son violatorios de las instituciones provinciales y nacionales, debe irse primeramente ante los estrados de la justicia provincial; y en su caso, llegar a esta Corte por el recurso extraordinario del arto 14 de la ley Nº 48, así se guardan los legítimos fueros de las entidades que integran el Gobierno Federal, dentro de su normal jerarquía; pues carece de objeto llevar a la justicia nacional una ley o un decreto que, en sus efectos, pudieron ser rectificadas por la magistratura local.⁴⁰

Además precisó que la jurisdicción originaria en razón de la materia cuando una provincia es parte sólo procede cuando la acción entablada se funda directa y exclusivamente en prescripciones constitucionales de carácter nacional, leyes del Congreso, o tratados, de tal suerte que la cuestión federal sea la predominante en la causa y por ello quedan excluidos de la jurisdicción originaria los procesos en los que se debatan cuestiones de índole local que traigan aparejada la necesidad de hacer mérito de estas o que requieran para su solución la aplicación de normas de esa naturaleza o el examen o la revisión en sentido estricto de actos administrativos de las autoridades provinciales, legislativos o judiciales de carácter local⁴¹.

3.3. Competencia en razón de la persona

Palacio⁴², precisa que por razón de las personas compete a los jueces federales conocer de: **a)** Las causas en que la nación sea parte, indicando que comprende al Estado nacional, a sus entes descentralizados y a las empresas del Estado; **b)** Las causas civiles en

⁴⁰ Fallos: 176:315.

⁴¹ Fallos: 344:1845, 05/08/2021.

⁴² PALACIO, Op. Cit, pág 10

que sea parte un vecino de la provincia en que se suscite el pleito y un vecino de la otra; c) Las causas civiles en que sea parte un ciudadano argentino y otro extranjero; entre otros supuestos.

A continuación, desarrolla la Competencia de la CSJN que conoce originaria y exclusivamente, señalado en primer término a todos los asuntos que versen entre dos o más provincias y los civiles entre una provincia y algún vecino o vecinos de otra, entre otros supuestos.

Cabe señalar que, a su vez, la CSJN, precisó que el cobro de un tributo no constituye una causa civil toda vez que se trata una carga impuesta a personas o cosas con un fin de interés público y su percepción, un acto administrativo razón por la cual sólo cabe discutir en la instancia originaria de la Corte Suprema la validez de la obligación fiscal cuando es atacada exclusivamente como contraria a la Constitución Nacional.⁴³

Distinto es el supuesto cuando el conflicto se produce entre dos provincias o entre una provincia y la CABA, donde se abre la competencia originaria de la CSJN, de conformidad con el artículo 117 de la CN.

En este sentido el máximo tribunal nacional sostuvo que la CABA, tiene el mismo puesto que las provincias en el sistema normativo que rige la jurisdicción de los tribunales federales y, por lo tanto, el mismo derecho a la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, señalando que el carácter estricto con el que la Corte interpreta el artículo 117 de la CN no debe ya postularse como un obstáculo para conceder a la CABA el privilegio federal de litigar en instancia originaria.⁴⁴

4. Naturaleza jurídica del Convenio Multilateral y de las resoluciones de sus Órganos

4.1. El Convenio Multilateral ¿Derecho local o derecho federal?

Resulta necesario, a los fines de poder determinar la vía para obtener la revisión judicial de lo actuado por los órganos del CM, precisar si se trata justamente de una norma de derecho federal o local.

No es un tema intrascendente, pues sostener una u otra postura genera consecuencias procesales, ya que determinará si es la justicia local o la federal la que intervendrá, y podría dar lugar, incluso, a la apertura de la instancia originaria de la CSJN, para entender en la impugnación de determinaciones de oficio, en los rechazos de repetición de tributos y en aquellos supuestos donde se cuestione la legitimidad de las Resoluciones de la CA y CP.⁴⁵

⁴⁵ Condorelli entiende que “Si, por ejemplo, calificamos al Convenio como un precepto federal, podría abrirse la competencia originaria de la CSJN, no ya ante resoluciones de las Comisiones pero sí ante determinaciones de deuda efectuadas por las provincias o ante casos en que un contribuyente solicite la repetición del impuesto erróneamente abonado. En estos casos, al estar comprometida una ley de carácter federal, si es que dotamos al Convenio Multilateral de ese rango, y al estar comprometida una Provincia, se verifican los presupuestos previstos en los artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional, abriéndose la competencia originaria de la Corte Suprema que se canaliza mediante la acción prevista en el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de La Nación. Paralelamente, si se interpreta al Convenio Multilateral como resorte que participa del régimen federal, ante los fallos de la Comisión Plenaria podría deducirse el recurso extraordinario previsto en el artículo 14, punto 2, de la ley 48, desde que el aludido remedio es conducente cuando una resolución jurisdiccional confirma la validez de una ley federal, entre otros supuestos.” (CONDORELLI, Enrique L., “La Revisión Judicial de las Decisiones de las Comisiones Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral en la Provincia de Buenos Aires”,

⁴³ T. 851. XLI. ORI 05/05/2009.

⁴⁴ Fallos 342:533.

Si se trata de derecho local, la competencia originaria *en razón de la materia* no resulta procedente pues resulta aplicable la doctrina que ha sostenido el máximo tribunal, basada en el respeto de las autonomías provinciales, que reserva a sus jueces el conocimiento y decisión de las causas que versan sobre cuestiones propias del derecho provincial.⁴⁶

4.1.1. La Jurisprudencia de la CSJN

Antes de la reforma constitucional del año 1994, la CSJN se expidió sobre la naturaleza jurídica de las leyes convenio y sostuvo que “Como es sabido, las leyes convenio hacen parte también – aunque con diversa jerarquía– del derecho local. Esa condición asume en el campo del derecho público provincial la ley de coparticipación por lo que su alegada violación no habilita la instancia originaria, lo que no es óbice para que, oportunamente, se someta el caso al conocimiento del Tribunal por las vías pertinentes.”⁴⁷

Luego de la reforma, el máximo tribunal sostuvo que la afectación al régimen de coparticipación por parte de un Fisco local –que ejerce facultades legislativas de imposición propias que se comprometió a no ejercer en dicho régimen– importa una cuestión constitucional dado el tratamiento que la CN le otorga al mismo.⁴⁸

Según Revilla⁴⁹ este criterio planteaba la duda respecto del tratamiento que se le dispensaría –respecto de la competencia federal o local– a los casos relacionados con el CM que obligatoriamente establece el art. 9º, inc. d), de la ley 23.548.

Entendió que si la afectación del sistema de coparticipación federal involucraba, en principio, una cuestión constitucional, la eventual violación –por parte de una jurisdicción– del compromiso de continuar aplicando las normas del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977, así como sus modificaciones o sustituciones, adoptadas por unanimidad de los fiscos adheridos, también lo hará, pues se trata de un incumplimiento de una obligación establecida por el régimen mismo de coparticipación (cfr. Art. 9º, inc. d, ley 23.548).

Años más tarde, la CSJN, reiteró su criterio y lo amplió a la hipótesis planteada por Revilla, pues sostuvo que, ante una eventual violación del CM, ésta se proyecta como una afectación de las nuevas cláusulas constitucionales (cfr. art. 9, inc. d., ley 23.548), –en el caso se planteaba un conflicto entre el acto que rechazaría la aplicación del Protocolo Adicional del 18 de diciembre de 1980 y la ley de adhesión al régimen de coparticipación federal–.⁵⁰

Por su parte, Bulit Goñi⁵¹, al analizar la revisión judicial de las resoluciones finales de la CA y la Comisión Federal de Impuestos,

Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), Tº XXXV, Septiembre 2014).

⁴⁶ Ver dictamen de la Sra. Procuradora Laura Monti que la CSJN comparte y hace suyos, en la causa “Empresa Almirante Guillermo Brown S.R.L. y otro c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”. 18/02/2020. CSJ 2238/2018.

⁴⁷ “Transportes Automotores Chevallier SA. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa. 20/08/1991”. Fallos: 314:862. Con posterioridad reitero dicho criterio en los autos “Expreso Cañuelas Sociedad Anónima c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa”, 16/03/1993 (Fallos: 316:324).

⁴⁸ “El Cóndor Empresa de Transportes S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa”, 07/12/2001. Fallos: 324:4226.

⁴⁹ REVILLA, Pablo J.M., “Competencia *ratione materiae* de la Justicia Federal sobre tributos locales”, en *Los procedimientos tributarios provinciales, municipales y ante las Comisiones Arbitral y Federal de Impuestos*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2003.

⁵⁰ “Argencard S.A. c/ Provincia de Salta s/ sumarísimo - acción declarativa - medida precautoria”. Dictamen del Procurador 04/11/2003. Fallo CSJN 27/05/2004. A. 2601. XXXVIII. REX.

⁵¹ BULIT GOÑI, Enrique G., “Sobre la revisión judicial directa de las resoluciones finales de las Comisiones Arbitral y Federal de Impuestos”, en *Los procedimientos tributarios provinciales, municipales y ante las Comisiones Arbitral y Federal de Impuestos*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2003.

advertía que las mismas no estuvieron sometidas a revisión judicial directa, pero vislumbraba que podían estarlo teniendo en cuenta la doctrina que emanaba del fallo “El Condor”.

Sostuvo que la vía adecuada era el recurso extraordinario en vía directa pues el mismo está genéricamente contemplado en el artículo 257 del CPCCN, entendió que los acuerdos interjurisdiccionales habían recibido jerarquía supralegal en la reforma constitucional del año 1994, no son unilateralmente alterables y no contaban con otra vía de revisión judicial directa.

Sin embargo, la cuestión toma otro matiz cuando la CSJN falla en la causa “Papel Misionero”⁵², en ella la actora procuraba la declaración de inconstitucionalidad de las resoluciones N° 70/02, 73/02 y 82/02 de la Dirección General de Rentas.

Mediante la primera de ellas –en su art. 1°– el organismo fiscal realizó una interpretación del artículo 13 del CM y mediante las resoluciones N° 73/02 y 82/02 se estableció un régimen de percepción del impuesto sobre los ingresos brutos.

La actora plantea la inconstitucionalidad del gravamen, y por otro lado su ilegitimidad, a la luz de las disposiciones del régimen de Coparticipación Federal de Impuestos, en cuyo marco entendía debía incluir también la supuesta violación del CM frente a lo establecido en el artículo 9°, inciso “d”, del primero.

En esta ocasión el tribunal cimero sostuvo que “2.- (...) la situación es análoga a la considerada por esta Corte en Fallos: 316:324 y 327. Allí se afirmó que las leyes-convenio –entre las que cabe incluir el régimen de coparticipación federal y el Convenio Multilateral en sus respectivas ratificaciones locales por medio de las legislaturas provinciales– hacen parte, aunque con diversa jerarquía, del derecho público provincial y que

esa condición asume la ley de coparticipación federal, por lo que su violación no abre la instancia originaria ante esta Corte. Se dijo también que el cobro del impuesto no constituye una causa civil, por ser una carga impuesta a personas o cosas con un fin de interés público, y su percepción un acto administrativo, y sólo cabe discutir en instancia originaria la validez de un tributo cuando es atacado exclusivamente como contrario a la Constitución Nacional (confr. Fallos: 314:862, entre otros)”.

A continuación, expresa que su decisión importa dejar de lado la doctrina que surge de la causa “El Cóndor” y se restablece la tradicional doctrina –con la excepción indicada–, con arreglo a la cual el régimen de coparticipación federal forma parte integrante del plexo normativo local que hiciera referencia precedentemente.

Algunos autores han criticado la doctrina que emana del fallo, calificándolo como un “desacierto” del máximo tribunal⁵³, ello en la inteligencia que la tesis pone en crisis la decisión del constituyente al desconocer el carácter constitucional del artículo 75, inc. “2” de la CN, y por ende de la ley 23.548 y sus derivaciones de modo que, en perjuicio del principio de supremacía federal, todo lo relacionado con ella pasó a ser controlado por los jueces locales, o sea, con incumbencia sobre una sola de las jurisdicciones implicadas en los conflictos generados por su aplicación.

Asimismo, Alvarez Echagüe y Ludueña entendieron que con esta decisión la CSJN otorgó la partida de defunción al rango federal que debía asignarle a la ley de coparticipación y por recepción de ella, al convenio multilateral.⁵⁴

Esta doctrina fue reiterada años más tarde en una familia de fallos vinculados a la

⁵² “Papel Misionero C/ Misiones, Provincia de s/Acción Declarativa”. 05/05/2009. Fallos: 332:1007.

⁵³ SFERCO, Op.Cit., . pág. 8.

⁵⁴ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel y LUDUEÑA, Gabriel F., “La Corte ha otorgado certificado de defunción al derecho intrafederal en materia tributaria.” Thomson Reuters Información Legal, Cita Online: AR/DOC/2262/2009.

cuestión que nos ocupa⁵⁵, en las cuales la CSJN debió resolver sendos recursos extraordinarios presentados contra las resoluciones de la CP, que a su vez confirmaban las resoluciones de la CA.

En esta oportunidad entendió, en lo que aquí se refiere que, "(...) 6º) Que, por lo demás, cabe recordar que el Convenio Multilateral forma parte del derecho público local (arg. doctrina de Fallos: 316:324 y 327; y sentencia del Tribunal en autos "Papel Misionero S. A. I . F.C.", Fallos: 332: 1007), carácter que resulta extensivo, en principio, al resultado de la actividad desplegada por los organismos encargados de su aplicación –Comisión Arbitral y Comisión Plenaria– a través del dictado de resoluciones que establecen el alcance de las cláusulas del citado convenio, sean éstas generales interpretativas o dictadas con motivo de los casos concretos sometidos a su consideración (arts. 24, incs. a y b, 25 Y 17 -inc. e- del convenio citado).

Obsérvese que la Corte no sólo reitera que el CM forma parte del derecho público local, sino que extiende tal carácter al resultado de la actividad desplegada por los organismos encargados de su aplicación, la CA y la CP a través del dictado de resoluciones generales o con motivo de los casos concretos y de esta manera consolida su postura.

4.2. Naturaleza jurídica de las resoluciones de la Comisiones Arbitral y Plenaria, ¿laudo arbitral, actividad administrativa, jurisdiccional o normativa?

La CA y CP son los órganos de aplicación del CM, como la mayoría de los órganos de la administración tienen funciones administrativas y reglamentarias vinculadas a su propio funcionamiento interno, que no son objeto de análisis.

⁵⁵ "Automotores Juan Manuel Fangio S.A. c/ Pcia. de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires". A. 1013 y 1014. XLV; "Frigorífico de Aves Soychu SAICFI c/ Municipalidad de Gualaguay". Fallos: 336:443 y "Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones". M. 921. XLII. REX. Todos dictados con fecha 14/05/2013.

La cuestión se vincula en determinar la naturaleza jurídica de las resoluciones que: **a)** constituyen normas generales interpretativas de las cláusulas del CM; y **b)** las que resuelven los casos sometidos a su consideración relacionados con la aplicación del CM –incluyendo aquellas dictadas por aplicación del Protocolo Adicional–.

En el primer supuesto, y sin intenciones de ingresar en discusiones doctrinarias, no creo que haya dudas que se trata de un acto de la administración de naturaleza normativa o reglamentaria⁵⁶.

El tema se vuelve más complejo cuando se trata de analizar la naturaleza jurídica de las resoluciones que resuelven las cuestiones que se originan con motivo de aplicación del CM en los casos concretos.

La cuestión planteada dista de ser meramente "académica" ello habida cuenta que adoptar una postura u otra repercute directamente no sólo con el alcance que debe tener el control judicial, sino que delimita el alcance del obrar del contribuyente, su legitimación para cuestionar –o no– las decisiones de la CA y CP de manera directa, ya sea interponiendo recurso extraordinario o transitando las instancias locales.

También incide, como lo analizare oportunamente, en la determinación del legitimado pasivo si la misma fuera impugnada judicialmente de manera directa.

⁵⁶ Gordillo sostiene que todo acto dictado en ejercicio de la función administrativa es un acto de la administración; e igualmente en sentido lato puede decirse que acto administrativo es toda declaración realizada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos. Pero dentro de estos actos no se aplican los mismos principios para los contractuales que para los unilaterales, ni a su vez dentro de los unilaterales, para los generales que para los individuales. Reserva el nombre de "actos administrativos" — en sentido restringido y técnico— para los actos unilaterales e individuales (GORDILLO, Agustín, "Tratado de Derecho Administrativo", Tomo 3, El acto administrativo, Edición Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, 10ª edición, año 2011, pág. IV-30).

4.2.1. Definiciones y precisiones

4.2.1.1. Arbitraje

Según Lavie Pico “El arbitraje es uno de los múltiples modos de solución pacífica de conflictos previstos en nuestro ordenamiento jurídico vigente y como concepto general puede señalarse que “es la institución por la cual un tercero, resuelve las diferencias que enfrentan a dos o más partes, en ejercicio de la función jurisdiccional que le ha sido confiada por ellos mismos”. De tal manera, es inherente al arbitraje la libre elección de los árbitros y su imparcialidad, para que no exista un privilegio a favor de alguna de las partes.”⁵⁷

4.2.1.2. Función administrativa y jurisdiccional

Sostiene Gordillo⁵⁸ que el concepto de función administrativa es el más indefinido de todos, pues no tiene, a diferencia de las demás funciones, un contenido único y puede consistir tanto en el dictado de normas jurídicas generales, como en la decisión de controversias entre partes y en la actuación material en los casos concretos que se le presentan.

Señala dicho autor que a la función jurisdiccional podemos considerarla “(...) como “la decisión de controversias entre partes con fuerza de verdad legal, hecha por un órgano imparcial e independiente.” Esta definición comprende dos elementos: Uno material (u objetivo) que se refiere a lo que la función es en su contenido (decisión de controversias entre partes con fuerza de verdad legal) y uno orgánico (o subjetivo, formal), que se refiere al

órgano o poder que realiza la función (los jueces, órganos imparciales e independientes)”.

No es mi intención extenderme sobre un tema controvertido como lo es el ejercicio por parte de la administración de facultades jurisdiccionales, pero estimo necesario efectuar algunas precisiones.

La posición más extrema niega que la Administración cuente con dicha facultad con fundamento en los artículos 1, 18 y 109 de la CN –que consagran el principio de división de poderes, la garantía de defensa en juicio y la prohibición de ejercer funciones judiciales respectivamente– y cuestiona la validez constitucional de llamada “jurisdicción administrativa”.

Según Vocos Conesa⁵⁹ no es ningún secreto que la CSJN admitió su validez constitucional a partir del leading case “Fernández Arias”⁶⁰, criterio reiterado en el fallo dictado en autos “Ángel Estrada”⁶¹, para este autor lo esencial

⁵⁹ VOCOS CONESA, Juan Martin, “Recursos Directos. ¿Control Judicial suficiente?”, en “El control de la Actividad Estatal, Tomo II, Procesos Especiales, Responsabilidad y Otros Supuestos”, Asociación de Docentes, UBA, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, pág. 247-264.

⁶⁰ La CSJN sostuvo que las decisiones del Poder Ejecutivo siempre deben estar sujetas a control amplio y suficiente por parte de los jueces ordinarios, en tanto el Poder Judicial es el único órgano constitucionalmente autorizado para dictar resoluciones finales en cuanto a los hechos y al derecho controvertidos.

⁶¹ En esta oportunidad la CSJN sostuvo que el otorgamiento de facultades jurisdiccionales a órganos de la administración desconoce lo dispuesto en los artículos 18, que garantiza la defensa en juicio de la persona y sus derechos, y 109 de la Constitución Nacional que prohíbe en todos los casos al Poder Ejecutivo ejercer funciones judiciales. Tales principios constitucionales quedan a salvo siempre y cuando los organismos de la administración dotados de jurisdicción para resolver conflictos entre particulares hayan sido creados por ley, su independencia e imparcialidad estén aseguradas, el objetivo económico y político tenido en cuenta por el legislador para crearlos (y restringir así la jurisdicción que la Constitución

⁵⁷ LAVIÉ PICO, Enrique V., “Control Judicial de los Laudos Arbitrales”, en “El control de la Actividad Estatal”, Tomo I, Discrecionalidad, División de Poderes y Control Extrajudicial, Asociación de Docentes, UBA, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, pág. 433-445.

⁵⁸ GORDILLO, Agustín, Tratado de derecho administrativo y obras selectas, Tomo I, Parte general, 1ª ed. del Tratado de derecho administrativo y obras selectas, Buenos Aires, F.D.A., 2013, Capítulo IX, pág. 38 y 15.

consiste en determinar si en el Estado de Derecho actual existe algún campo de la actividad de la Administración Pública que se encuentre excluido de la revisión judicial.⁶²

Entiende Luqui⁶³ que cualquiera que sea la interpretación del principio de separación de los poderes que adopte un sistema jurídico-político determinado, el carácter jurisdiccional de la función se debe definir por su naturaleza y no por la ubicación del órgano que la ejerce en virtud de un derecho positivo, pues, tanto puede ser jurisdiccional la actividad de los jueces como la de algunos tribunales administrativos, siempre que se asegure el carácter de tercero imparcial en la contienda, para lo cual no es imprescindible que estén en el Poder Judicial.

Luego agrega que la independencia de los órganos que ejercen funciones jurisdiccionales estriba en la circunstancia de no recibir de otros órganos directivas obligatorias.

Balbin⁶⁴, por su parte, señala que el convencional constituyente prohibió al poder ejecutivo el ejercicio de facultades judiciales con carácter definitivo, pero no así el ejercicio previo de esas funciones si luego son revisadas por los jueces y entiende que el poder judicial está legitimado para juzgar las conductas de los otros porque es un órgano imparcial e independiente respecto de las partes interesadas en la resolución del conflicto.

Añade que hay un principio que es aceptado por todos según el cual quien juzga un hecho no puede ser parte, directa o indirectamente, en él.

Nacional atribuye a la justicia ordinaria) haya sido razonable y, además, sus decisiones estén sujetas a control judicial amplio y suficiente.

⁶² En idéntico sentido se expresa GORDILLO, *Op. Cit.*, pág. 15.

⁶³ LUQUI, Roberto Enrique, "Revisión judicial actividad administrativa", Juicios Contencioso administrativos, Tomo 1, Editorial Astrea, Año 2005, pág. 29.

⁶⁴ BALBÍN, Carlos F., "Curso de Derecho Administrativo", Tomo I, La Ley, Edición 2007, pág. 47.

A mi entender el alcance que la CSJN ha dado a las cláusulas constitucionales impiden que la existencia de un órgano administrativo que ejerza función jurisdiccional importe en los hechos una limitación del control judicial pues, en definitiva, su decisión debe estar sujeta siempre a control judicial suficiente.

4.2.2. Los primeros antecedentes en la jurisprudencia de la Corte Suprema Justicia de la Nación

Uno de los primeros precedentes judiciales sobre la impugnación judicial de las Resoluciones de la CA y la CP, es la sentencia dictada por la CSJN en la causa Bunge y Born S.A.C.I. y F.⁶⁵ con fecha 23/09/1970, mediante la misma se rechazó el recurso extraordinario presentado contra la resolución dictada por la CP del CM del año 1964 –sus cláusulas regulaban cómo distribuir el impuesto a las actividades lucrativas–⁶⁶ que había confirmado la resolución de la CA.

La CSJN reitera su jurisprudencia que establece que para que proceda el recurso extraordinario respecto de las resoluciones administrativas, se requiere que estas hayan sido dictadas en ejercicio de funciones jurisdiccionales y que no admitan revisión, por vía de acción o de recurso, ante los jueces, careciendo de relevancia para suplir la falta de sentencia definitiva, en los términos del artículo 14 de la 48, la invocación de agravios de naturaleza constitucional.

Entendió que tales recaudos no se cumplían pues la Dirección General de Rentas, al dejar firme la resolución N° 2.279/68 indicó que la accionante contaba, de conformidad con lo dispuesto en la ley procesal tributaria, con los recursos de apelación, nulidad, queja y demanda de repetición.

Concluyó que el remedio federal no era viable por no revertir el pronunciamiento impugnado la condición de sentencia definitiva.

⁶⁵ Fallos: 277:474.

⁶⁶ Antecedente directo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

De su lectura se desprende que el máximo tribunal entendió que la decisión de la CP no emana de un órgano administrativo que ejerce funciones jurisdiccionales, cuyas decisiones no admiten revisión por vía de acción o recurso.⁶⁷

Para ello tuvo en cuenta que la accionante contaba con otros mecanismos para discutir la resolución de la Dirección General de Rentas.

De esta manera, se denegó la revisión directa de lo actuado por los órganos del CM, en la inteligencia que el ordenamiento jurídico establecía un mecanismo de impugnación de lo decidido por la Dirección de Rentas de la Provincia de Chaco –control indirecto–.

Sin embargo, del fallo surge que ya no era posible el tránsito por las vías administrativas previstas, es decir, no había manera de revisar lo actuado por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Chaco, al dictar la resolución N° 2.279/68 porque la misma había quedado firme en el ámbito local, negando al particular el acceso a la jurisdicción.

Unos años más tarde, el máximo tribunal vuelve a expedirse sobre el tema en el caso “Ika Renault S.A.I.C.F.”⁶⁸, allí fundamentó el rechazo de la queja presentada por la accionante en la inteligencia que no se trataba de una sentencia definitiva y que aquélla

conservaba expedito el acceso a las vías judiciales a través del procedimiento administrativo y contencioso administrativo que mantiene abierto en la Provincia de Santa Fe, por cuanto había declarado y acreditado haber presentado recurso de reconsideración y apelación por ante la Dirección Provincial de Rentas.

De lo expuesto cabe concluir que, en la medida que las resoluciones de la CA y CP confirmaban lo actuado por la autoridad de aplicación, la CSJN entendía que el control judicial de sus resoluciones debía ser efectuado de manera indirecta por el poder judicial local.

El recurso extraordinario es rechazado por inexistencia de sentencia definitiva y no darse ninguno de los supuestos de excepción, no se cuestiona la legitimidad para obrar de los accionantes, ni se limita el alcance de su control judicial.

Tampoco se precisa cuál es su naturaleza jurídica más allá de poder concluir que les desconocía su carácter jurisdiccional.

4.2.3. La actividad de las Comisiones como instancia y/o laudo arbitral

Entre quienes consideran que las resoluciones de ambas comisiones constituyen laudos arbitrales se encuentra el profesor Cassagne⁶⁹, a su entender, la doctrina según la cual es válida la creación de organismos administrativos con facultades jurisdiccionales no juega en el caso por dos razones, la primera es que no se trata de órganos administrativos jurisdiccionales, sino de instancias arbitrales que expiden actos de naturaleza normativa; la segunda, que el pronunciamiento jurisdiccional emanado de órganos administrativos debe quedar sujeto a control judicial suficiente, a fin de impedir que aquellos ejerzan un poder absolutamente discrecional.

⁶⁷ La prueba más acabada para determinar si la administración ha ejercido o no atribuciones jurisdiccionales dentro de la orientación de los fallos de la Corte Suprema (en cuanto a su contenido), es ver si se ha admitido el recurso extraordinario directamente contra la decisión administrativa ya que de acuerdo con el mencionado principio, sólo el ejercicio de función jurisdiccional por la administración justificaría dicha procedencia del recurso extraordinario, con la consecuencia de excluir ya otra revisión judicial. Si la Corte resuelve en un caso determinado que el recurso no procede y declara que ello es así por no tratarse en la hipótesis del ejercicio de facultades jurisdiccionales por la administración, pareciera que respecto a ese caso no hay ya discusión posible en el terreno de la realidad jurisprudencial: no se ha admitido en la especie que la administración hubiera ejercido facultad jurisdiccional. (GORDILLO, Op. Cit., pág. 15).

⁶⁸ Fallos: 292:620. 25/09/1975.

⁶⁹ CASSAGNE, Juan Carlos, “El contribuyente ante las decisiones “normativas” de los órganos del convenio multilateral y de la comisión federal de impuestos”, en Derecho Fiscal, Tomo XXXVI.

Explica que su labor consiste en determinar si los ingresos del contribuyente han sido bien o mal distribuidos y en su caso ordenar su redistribución, ello en la inteligencia que en este tipo de contiendas lo que está en juego es el régimen contractual de distribución de la materia imponible entre las jurisdicciones signatarias del pacto, por lo que al contribuyente solamente lo afectan de manera secundaria o incidental, al obligarle a tener en cuenta para el futuro una forma distinta de distribución de los ingresos.

Considera que por ello ninguna resolución de los órganos del CM, concerniente a la redistribución de los ingresos del contribuyente puede poner a cargo de éste una prestación económica dado que no son jueces de la constitución a este efecto.

Precisa que el contribuyente que paga al sistema del CM satisface su obligación en plenitud y las jurisdicciones fiscales se distribuyen lo ingresado según los mecanismos y decisión de los órganos de tal convenio, pero ninguna provincia puede valerse de lo decidido para pretender que el contribuyente afectado pague de nuevo a una de ellas lo que ha ingresado al conjunto.⁷⁰

Añade que al no haber materia justiciable en el pronunciamiento recaído, respecto de la distribución de los ingresos y del monto imponible globales, la decisión obligará a los partícipes del pacto y eventualmente se proyectará sobre el contribuyente para que acate la redistribución para el futuro, pero de ningún modo lo decidido podrá imponerle prestaciones económicas respecto de lo ingresado al conjunto de las jurisdicciones en el pasado, porque tales prestaciones no vienen de una sentencia fundada en ley.

En esta misma línea de pensamiento se encuentra Jauregui⁷¹, quien sostiene que las resoluciones que dictan las Comisiones con relación a los casos concretos configuran jurídicamente laudos arbitrales, por lo cual la decisión de la controversia tiene fuerza de

cosa juzgada y no puede llevarse, en principio, ante la justicia.

Afirma, citando doctrina especializada, que los únicos recursos ordinarios admisibles en el arbitraje, hayan sido o no pactados por las partes, son el de aclaratoria y el de nulidad, basados en determinadas causales que la ley establece específicamente: falta esencial del procedimiento, haber fallado los árbitros fuera del plazo o sobre puntos no comprometidos, o que el laudo contuviere en su parte dispositiva decisiones incompatibles entre sí.

4.2.4. La actividad de las comisiones como función administrativa-jurisdiccional

Sostiene Schreginger,⁷² que ambos órganos de aplicación constituyen autoridades administrativas; si bien en su origen, donde sólo existía la Comisión Arbitral, pudo haberse entendido que tuvo características de tribunal arbitral, no es así, ya que resultan claramente órganos administrativos con competencia para resolver conflictos sujetos a control judicial suficiente.

En este sentido la Procuración General de la Nación ⁷³ entendió que cuando el contribuyente acude a los órganos del convenio pone en práctica funciones jurisdiccionales que les fueron conferidas, cuya naturaleza es de raíz administrativa.

Observa que se trata de organismos de carácter administrativo, de integración plurijurisdiccional, y que poseen también facultades para decidir el derecho en ciertos “casos concretos” y emitir una resolución definitiva que sea obligatoria para las partes.

En este mismo orden de ideas, la Cámara Contencioso Administrativa con asiento en San Martín, en adelante la CCASM, sostuvo que la decisión de los organismos del convenio –que califica como interjurisdiccionales y equipara a los órganos con funciones jurisdiccionales– constituyen

⁷⁰ Para ello se aprobó la creación de un Protocolo Adicional del Convenio Multilateral.

⁷¹ JAUREGUI, Op. Cit., pág 7.

⁷² SCHREGINGER, Op. Cit., pág 2.

⁷³ Ver dictamen de la Sra. Procuradora Fiscal Laura Monti, de fecha 29/07/2009 en autos “Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones”. M. 921. XLII. REX. 14/05/2013.

actos administrativos –en ejercicio de funciones administrativas delegadas por los estados que conforman el Convenio Multilateral– y deben quedar sujetos a control judicial suficiente por parte interesada.⁷⁴

Por su parte Lozano, entiende que los órganos del CM no ejercen facultades jurisdiccionales sino las propias de los órganos ejecutivos, que podrían llamarse administrativas, según la extensión que se quiera asignar al término; pero, cualquiera sea éste, lo que no es dudoso es que son ajenas a los jueces y propias de los poderes ejecutivos pues mientras los jueces se pronuncian acerca de la existencia y alcance de una relación tributaria, los órganos del CM lo hacen acerca de cómo debe ser cumplido⁷⁵.

4.2.5. La falta de características propias del laudo arbitral

Entiendo que existen argumentos jurídicos suficientes para descartar que se trata de una instancia o laudo arbitral.

En primer lugar, debo señalar que de aceptar la doctrina que lo asemeja a un laudo o instancia arbitral se limitaría considerablemente el control judicial de estas decisiones afectando la tutela judicial efectiva.

Es que en materia de revisión de laudos arbitrales la CSJN adopta un criterio restrictivo y niega la posibilidad de ingresar al análisis del fondo del litigio y reverlo.

A su entender, la intervención de los jueces sólo es posible en los términos previstos en el

artículo 760 del CPCC⁷⁶, su contenido es taxativo y no habilita el análisis sobre el mérito de lo resuelto por el tribunal arbitral.⁷⁷

Este criterio de interpretación restrictivo que tiene la CSJN, se conjuga con aquella doctrina que establece que las decisiones de organismos arbitrales, libremente pactados, no son susceptibles de apelación ante sus estrados⁷⁸, aunque como veremos la misma no sería aplicable si se tiene en cuenta que no existe libre elección de los árbitros pues el contribuyente no participa de la elección de los representantes provinciales.

En segundo lugar, cabe señalar que el artículo 737 del CPCC, de aplicación supletoria conforme el artículo 29 del RP⁷⁹, establece que no podrán comprometerse en árbitros, bajo pena de nulidad, las cuestiones que no puedan ser objeto de transacción y entre estas ellas, advierto, se encuentran las cuestiones tributarias.⁸⁰

Ello surge por aplicación del principio de judiciabilidad plena que, como sostiene Schreginger, deriva de los principios de reserva de ley y división de poderes.⁸¹

⁷⁶ Si los recursos hubieren sido renunciados, se denegarán sin sustanciación alguna. La renuncia de los recursos no obstará, sin embargo, a la admisibilidad del de aclaratoria y de nulidad, fundado en falta esencial del procedimiento, en haber fallado los árbitros fuera del plazo, o sobre puntos no comprometidos. En este último caso, la nulidad será parcial si el pronunciamiento fuere divisible. Este recurso se resolverá sin sustanciación alguna, con la sola vista del expediente.

⁷⁷ Procuración del Tesoro Nacional s/ Nulidad de Laudo. 06/11/2018. Fallos: 341:1485.

⁷⁸ Fallos: 237:392, 257:31 y 341:1485, entre muchas otras.

⁷⁹ ARTÍCULO 29º: Rige con carácter supletorio y siempre que no se oponga a los preceptos del Convenio Multilateral, el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

⁸⁰ Los arts. 739 y 740 del CPCC regulan los requisitos vinculados a la forma -escritura pública o instrumento privado, o por acta extendida ante el juez de la causa- y contenido -datos de los otorgantes, domicilio del árbitro, las cuestiones sometidas al juicio arbitral, etc-.

⁸¹ Conf. SCHREGINGER, Op. Cit., pág 2

⁷⁴ Autos "Municipalidad de Moreno c/ Frigorífico Rydhans S.A. s/ Pretensión anulatoria – Otros Juicios". 06/11/2012. Causa N° 3286/12.

⁷⁵ Ver su voto en la sentencia dictada, con fecha 12/11/2014, por el Tribunal Superior de Justicia de la CABA, en la causa Libertad SA c/ AGIP s/ impugnación actos administrativos s/ recurso de inconstitucionalidad, expediente N° 9820/13.

En tercer lugar, se ha sostenido que las decisiones de la CA y CP carecen de los dos requisitos que hacen a la esencia del arbitraje, estos son la libre elección de los árbitros y la imparcialidad.⁸²

Aquel autor también señala que el arbitraje supone el sometimiento voluntario de las partes, la libre elección de los árbitros por éstas y su imparcialidad.

Obsérvese que conforme lo señalará la Dra. Monti, el particular no participa en la designación de quienes vayan a decidir los asuntos que propone para su resolución. Y, por otra parte, la CA y CP están integradas por representantes de los fiscos adheridos, entre ellos los que resultan acreedores del contribuyente, y que, por ende, poseen un interés directo en el resultado de la controversia.

4.2.6. La independencia como factor fundamental de la actividad administrativa de naturaleza jurisdiccional

De acuerdo a la manera en que se integran la CA y la CP, estos órganos carecen de un requisito esencial que exige la doctrina establecida por la CSJN, con relación a la creación de órganos administrativos que ejerzan funciones jurisdiccionales.

Esta doctrina que en un primer término exigió que las decisiones de estos órganos sean sometidas a control judicial suficiente⁸³, requiere, además, que su independencia e imparcialidad estén aseguradas.⁸⁴

⁸² Ver cons. 20, in fine, del voto en disidencia de los jueces Fayt y Petracchi en Fallos: 325:2893, citado por la Sra. Procuradora Fiscal Laura Monti en su dictamen de fecha 29/07/2009 en autos "Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones". M. 921. XLII. REX. 14/05/2013.

⁸³ Fallos 247: 646.

⁸⁴ Fallos: 328:651. Resulta ilustrativo de lo expuesto la Resolución Conjunta N° 1/2020 del Ministerio de Hacienda y Finanzas y Director Ejecutivo de la Agencia de Recaudación (ARBA), mediante la cual en su artículo 1° se designa, a partir del día 1° de abril de 2020, como Representante Titular de la Provincia de Buenos Aires ante la CA y la CP, al Director Ejecutivo de la

De ello se deriva que la imparcialidad del órgano del que se pretende que ejerza funciones jurisdiccionales constituye una característica esencial que debe poseer.

Nótese que los órganos del CM materializan su voluntad a través de la opinión de las jurisdicciones que lo integran que son parte –o al menos uno de ellos lo es– de manera directa o indirecta –en el caso que un Municipio intervenga– del conflicto.

Entiendo que las resoluciones dictadas por la CA en el marco de los casos concretos reúnen características propias de los actos jurisdiccionales, pues al interpretar el CM deciden el derecho en un caso controvertido⁸⁵, aplican reglas abstractas, mediando un procedimiento contradictorio previo donde ambas partes exponen los hechos y el derecho que invocan, sus decisiones son obligatorias para las partes, pero insisto, no reúnen la independencia e imparcialidad que la naturaleza de la función y el ordenamiento constitucional exigen (arts. 1, 17, 18, 29, 75, inc. 12, 109, 116 y 117 de la C.N.).

Franco⁸⁶ propone una mejora del control administrativo de las Administraciones Públicas en España, ello a partir de una regulación general y básica de órganos administrativos independientes especializados (OAIE) en la resolución de recursos administrativos.

Entiende que la eficacia en el control jurídico de la Administración depende de que quien

Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires.

⁸⁵ A diferencia de lo que ocurre en el procedimiento administrativo local, la Administración ya exteriorizó su voluntad a través del dictado del acto administrativo cuya revocación se busca con la acción interpuesta ante la CA.

⁸⁶ FRANCO, Emmanuel Jiménez, "Mejora del control administrativo de las administraciones públicas en España: los órganos administrativos independientes especializados en la resolución de recursos administrativos", en "El control de la Actividad Estatal", Tomo I, Discrecionalidad, División de Poderes y Control Extrajudicial, Asociación de Docentes, UBA, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, pág. 523-555.

controle, ya sea un órgano administrativo o jurisdiccional, actúe con objetividad, de forma íntegra, salvaguardado por un auténtico estatuto de independencia y dotado de una preparación específica en la materia que se trate.⁸⁷

A nivel local no puedo dejar de señalar que el Tribunal Fiscal de la Nación constituye en su esencia un verdadero órgano de naturaleza administrativa, pues ha sido emplazado orgánicamente dentro de la estructura del Poder Ejecutivo, que ejerce funciones jurisdiccionales y cumple con las mismas notas constitucionales de independencia e imparcialidad que caracterizan a los órganos del Poder Judicial, con relación a los vocales que lo integran y cuyas sentencias –al quedar

⁸⁷ Sostiene que debe existir una regulación general y básica de estos órganos que debe permitir su desarrollo por leyes sectoriales (estatales y autonómicas), dado que la materia y el conflicto concreto pueden precisar de regulaciones diferenciadas, pero debe imponerse un núcleo común y uniforme en materia organizativa (garantías de colegialidad, independencia, especialización, integridad y transparencia de los miembros), procedimental (garantías de flexibilidad, agilidad, accesibilidad, gratuidad, representación y lengua del procedimiento) y sustantiva (garantías del contenido y eficacia de las resoluciones del OAIE). En cuanto a la independencia funcional y orgánica, recomienda que la selección de los miembros sea realizada de forma objetiva y pública basada en la especialización, profesionalidad y competencia de los mismos, siendo deseable exigir un número mínimo de años de experiencia en la materia o sector específico de que se trate y se debería optar por un período de permanencia o estabilidad en el cargo limitado a un número determinado de años (por ejemplo, cinco) no coincidente de forma completa con el mandato del Gobierno. Otra cautela puede ser la no renovabilidad del mandato, que puede ser único, o admitir su posible renovación por un único período. La independencia debe salvaguardarse con la inamovilidad o imposibilidad de remoción del cargo, salvo por incumplimiento grave de sus obligaciones, incapacidad permanente para el ejercicio de su función, incompatibilidad sobrevenida o condena por delito doloso.

firmes– tienen el mismo efecto de cosa juzgada material que poseen las dictadas por el Poder Judicial.⁸⁸

4.2.7. Acto administrativo individual o normativo

Entiendo que la distinción planteada entre acto administrativo individual o acto administrativo normativo, como veremos, no genera ningún cambio sustancial en torno al alcance que debe propiciarse al control judicial del mismo, aunque debo señalar que si genera consecuencias procesales.

Podría interpretarse que la cuestión ha sido zanjada por la CSJN que además de establecer que el CM forma parte del derecho público local⁸⁹, precisó que tal carácter que resulta extensivo, en principio, al resultado de la actividad desplegada por los organismos encargados de su aplicación –CA y CP– a través del dictado de resoluciones que establecen el alcance de las cláusulas del citado convenio, sean éstas generales interpretativas o dictadas con motivo de los casos concretos sometidos a su consideración,⁹⁰ otorgándoles de esta manera el carácter normativo a las resoluciones que resuelven casos concretos.

En efecto, al no ser un órgano de la administración que ejerce funciones jurisdiccionales, sus resoluciones de casos concretos se tratan simplemente de una interpretación, por lo demás autorizada, de la normativa del CM, la propia ley lo autoriza a resolver cómo debe interpretarse el pacto frente al “caso concreto”, ello produce efectos

⁸⁸ Ver arts. 89, 147, 148, 149, 150 y 192 de la ley 11.683 y Fallos 325:1418.

⁸⁹ Fallos: 332:1007.

⁹⁰ Automotores Juan Manuel Fangio S.A. c/ Pcia. de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires". A. 1013 y 1014. XLV; Frigorífico de Aves Soychu SAICFI c/ Municipalidad de Gualeguay. Fallos: 336:443 y Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones. M. 921. XLII. REX. Todos dictados con fecha 14/05/2013.

entre las partes y queda, como toda actividad estatal, sujeta a control judicial.⁹¹

Señalaba Cassagne⁹² que la labor de las comisiones consiste en determinar si los ingresos del contribuyente han sido bien o mal distribuidos y en su caso ordenar su redistribución, la decisión obligará a los partícipes del pacto y eventualmente se proyectará sobre el contribuyente para que acate la redistribución para el futuro.

Es que, al resolver un caso o una controversia, las comisiones establecen cómo debe interpretarse el pacto, como se liquida el impuesto sobre los ingresos brutos entre la

jurisdicción –cuyo acto se cuestiona– y el contribuyente.

Este supuesto llevado a los estrados de la CA, es decir, como se liquida el impuesto sobre los ingresos brutos o una tasa que toma como base imponible los mismos, se trata de supuestos de hechos que se repiten en el tiempo.

Obsérvese que si un contribuyente cuestiona cómo liquida un tributo con relación al año 2015 y obtiene una resolución desfavorable por parte de los órganos del CM, es muy probable que repita su cuestionamiento con relación a los períodos posteriores, pues no existe impedimento alguno para hacerlo si se trata de un acto administrativo particular, pues los efectos de la resolución se limitan solamente a dicho período.

Si se trata de un acto de naturaleza normativa, la solución que brinden la CA y la CP, será obligatoria para las partes en el período indicado en la resolución determinativa del tributo o que rechaza la repetición y además, este criterio deberá ser considerado por el Fisco y el contribuyente y aplicarlo a los períodos posteriores, hasta que el poder judicial se expida en sentido contrario a lo decidido por los órganos del CM.⁹³

De esta manera se garantiza los principios de regularidad financiera, legalidad, economicidad, eficiencia y eficacia que deben

⁹¹ Ballesteros Moffa señala que han sido dos los criterios manejados con la finalidad de distinguir entre actos normativos y no normativos, y en particular de las figuras del reglamento y el acto administrativo, que pudiera calificarse de tradicional, centrado en una exclusiva perspectiva subjetiva, según el cual la diferencia entre estos actos estriba en el círculo de destinatarios de unos y otros, de tal suerte que, mientras los primeros gozan de la nota de generalidad al estar dirigidos a un conjunto de personas definidas de modo impersonal, como pertenecientes a una categoría abstracta, los segundos suponen actos especiales o individuales que tienen como destinatarios una o varias personas identificadas de modo singular e inequívoco. El otro criterio, ya de carácter objetivo, no hace descansar la diferencia en los destinatarios del acto, sino en el carácter abstracto o concreto de su propio objeto, siendo así que si el acto en cuestión alberga en su contenido una categoría abstracta de supuestos de hecho o acciones, esencialmente repetibles en el tiempo, estaremos en presencia de una norma jurídica, cuyos sucesivos cumplimientos van a reafirmar y consolidar su vigencia; pero si, por el contrario, el objeto del acto se manifiesta de modo singular e irrepitable, de tal forma que su cumplimiento viene a determinar la extinción del mismo, de lo que estaremos hablando es de un acto administrativo, por naturaleza consuntivo (BALLESTEROS MOFFA, Luis Ángel, "La delimitación de las funciones normativa y administrativa en el orden comunitario, en particular, la decisión", Revista de Derecho Comunitario Europeo, Año nº 5, Nº 9, 2001 págs. 303-320).

⁹² CASSAGNE, Op Cit. pág 18.

⁹³ Según Martín Retortillo, "la actuación administrativa será un Reglamento en cuanto se incruste en el ordenamiento jurídico y no en otro caso. La prueba de la consunción será su signo más significativo: si la actuación administrativa se consume por sí misma, estaremos ante un acto administrativo; si, por el contrario, mantiene y extiende su valor preceptivo para sucesivos cumplimientos, estaremos ante una norma, ante un Reglamento (Ver a Martín Retortillo, Lorenzo, "Actos administrativos generales y reglamentos," en Revista de Administración Pública, Madrid, 40: 225, 249, citado por GORDILLO, Agustín, en "Tratado de Derecho Administrativo", Tomo 3, El acto administrativo, Edición Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, 10ª edición, año 2011, pág. IV-19).

primar en la obtención y aplicación de los recursos públicos.⁹⁴

4.2.8. El ejercicio de funciones consultivas

Si bien no existen elementos que permitan sostener que las funciones que ejercen los órganos del CM constituyen funciones consultivas, entiendo oportuno señalar que podría ser una solución que permita armonizar el sistema que, sin duda alguna, ha sido puesto en crisis y requiere algunas reformas.

Franco plantea como opción⁹⁵ otorgar la competencia resolutoria al órgano de la Administración activa, previo dictamen preceptivo, pero no vinculante de un órgano administrativo especializado e independiente de carácter consultivo y precisa que en España tienen el Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona⁹⁶.

5. Efectos de las decisiones de los órganos del Convenio Multilateral

Desarrollada la naturaleza jurídica de las resoluciones de la CA y CP, y más allá de cómo sean caracterizadas, me abocaré al análisis de los efectos que las mismas producen en la actualidad.

5.1. La Obligatoriedad de las decisiones y la fuerza de verdad legal

Conforme surge del artículo 24, inciso "b" del CM, las decisiones de la CA son obligatorias para las partes en el caso resuelto.

Según Sferco⁹⁷, el compromiso acordado es que los pronunciamientos de los organismos del CM sean obligatorios y definitivos para las jurisdicciones ligadas al pacto, así y todo sean contrarios a sus intereses.

Desde su óptica dichos pronunciamientos solamente condicionan la actuación de los fiscos adherentes y no la de los contribuyentes. Cuando el artículo 24, inciso "b", define la obligatoriedad para las "partes", la referencia es de fondo y no procesal. Alude a las partes contratantes que suscribieron el Convenio, lo cual excluye a los contribuyentes, como también a los órganos jurisdiccionales independientes. Dicha obligatoriedad rige para los estados signatarios⁹⁸ en tanto unidades gubernamentales ejecutoras. Por consiguiente, lo que diga la CA en los casos concretos no resulta oponible ni a los tribunales fiscales, ni al poder judicial, más aún en este caso en homenaje al principio de separación de poderes.

A entender de Jauregui⁹⁹, si bien se establece que las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto, en realidad sólo son definitivamente vinculantes para las jurisdicciones comprometidas en el caso, ya que el contribuyente podrá continuar la discusión en el proceso administrativo local, y aun en sede judicial, según corresponda.

Sostiene que esta obligatoriedad de las resoluciones de los organismos del convenio para los fiscos, y aun en el caso para los jueces, fue reconocida por la CSJN¹⁰⁰.

⁹⁴ Conf. art. 4º inc. "a" de la ley 24.156.

⁹⁵ FRANCO, Op. Cit., pág 20.

⁹⁶ El Consell Tributari se creó en el año 1988 como órgano externo de asesoramiento y control de los recursos en materia tributaria. Nació como instrumento para mejorar la actuación del Ayuntamiento en materia tributaria y, a la vez, para aumentar las garantías y derechos de los ciudadanos. Se trata de un órgano independiente y objetivo, ya que por un lado sus miembros no dependen de la Administración municipal, y por otro lado, actúan exclusivamente de acuerdo con criterios jurídicos.

⁹⁷ SFERCO, Op. Cit, pág 7.

⁹⁸ En igual sentido, Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de San Martín, precedente "Municipalidad de Moreno c. Frigorífico Rydhans SA" cit., voto de la Dra. Ana M. Bezzi, considerando 3.

⁹⁹ JÁUREGUI, Op. Cit., pág 7.

¹⁰⁰ Fallos: 294:420, autos "Municipalidad de Morón c/ S.A. Deca y Otra s/ Apremio", sentencia del 20/05/1976. Debo discrepar con tal afirmación pues el tribunal cimero sostuvo la inexistencia de la deuda por resultar manifiesto que se omitió ponderar debidamente la incidencia del CM dado que se había tomado como base imponible de la tasa que se ejecutaba el monto de las ventas

No caben dudas que las resoluciones de la CA y la CP son obligatorias para los fiscos y para los contribuyentes.

Sin embargo, ello no significa que la actividad desplegada por las comisiones –sea función administrativa-jurisdiccional o no– quede exenta del debido control judicial, ya sea por parte de los contribuyentes o de las jurisdicciones adheridas –su legitimidad para cuestionar las decisiones será oportunamente analizada–.

Ello sin perjuicio de que estos actos gozan de la presunción de constituir el ejercicio legítimo de la actividad administrativa y por consiguiente toda invocación de nulidad contra ellos debe necesariamente ser alegada y probada en juicio.¹⁰¹

Esto significa que las resoluciones del convenio son obligatorias para las partes que integran el “caso concreto” hasta que la justicia se expida en sentido contrario.

Como veremos, el problema se suscita al no encontrarse prevista la suspensión del procedimiento local.

5.1.1. Inexigibilidad del cumplimiento del pago previo en materia tributaria

En el ámbito de la provincia de Buenos Aires, el pago previo constituye un requisito de admisibilidad de las pretensiones promovidas contra un acto administrativo que imponga una obligación tributaria de dar sumas de dinero¹⁰².

realizadas en todo el país. No hizo referencia alguna a resolución de la CA o la CP. Ello surge del dictamen del Sr. Procurador.

¹⁰¹ Conf. CSJN, Fallos: 210:55.

¹⁰² El artículo 19 de la ley 12.008 (Texto Ley 13101) establece: Pago previo en materia tributaria. 1. Será obligatorio el pago previo a la interposición de la demanda, cuando se promueva una pretensión contra un acto administrativo que imponga una obligación tributaria de dar sumas de dinero. 2. Antes de correr traslado de la demanda, el Juez verificará el cumplimiento de este requisito procesal, a cuyo fin procederá a intimar al demandante el pago de la suma determinada, con exclusión de las multas y recargos, dentro del plazo de diez (10) días, bajo apercibimiento de desestimar

Conforme lo señalé al referirme a los efectos que genera el tránsito por los carriles previstos en el CM, la suspensión del procedimiento local no surge de manera expresa de su letra –a pesar que su decisión resulta de aplicación obligatoria para el fisco local– y al coexistir ambas vías, puede suceder que el procedimiento local continúe y rechazados los recursos que este prevea, contra la resolución que determina el tributo o rechaza un pedido de repetición, el contribuyente inicia un proceso de conocimiento, en el caso de la provincia de Buenos Aires, la pretensión anulatoria prevista en el artículo 12 inciso 1° del CCA¹⁰³, mediante el cual solicita la declaración de nulidad de la pretensión fiscal.

Esto es lo que aconteció en las causas iniciadas por Canteras Cerro Negro SA¹⁰⁴, en ambas la actora procura la anulación de la determinación de oficio practicada por la Municipalidad de Vicente López y solicitó como medida cautelar que se suspenda la ejecución de sendos actos que determinaban el monto que, en concepto de Tasa por los Servicios de Seguridad e Higiene debía ingresar y se lo exima de dar cumplimiento con el pago previo.

La CCASM¹⁰⁵, entendió que poseía relevancia las resoluciones dictadas por la CA y la CP, en los correspondientes expedientes administrativos habida cuenta que constituyen actos administrativos y se presumen legítimos.

por inadmisibles la pretensión. 3. El pago previo no será exigible cuando: a) Su imposición configure un supuesto de denegación de justicia. b) Se deduzca una pretensión meramente declarativa. En este supuesto, la autoridad provincial o municipal tendrá derecho a promover contra el demandante el correspondiente juicio de apremio.

¹⁰³ Ley 12.008.

¹⁰⁴ Causa "Canteras Cerro Negro SA c/ Municipalidad de Vicente López s/ Pretensión Anulatoria", expte N° 38318 y 23.561, en trámite por ante el Juzgado Contencioso Administrativo N° 1 y N° 2, de San Isidro, respectivamente.

¹⁰⁵ CCASM, causas N° 4397 N° 8105, caratuladas "Canteras Cerro Negro S.A. c/ Municipalidad de Vicente López s/ Pretensión Anulatoria", sentencias del 30/10/2018 y 10/03/2020, respectivamente.

Por ello, al resultar contrarias a la postura de la Municipalidad demandada, resultaban suficientes a efectos de configurar la verosimilitud del derecho en el caso, desvirtuando prima facie la presunción de legitimidad de las determinaciones de oficio practicadas por la Municipalidad.

Consideró configurado el peligro en la demora y dispuso la suspensión de la ejecución del acto determinativo de la deuda y eximio a la actora, como medida cautelar, del cumplimiento del pago previo del tributo determinado.¹⁰⁶

Con posterioridad, el mismo tribunal confirmó sendas resoluciones cautelares de primera instancia que tenían por acreditada la verosimilitud del derecho invocado –en grado de probabilidad– por los accionantes en la inteligencia que se encontraban pendientes de resolución los recursos presentados ante la CA.¹⁰⁷

En el primero de ellos la magistrada de grado había resuelto hacer lugar a la medida cautelar solicitada, ordenando a la Municipalidad de Vicente López que se abstenga de practicar intimaciones administrativas o judiciales, labrar actas de comprobación y/o formar causas contravencionales, vinculadas al retiro del certificado de habilitación efectuado dentro del marco del expediente administrativo nro. 4119-007511/2016, con fundamento exclusivo en la falta de pago de los reajustes por Tributo por Inspección por Seguridad e Higiene determinados en las Resoluciones 319 y 320 -períodos comprendidos entre abril 2016 a mayo 2018 inclusive-, hasta tanto la

Comisión Arbitral del Convenio Multilateral y, eventualmente, la Comisión Plenaria resuelvan en forma definitiva los planteos efectuados por la actora con fecha 22 de marzo del 2019.

En el segundo caso, había hecho lugar a la medida cautelar solicitada y dispuso a la parte actora, hasta tanto no sea resuelto el recurso presentado ante la CA, de cumplir con el requisito del pago previo dispuesto por el artículo 19 del CCA. 2, suspendió la ejecución de la Resolución N° 1062/19 y la Resolución N° 54/20, ambas emitidas por el Sr. Secretario de Ingresos Públicos Municipal, ordenando a la Municipalidad de Vicente López que se abstenga de ejecutar y/o requerir judicialmente medidas cautelares de cualquier tipo en resguardo del crédito determinado, todo ello previa caución juratoria.

Cabe señalar que la alzada modificó en este último caso la contra cautela que debía prestar la accionante estableciendo que ésta debía prestar una caución real por la suma de \$1.800.000 y que la misma podía ser satisfecha con un seguro de caución.

5.1.2. La inhabilidad del título ejecutivo que no se adecua a lo resuelto por las Comisiones

Con posterioridad a la sentencia dictada en las causas Frigorífico de Aves Soychu y Maxiconsumo S.A., entre otras, la Sala Segunda de la Cámara Primera de Apelación en lo Civil y Comercial del Departamento Judicial San Isidro, realizó una interpretación del alcance de aquellos fallos y el alcance de los efectos de la decisión de la CP, en el marco de un proceso de apremio.¹⁰⁸

Los hechos que se planteaban en esta oportunidad son los siguientes la Dirección General de Ingresos Públicos de la Municipalidad de Vicente López, en adelante la MVL, determinó de oficio la deuda en concepto de “Seguridad e Higiene” por los

¹⁰⁶ Cabe aclarar, que en el primero de los casos la CCASM revocó el rechazo del magistrado de primera instancia, mientras que en el segundo confirmó la resolución del magistrado de grado.

¹⁰⁷ CCASM causa N° 7896/19, caratulada: "Transclor S.A. C/ Municipalidad De Vicente López S/ Medida Cautelar Autónoma O Anticipada" res. del 29/9/20 y causa n°8728 caratulada: "Compañía Industrial Cervecera S.A. C/ Municipalidad De Vicente López S/ Pretensión anulatoria" res. del 08/03/2021.

¹⁰⁸ "Municipalidad de Vicente López C/ La Segunda Cooperativa Limitada de Seguros Generales s/ Apremio". 27/04/2015.

períodos 01-06/2007, 01/2008 y 04/2008 –Resolución N° 2064/10–, correspondiente a La Segunda Cooperativa Limitada de Seguros Generales.

Contra esta resolución, con fecha 03/06/2010 la empresa demandada interpuso recurso de reconsideración y simultáneamente a la presentación del referido recurso, instó la pertinente acción ante la CA.

Con fecha 01/08/2012, la Secretaría de Economía y Hacienda de la MVL resolvió el recurso de reconsideración, resolución N° 2017/12, hizo lugar parcialmente al recurso de reconsideración interpuesto e intimó al recurrente a que regularice su situación ante el Municipio, conforme el reajuste rectificativo aprobado.

Por su parte, la CA mediante Resolución N° 25/2012, hizo lugar a la acción interpuesta por La Segunda Cooperativa Ltda de Seguros Generales contra la Resolución Determinativa N° 2064/2010.

Fundó su decisorio en que el municipio sólo tenía derecho a atribuirse la porción de base imponible que prevé el artículo 2° del Convenio Multilateral y no la que pudiera corresponder a otros municipios de la Provincia.

Concluyó en que la comuna se excedió al encuadrar el caso en el tercer párrafo del artículo 35 del CM, al soslayar la consideración de otros municipios donde el contribuyente realizara actividad.

Contra dicho decisorio la MVL interpuso recurso de apelación ante la Comisión Plenaria, en los términos del artículo 25 del CM, siendo éste desestimado tal como luce en la Resolución de la CP N° 16/2013.

La Cámara, citando jurisprudencia de la CSJN, sostuvo que la decisión de los órganos del CM debe ser respetada en virtud del principio de imperatividad de sus cláusulas respecto de las partes contratantes y citando la doctrina que emana del fallo “Frigoríficos de Aves Soychu SAICFI c/ Municipalidad de Gualeguay”, concluyó que “(...) la Municipalidad de Vicente López, previo a practicar la liquidación de oficio N° 2017/12 en un sentido distinto al ordenado por los

organismos de aplicación del Convenio Multilateral, debía promover la pertinente revisión judicial de las resoluciones administrativas, a cuyo cumplimiento se encontraba obligada”.

En ese andar, sostuvo que una vez agotada la vía administrativa la MVL debió articular la pretensión anulatoria prevista en el artículo 12, inciso 1° del CCA y al no haber incoado dicha pretensión anulatoria contra las resoluciones administrativas donde se cuestionaba la composición de la deuda por tasa de Seguridad e Higiene, entendió que el certificado de deuda en el que se sustentaba el proceso resultaba inhábil, por haber sido confeccionado en contraposición a lo resuelto en la instancia administrativa.¹⁰⁹

Cabe precisar que si bien, conforme surge del artículo 9 inciso “c” de la ley 13.406¹¹⁰, la excepción inhabilidad de título debe fundarse únicamente sobre las formas extrínsecas y no se admiten en el marco del proceso de apremio controversias sobre el origen del crédito ejecutado o legitimidad de la causa, la Cámara echó mano a la doctrina de la CSJN, que admite incursionar en la causa de la obligación en aquellos supuestos en los que la inexistencia de deuda surge de forma manifiesta¹¹¹.

5.2. Ejecutoriedad

Señala Gordillo¹¹² que la doctrina tradicional reconocía al acto administrativo el carácter de “ejecutorio” en todos los casos, implicando con ellos dos caracteres: a) Que debe cumplirse, y b) que la administración tiene a su disposición los medios necesarios para hacerlo cumplir por medio de la coerción. La ejecutoriedad se divide entonces en propia e impropia, según

¹⁰⁹ Cabe destacar que la CP, por medio de la Resolución 5/2014, dictada en el expediente 908/2010, denegó el recurso extraordinario interpuesto por la Municipalidad de Vicente López.

¹¹⁰ B.O. 30/12/2005.

¹¹¹ Fallos 278:346 y otros.

¹¹² GORDILLO, Agustín, “Tratado de derecho administrativo y obras selectas”, Tomo 8, Teoría general del derecho administrativo, 1ª edición, Buenos Aires, FDA, 2013, pág. 255.

que la administración tenga ella misma los medios de coerción, o deba solicitarlos a la justicia, en este caso la ejecutoriedad sería impropia y cita como ejemplo el cobro de una multa.

Sin embargo, siguiendo a un sector de la doctrina moderna, prefiere caracterizar el acto administrativo como “exigible” u “obligatorio”, señalando con ello el que debe cumplirse, y tomar como característica aparte la de su eventual ejecutoriedad, en cuanto posibilidad de uso de la fuerza por la administración.

Entiende que es ejecutorio cuando la administración tenga otorgados por el orden jurídico, expresamente o en forma razonablemente implícita, los medios para hacerlo cumplir ella misma por la coerción, y que no lo es cuando deba recurrir a la justicia para lograr su cumplimiento.

De acuerdo a lo expuesto en el punto 2.2.2., contra las resoluciones de la CA, se puede interponer recurso de apelación, el órgano que lo trata es la CP y una vez que la misma se expide respecto del “caso concreto”, se agota el procedimiento administrativo pues ni el CM, ni la ordenanza procesal establecen recurso alguno contra esta resolución.

Sostienen Balbo y Berteá¹¹³, que estas decisiones –en referencia a las de la CP– carecen de fuerza ejecutoria, puesto que no se prevén sanciones en el marco normativo bajo análisis, para aquellos que las incumplan.

Explican que este vacío normativo que implica generar una obligación sin establecer la correspondiente sanción debilita a los organismos del Convenio, ya que no tienen medios coercitivos para hacer cumplir sus decisiones y ello sumado a la mención explícita que la ley de Coparticipación hace con referencia al CM, ha generado que varios contribuyentes, algunos fiscos y la propia CA,

hayan acudido ante la Comisión Federal de Impuestos, instando un pronunciamiento que remedie el incumplimiento.

En consonancia con lo expuesto, resulta interesante la situación ventilada en la causa “Provincia de Misiones s/Derogación Res. Grales. 70/02 y 16/05. 09/03/2011”, que se genera como consecuencia del emplazamiento sufrido por la actora para que derogue las resoluciones señaladas en la inteligencia que importaban interpretaciones del CM, pues refleja la actitud descrita por aquellos autores, es decir el pedido de la CA para que intervenga ante el incumplimiento de sus decisiones dando cuenta de la falta del elemento coactivo en el CM.¹¹⁴

¹¹⁴ CSJN, autos “Provincia de Misiones s/ Derogación Res. Grales. 70/02 y 16/05. 09/03/2011”. P. 1089. XLII. REX, del dictamen de la Procuración que la CSJN comparte surge que la CA emplazó a la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones para que derogase sus resoluciones generales N° 70/02 y 16/05, al considerar que constituyen interpretaciones del referido convenio y que tales tareas competen únicamente a las autoridades de aplicación por él creadas y no a las jurisdicciones adheridas. Tras la respuesta negativa dada por la actora a dicha nota, la CA dictó la resolución N° 57/2005 mediante la cual declaró que no son aplicables a los contribuyentes del convenio las citadas resoluciones locales, a la vez que ordenó notificar ello a la Comisión Federal de Impuestos y publicar lo resuelto por un día en el Boletín Oficial. Apelada esa decisión por la actora, la CP rechazó el recurso mediante la resolución N° 9/2006, contra la cual aquella dedujo recurso extraordinario. En el mismo la Provincia de Misiones arguye que: a.- que mediante sus resoluciones generales N° 70/02 y 16/05 ha reglamentado el art. 126, inc. b), de su Código Fiscal, en lo que al instituto de la mera compra se refiere; b.- que la CA no resulta competente para ordenarle que derogue sus resoluciones generales, puesto que ni del artículo 24 del CM, ni de ninguna otra norma surge que dicho organismo tenga tal facultad, no se trata de un “caso concreto” en que un contribuyente se vea requerido por un fisco con relación a la forma de distribución de base imponible realizada a su respecto, ni tampoco de una resolución general de carácter interpretativo; c.- que existe gravedad

¹¹³ BALBO, Elvira y BERTEA, Oscar, “Ejecutoriedad de las resoluciones de los organismos del Convenio Multilateral: su relación con la Comisión Federal de Impuestos”, en *Derecho Constitucional Financiero y Tributario Local, en homenaje a los Dres. José O. Casás y Enrique G. Bulit Goñi*, Director: Álvarez Echagüe, Juan M., Ed. Ad. Hoc, Bs. As.

Retomando a las palabras de Gordillo la ejecutoriedad no constituye un carácter propio, permanente del acto administrativo, sino que puede darse circunstancialmente cuando el orden jurídico, en forma expresa y en los casos concretos, reconozca a la administración la potestad de utilizar la coacción para hacer cumplir su acto por la fuerza. Se trata de una potestad excepcional, cuya existencia debe demostrarse en los casos ocurrentes y que no puede suponerse a priori como un principio universalmente presente en la actividad de la administración.

A modo de conclusión, coincido con que las resoluciones de la CA y CP no revisten carácter ejecutivo, fundamentalmente entiendo que ello es así por cuanto la naturaleza jurídica de sus decisiones no exige que así sea.

En efecto, al ser la función de la CA interpretar las disposiciones del CM dictando normativa de carácter general y al resolver los casos concretos –no cumple una función jurisdiccional por no ser un órgano

institucional al darse una severa afectación a sus facultades constitucionales, en violación a los arts. 1º, 5º, 121 y 122 de la Carta Magna, puesto que se está afectando su autonomía en cuestiones que no han sido delegadas ni siquiera a la Nación y menos a la CA. La Sra. Procuradora sostuvo que se configura una causa judicial atinente al control de constitucionalidad de preceptos legales infraconstitucionales cuya decisión es propia del Poder Judicial, siempre y cuando se produzca un perjuicio concreto al derecho que asiste a quien legítimamente lo invoca y que amerite el dictado de un pronunciamiento judicial que la beneficie -o perjudique-, que remueva -o no- el obstáculo al que atribuye la lesión de los derechos y la actora no denuncia cuál es la consecuencia gravosa e irreparable que le aguarda ante la falta de acatamiento de lo decidido por las autoridades cuya competencia cuestiona. Concluye que no se configura un “caso” o “causa” en los términos de los arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional, puesto que se trata de un supuesto donde la actora busca, en definitiva, obtener una declaración general y directa de inconstitucionalidad de las decisiones adoptadas por los órganos del CM sin que exista una relación jurídica concreta que inmediatece su gravamen.

independiente e imparcial-, el eventual incumplimiento de las obligaciones asumidas por los Fiscos, que lesionen derechos subjetivos de los contribuyentes deberá ser analizado por el poder judicial ante la existencia de una “caso o causa” en los términos de los artículos 116 y 117 de la CN.

Distinto sería el panorama si se pretendiese seriamente que los órganos del CM cumplan funciones jurisdiccionales, para ello si estimo necesario que la legislación prevea la ejecutoriedad de sus decisiones, pues el ejercicio de la coacción constituye una característica de la función jurisdiccional.¹¹⁵

También debería implementarse un mecanismo de integración de los miembros de la CA y CP, que garantice independencia e imparcialidad.

6. Alcance del control judicial

En el punto 4, desarrolle la naturaleza jurídica de la actividad de los órganos del CM cuando dictan resoluciones que resuelven casos concretos.

Allí descarté que nos encontramos ante laudos o instancias arbitrales, expuse argumentos que dan cuenta que tampoco podrían ser considerados actos administrativos de naturaleza jurisdiccional y las razones por las cuales podrían ser considerados actos administrativos de carácter normativo como contrapartida a los actos administrativos individuales o particulares.

Más allá de la naturaleza jurídica que se le brinde en cualquiera de las tres posibilidades expuestas –actos jurisdiccionales, normativos o individuales-, lo cierto y concreto es que estos actos están sujetos a control judicial suficiente.

Por ello, estimo necesario desarrollar el alcance que la CSJN le ha dado al mismo el cual como veremos difiere considerablemente

¹¹⁵ Garantizar la fuerza ejecutiva de las resoluciones del órgano independiente por parte de la Administración es, sin duda, un elemento determinante del éxito de esta figura jurídica y una manifestación del principio de buena administración (FRANCO, Op. Cit., pág 20.)

de aquél señalado en ocasión de referirme a los laudos arbitrales.

6.1. El control judicial suficiente

Tal como prescribe nuestra CN y de conformidad con los presupuestos esenciales del sistema de gobierno democrático y participativo, la facultad para resolver disputas en forma final ha sido atribuida de manera exclusiva y excluyente a los tribunales integrantes del Poder Judicial, quedando expresamente prohibido a los Poderes Ejecutivo y Legislativo el ejercicio de facultades jurisdiccionales (art. 109).

Así también lo ha entendido la CSJN, en tanto ha sostenido en reiteradas ocasiones que, cualquiera sea la naturaleza de las competencias ejercidas por el Poder Ejecutivo –sancionatorias, de resolución de conflictos, etc.– las decisiones por éste adoptadas siempre deben estar sujetas a control amplio y suficiente por parte de los jueces ordinarios, en tanto el Poder Judicial es el único órgano constitucionalmente autorizado para dictar resoluciones finales en cuanto a los hechos y al derecho controvertidos.¹¹⁶

En este célebre precedente la CSJN estableció que quiere decir control judicial suficiente y su contenido precisando que ello importa: **a)** el reconocimiento a los litigantes del derecho a interponer recursos ante los jueces ordinarios; **b)** la negación a los tribunales administrativos de la potestad de dictar resoluciones finales en cuanto a los hechos y al derecho controvertidos, con excepción de los supuestos en que, existiendo opción legal, los interesados hubiesen elegido la vía administrativa, privándose voluntariamente de la judicial.

Asimismo, señaló que la mera facultad de deducir recurso extraordinario basado en inconstitucionalidad o arbitrariedad, no satisface estas exigencias.

No obstante lo expuesto también sostuvo que la medida del control judicial requerido en relación al pronunciamiento jurisdiccional

emanado de órganos administrativos, deberá ser la que resulte de un conjunto de factores y circunstancias variables o contingentes, entre los que menciona, a título de ejemplo, la naturaleza del derecho individual invocado, la magnitud de los intereses públicos comprometidos, la complejidad de la organización administrativa creada para garantizarlos, la mayor o menor descentralización del tribunal administrativo.¹¹⁷

Años más tarde, la Corte restringió aún más la facultad de la Administración para ejercer facultades que signifiquen resolver controversias en sede administrativa, al exigir –además de la existencia de un contralor judicial amplio y suficiente– que estas hayan sido atribuidas por ley formal, que el órgano que las ejerza esté dotado de suficiente independencia y, asimismo, que tal asignación de competencias haya sido razonablemente justificada por el legislador.¹¹⁸

6.2. El control judicial y la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos

La incorporación de los tratados internacionales al orden constitucional a través de la reforma del año 1994, ha generado cambios trascendentes en nuestro ordenamiento jurídico y como consecuencia de ello, en el actuar de los magistrados que ejercen el control judicial del obrar de la administración.

En este sentido cabe señalar que no sólo resultan obligatorias sus disposiciones, también resultan obligatorias las interpretaciones que los órganos creados por dichos tratados efectúan respecto del contenido y alcance de estas.

¹¹⁶ Fallos 247:646.

¹¹⁷ Sostiene Luqui que el principio según el cual las decisiones jurisdiccionales de los órganos administrativos deben asegurar la revisión judicial posterior, para que sean compatibles con nuestro sistema constitucional, no es absoluto (LUQUI, Op. Cit., pág. 16)

¹¹⁸ Fallos: 328:651.

En este sentido no puedo dejar de mencionar que la CSJN, luego de analizar jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos sostuvo que sus fallos no dejan lugar dudas de que los órganos judiciales de los países que han ratificado la Convención Americana sobre Derechos Humanos están obligados a ejercer, de oficio, el control de convencionalidad, descalificando las normas internas que se opongan dicho tratado.¹¹⁹

En este sentido la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha dicho que el artículo 8 de la Convención citada, titulado "garantías judiciales" se refiere al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de actos que puedan afectarlas, y ha agregado que el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del mencionado artículo 8 se aplica a los órdenes enumerados en el numeral 1 del mismo artículo, es decir, a la determinación de derechos y obligaciones de carácter civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, lo que revela el amplio alcance del debido proceso, al que el individuo tiene en los términos de los artículos 8.1 y 8.2 tanto en materia penal como en todos los otros órdenes referidos.¹²⁰

¹¹⁹ Fallos: 335:2333.

¹²⁰ CIDH, caso "Baena", sentencia del 02/02/2001. Art. 8 1. Toda persona tiene derecho 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 cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter. 2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas: a) derecho del inculpado de ser asistido gratuitamente por el traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma del juzgado o tribunal; b) comunicación previa y detallada al inculpado de la acusación formulada; c) concesión

Por ello cabe concluir que la garantía de la doble instancia se aplica también en el orden administrativo y fiscal.

En este andar, si se tratase de órganos con facultades jurisdiccionales, podría aceptarse que el control judicial sea realizado a través de un recurso directo ante la Cámara que cuente con competencia en la materia.

Resulta claro que, para ello, quien accione deberá contar con la facultad de alegar y probar los hechos y el derecho controvertido, de esta manera no existiría agravio constitucional, ni convencional alguno.¹²¹

Por otro lado, si descartamos ese supuesto y la discusión se centra en determinar si estamos frente a un acto de la administración de carácter normativo o frente a un acto administrativo individual o particular, entiendo que, a los fines de garantizar la doble instancia exigida por los tratados internacionales, el acceso al control judicial

al inculpado del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa; d) derecho del inculpado de defenderse personalmente o de ser asistido por un defensor de su elección y de comunicarse libre y privadamente con su defensor; e) derecho irrenunciable de ser asistido por un defensor proporcionado por el Estado, remunerado o no según la legislación interna, si el inculpado no se defendiere por sí mismo ni nombrare defensor dentro del plazo establecido por la ley; f) derecho de la defensa de interrogar a los testigos presentes en el tribunal y de obtener la comparecencia, como testigos o peritos, de otras personas que puedan arrojar luz sobre los hechos; g) derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable, y h) derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior (...).

¹²¹ En tal sentido, la SCBA ha sostenido que la vía prevista por el art. 74 del Código Contencioso Administrativo (texto conforme Ley Nº 13.325) para la impugnación de actos de colegios o consejos profesionales, vulnera la garantía de defensa en juicio (arts. 18 de la Constitución Nacional y 15 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires) y de control judicial suficiente, al imposibilitar la revisión plena de las cuestiones de hecho comprendidas o resueltas en la decisión administrativa (SCBA "Colegio de Bioquímicos de la Provincia de Buenos Aires c/ Doctor M.H.M. Acción Disciplinaria", causa A. 68.782, 22/12/2008).

debe efectuarse a través de los juzgados de primera instancia con competencia en la materia.

Es decir, más allá del nombre que se le otorgue a la naturaleza jurídica de las decisiones de los órganos del Convenio, lo cierto y concreto es que, al no ser un órgano independiente, el contribuyente tiene derecho a solicitar la revisión de su decisión ante la justicia y a una doble instancia judicial.

Dada la especial finalidad para la cual fue sancionado el CM y creados sus órganos, que cuentan, entre otras, con facultades de dictar normas generales interpretativas de sus cláusulas e interpretar la normativa aplicable a los "casos concretos", no caben dudas que cuentan con cierto grado de discrecionalidad técnica¹²², razón por la cual estimo necesario desarrollar el alcance del control judicial de la actividad discrecional de la Administración.

6.3. El control judicial de la actividad discrecional de la Administración

Sostiene Botassi¹²³, que la actividad administrativa –en mi opinión tal el caso de la desplegada por las Comisiones del CM–, además de ajustarse al orden jurídico, es decir, respetar el principio de legalidad, debe seleccionar entre varias consecuencias materiales posibles aquella que atienda mejor al bien común en virtud del principio de eficacia.

De esta manera cuando los administradores adoptan una determinada conducta en lugar de otra y ambas son igualmente legítimas se dice que han actuado dentro del ámbito de su "discrecionalidad administrativa".

Sesin¹²⁴ por su parte, la define como una modalidad de ejercicio que el orden jurídico expresa o implícitamente confiere a quien desempeña la función administrativa para que, mediante una apreciación subjetiva del interés público comprometido, complete creativamente el ordenamiento en su concreción práctica, seleccionando una alternativa entre varias igualmente válidas para el derecho.

Volviendo al pensamiento de Botassi, a su entender no existe problema alguno en materia de control de discrecionalidad efectuado por la propia Administración de oficio o al resolver un recurso administrativo.

El problema se presenta cuando el control se realiza por el Poder Judicial pues cambian los objetivos del control dado que el juez no aparece como garante de la eficiencia administrativa, sino que responde a la necesidad de resolver un "caso" o conflicto entre partes restituyendo la legalidad.

A entender de Sesin se debe hablar de control de juridicidad, ello por cuanto el término "legitimidad" o "legalidad" podría entenderse prima facie demasiado apegada a la ley, olvidando de tal forma que la Administración moderna debe someterse a un contexto mucho más amplio y en consecuencia, son elementos que hacen a la juridicidad del acto la buena fe, la confianza legítima, la igualdad, la proporcionalidad, la razonabilidad, y sus vicios, la desviación de poder, la falsedad en los hechos, la ilogicidad manifiesta, el error manifiesto de apreciación, la arbitrariedad, la irrazonabilidad, entre otros.

La cuestión se vincula entonces en determinar cuál es la medida en que el juez podrá ejercer dicho control sin sustituir el criterio que la ley atribuye al administrador y vulnerar el sistema republicano invadiendo ámbitos propios de otro Poder del Estado.

¹²² En idéntico sentido se expresa SFERCO, Op. Cit. pág 7.

¹²³ BOTASSI, Carlos, "Control judicial de la actividad administrativa discrecional", Ensayos de derecho administrativo (Abril 2006), Id. vLex: VLEX-37482347, <http://vlex.com/vid/37482347>.

¹²⁴ SESIN, Domingo, "El contenido de la Tutela Judicial Efectiva con relación a la actividad administrativa discrecional, política y técnica". Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba (República Argentina) <http://www.acader.unc.edu.ar>

Sostiene Cassagne¹²⁵ que como consecuencia de la observancia del principio de la tutela judicial efectiva, al controlar el ejercicio de poderes discrecionales de la Administración los jueces pueden revisar y verificar, plenamente, la materialidad y exactitud de los hechos y del derecho, es decir, la causa del acto administrativo.

Luego precisa que, el control judicial de las cuestiones técnicas no implica invadir zonas reservadas a otros poderes del Estado, ello en la inteligencia que el juez puede controlar a través de peritos el ejercicio correcto y razonable de los juicios técnicos de la Administración, por más “alta complejidad” que contengan de modo que no encuentra justificación alguna en nuestro sistema constitucional la jurisprudencia que limita el control judicial a los supuestos en que media arbitrariedad.

Por ello entiende que la “alta complejidad” no es argumento que justifique válidamente que los jueces eludan el control de la actividad administrativa que les asigna e impone la Constitución.

En definitiva, el control del ejercicio de facultades discrecionales no está limitado por cuestiones técnicas e importa analizar si la solución elegida por el órgano administrativo, se adecua a alguna de las previstas en la normativa que le da sustento al ejercicio de dicha facultad.

El juez no puede analizar las razones de oportunidad, mérito o conveniencia que llevaron al Administrador a elegir una de las opciones que tenía a su alcance.¹²⁶

Si puede, en cambio, analizar la razonabilidad de la decisión pues, es posible abrir el control de razonabilidad en dos pautas respecto a fines y medios de las normas. Por un lado, cabe examinar si el medio resulta desproporcionado, es decir, si, aunque obtiene

el fin perseguido, lo excede; por otro, si el medio guarda alguna relación de causalidad con el fin, aunque aquél no sea el único con que se lo pueda alcanzar. Según se utilice la primera o la segunda pauta de razonabilidad el control será más o menos estricto.¹²⁷

En síntesis, el control judicial de las decisiones de los órganos del CM, incluye el análisis de los hechos, el derecho controvertido y la razonabilidad de la decisión, pero no las razones de oportunidad, mérito o conveniencia tenidas en cuenta por aquéllos.

7. La revisión judicial de las decisiones de las Comisiones Arbitral y Plenaria

7.1. El recurso extraordinario contra resoluciones de la Comisión Plenaria

En el punto 2.2.1 hice referencia a la existencia de una doble vía para impugnar tanto las resoluciones que determinan tributos como aquellas que rechazan repeticiones, estas son la acción ante los órganos del CM y el tránsito por la vía administrativa local, que una vez agotada, habilita el acceso a la jurisdicción.

Expuse mi opinión con relación a la necesidad de regular la suspensión de la vía administrativa local hasta tanto los órganos del CM se expidan con relación al caso que se ha llevado ante sus estrados.

Ahora bien, la casuística da cuenta que no siempre las Administraciones esperan aquellas resoluciones y el tránsito por ambas vías se desarrolla de manera coetánea.

Mencioné los precedentes de la CSJN, “Bunge y Born” e “Ika”, en los que el tribunal cimero rechazó los recursos extraordinarios interpuestos contra las resoluciones de la CP.

En ambos precedentes tuvo en cuenta que la accionante contaba con otros mecanismos para discutir la resolución de Administración local, aunque en el primero de los casos no los había articulado y en el segundo sí.

¹²⁵ CASSAGNE, Op. Cit., pág 2.

¹²⁶ En este sentido la CSJN en Fallos: 321:1252, sostuvo que las razones de oportunidad, mérito o conveniencia tenidas en cuenta por los otros poderes del Estado para adoptar decisiones que les son propias no están sujetas al control judicial.

¹²⁷ GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada*, La Ley, edición 2005, página 331.

También sostuvo que en la medida que las resoluciones de la CA y CP confirman lo actuado por la autoridad de aplicación, la CSJN entendía que el control judicial de sus resoluciones debía ser efectuado de manera indirecta por el poder judicial local, no dejó expedita la revisión directa, ello surge del caso "Bunge y Born", en el que rechazó el recurso extraordinario a pesar que la empresa no había articulado los recursos locales.

Unos años después, la CSJN, en las causas *Compañía Minera Aguilar S.A.*,¹²⁸ adoptó una postura más rígida a la vista en los casos "Bunge y Born" e "IKA" pues reiteró su doctrina referida a los alcances del artículo 14 de la ley 48 y luego afirmó que "el único derecho que para los contribuyentes surge del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977 es el de impugnar ante los órganos de éste la conducta de cualquiera de sus partícipes que pudiera considerarse contraria a sus preceptos; bien cabe afirmar, en tal sentido, que esa actividad configura el mejor control de las autolimitaciones que se han impuesto las entidades que lo suscribieron. Empero, una vez resuelta la controversia por la más alta autoridad instituida por el tratado –la Comisión Plenaria–, en la cual se encuentran representados todos los adherentes (art. 16), es claro que la recurrente carece de la facultad de cuestionar lo decidido, pues ningún derecho emergente del convenio puede hacer valer contra los partícipes del conflicto luego que se han sujetado al pronunciamiento de aquéllas (doctrina de Fallos: 185:140)."

Es decir, para la CSJN el contribuyente carecía de legitimación para impugnar la decisión de la CP, de allí la inexistencia de caso o causa¹²⁹ y añadió que su interés debe

hacerse valer ante las autoridades administrativas de la provincia o municipalidad a la que se pagó indebidamente el tributo y, eventualmente, ante los tribunales competentes, por las vías que las normas procesales respectivas dispongan, sin perjuicio de su intervención ulterior en el supuesto de suscitarse una cuestión federal durante su curso.

Insisto, el máximo tribunal deja abierta la posibilidad de ejercer el control judicial de las resoluciones de la CA y CP, a través del tránsito de las vías locales y de manera indirecta, pero cerraba todo camino a una impugnación directa del obrar de los órganos al no reconocerle legitimación al contribuyente¹³⁰ –ajeno al pacto–.

Lo expuesto resulta coincidente con la opinión dada por Cassagne¹³¹, quien sostuvo que la intervención dada al contribuyente es de mero control sobre el funcionamiento del sistema, pero de ningún modo corresponde a la defensa de un derecho subjetivo.

Luego, en la causa *Makro S.A.*¹³² la CSJN no hizo referencia a la falta de legitimación por parte del contribuyente para impugnar como

este punto resulta necesario determinar si existe un nexo lógico entre el status afirmado por el litigante y el reclamo que se procura satisfacer. Fallos: 342:1549.

¹³⁰ Cabe precisar que la aptitud de ser parte en un proceso concreto constituye un requisito subjetivo de la pretensión en cuanto supone la titularidad activa o pasiva de la relación jurídica sustancial, de ahí la afirmación de que la persona legitimada en un determinado proceso es aquélla revestida por la ley para discutir el objeto sobre el que versa el litigio. Aptitud, que viene determinada por la posición respecto de la pretensión procesal, de tal modo que sólo las personas que se encuentran en cierta relación con la acción pueden ser parte en el pleito en que ésta se deduce (conf. SCBA LP B 65184 RSD-160-18 S 11/07/2018), siendo facultad de los jueces abordar de oficio el examen de la legitimación activa, pues de ello deriva la existencia de "un caso o controversia" para el ejercicio de la función jurisdiccional (conf. SCBA LP C 103955 S 28/06/2017).

¹³¹ CASSAGNE, Op. Cit., pág 18.

¹³² M.267.XXX.23/04/1996.

¹²⁸ Fallos 305:1471 y 1699.

¹²⁹ La CSJN ha sostenido que la existencia de un "caso" o "causa", como condición del ejercicio de la jurisdicción en los términos del art. 116 de la Constitución Nacional, presupone la de "parte", es decir, de quien reclama o se defiende y, por ende, la de quien se beneficia o perjudica con la resolución adoptada al cabo del proceso, y al decidir sobre

acontecía en el caso, la resolución de la CP,¹³³ pero se remitió a lo resuelto en el precedente “Ika”.¹³⁴

Finalmente, la CSJN, se expidió en las causas Automotores Juan Manuel Fangio S.A.,

¹³³ En el caso, la actora explicó que el organismo recaudador de Córdoba no le había remitido las boletas magnetizadas para abonar el impuesto a los ingresos brutos del período indicado y, a fin de evitar incumplimientos, Makro S.A. efectuó los pagos en formularios CM 03 correspondientes a los fiscos de Capital Federal y de la provincia de Buenos Aires, consignando en los mismos -en forma manuscrita- que los montos se depositaban a favor de la Provincia de Córdoba.

No obstante ello, al imputarse los pagos se asignaron recursos a la Provincia de Buenos Aires y la CABA. Por ello Makro S.A. planteó el caso ante la CA quien se declaró incompetente al entender que los organismos del CM no pueden expedirse acerca de cuestiones que no estén referidas a la interpretación de normas que rigen la distribución de la materia imponible.

¹³⁴ Encuentro oportuno citar lo expuesto por el Dr. José Osvaldo Casas, en cuanto señaló “g) Independientemente de la postura doctrinal que tiempo atrás sostuve, en el sentido de que ciertos acuerdos fiscales eran inhábiles para que con base en ellos los contribuyentes pudieran formular reclamos a la Nación o a las provincias que los suscribieron y posteriormente aprobaron o ratificaron por acto legislativo (ob. cit. “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento”, del que soy autor), hoy, casi dos décadas después, tomando en cuenta los sucesivos y variados abordajes practicados sobre el tema por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, entiendo que los mismos son oponibles a los Fiscos y permiten articular reclamos por parte de los contribuyentes ante su eventual inobservancia de lo acordado por leyes-convenio. Todo ello en situación equivalente a la que se deriva de las obligaciones asumidas en la Ley de Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales, actual ley n° 23.548 y sus modificaciones (en particular, art. 9, para el caso, inc. b, apartados 1 y 2). Ver su voto en la sentencia del TSJ, de la CABA, dictada en el expte. n° 9281/12 “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: HB FÜLLER SAIC c/ GCBA s/ impugnación actos administrativos” de fecha 04 de noviembre de 2014.

Frigorífico de Aves Soychu S.A.I.C.F.I. y Maxiconsumo S.A., el día 14/05/2013.

Conforme lo indique en el punto 4.1.1., en dichos fallos sostuvo que el CM forma parte del derecho público local, carácter que resulta extensivo, en principio, al resultado de la actividad desplegada por los organismos encargados de su aplicación.

Reiteró la improcedencia del recurso extraordinario contra las resoluciones de la CP, con sustento en que no se trata del supuesto previsto en el artículo 14 de la ley 48, ni una excepción a tal principio.

La solución que brindó en cada caso varía de acuerdo a los hechos que le dieron origen y los diferentes recursos articulados por las partes que desarrollaré a continuación.

7.1.1. Frigorífico de Aves Soychu SAICFI c/ Municipalidad de Gualaguay

En este caso la CP había confirmado la resolución de la CA que no hizo lugar a la impugnación efectuada por la actora contra las resoluciones N° 89/06 y 23/07 de la Municipalidad de Gualaguay que determinaron de oficio la tasa por inspección sanitaria, higiene, profilaxis y seguridad municipal correspondiente a los años 2004 y 2005, y a los períodos enero a octubre de 2006.¹³⁵

En este caso la CSJN concluyó que, de mantener su postura frente a las determinaciones practicadas por la Municipalidad de Gualaguay, no obstante lo resuelto por los citados organismos, la actora debía ventilar la cuestión ante los tribunales provinciales competentes, por las vías que las normas procesales respectivas dispongan, sin perjuicio de su intervención ulterior en el

¹³⁵ Cabe destacar que para en el sentido indicado, la Comisión Arbitral consideró que la Municipalidad de Gualaguay podía conformar dicha tasa con hasta el 100% de los ingresos de la peticionaria atribuidos a la Provincia de Entre Ríos a los fines del impuesto sobre los ingresos brutos, toda vez que la empresa no había acreditado que desarrollara actividades en otros municipios de esa jurisdicción a fin de reducir la base de imposición de la citada tasa municipal.

supuesto de suscitarse una cuestión federal durante su curso.

7.1.2. Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones

La actora cuestionó la resolución N° 2587/03 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones que le determinó de oficio su obligación fiscal en el impuesto a los ingresos brutos.

La CA sostuvo que la ley local 3563, se contradice con la atribución de base imponible del CM y desnaturaliza la finalidad de su artículo 28 –2° párrafo– en cuanto establece que la liquidación del gravamen en cada jurisdicción se efectuará de acuerdo con las normas legales y reglamentarias locales respectivas siempre que no se opongan a las disposiciones de dicho plexo normativo.

La CP confirmó la resolución de la CA que hizo lugar a la impugnación efectuada por Maxiconsumo S.A.

La CSJN precisó que no surge que la actora hubiese recurrido en el ámbito de la justicia local la resolución determinativa de oficio dictada por el organismo recaudador, ni que la Dirección General de Rentas hubiese iniciado la correspondiente gestión de cobro por vía de apremio.

En esta oportunidad sostuvo que de mantener la pretensión de cobro del impuesto a los ingresos brutos determinado sobre la base de la ley 3563, no obstante, lo resuelto por la CA y la CP, el Fisco provincial debía llevar la cuestión ante los tribunales provinciales competentes, por las vías que las normas procesales respectivas dispongan, sin perjuicio de su intervención ulterior de suscitarse una cuestión federal durante su curso.

7.1.3. Automotores Juan Manuel Fangio S.A. c/ Pcia. de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires

La CP confirmó la resolución de la CA que hizo lugar sólo parcialmente a la impugnación efectuada por la mencionada empresa contra las resoluciones N° 1367/04 y 1468/04 de la

Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires.

La CP señaló que no correspondía hacer lugar al pedido de habilitación del mecanismo de compensación, devolución o acreditación previsto en el Protocolo Adicional al Convenio Multilateral por los períodos respecto de los cuales el contribuyente se hubiera acogido a regímenes especiales o extraordinarios de pago o regularización.

La actora señala que dedujo el recurso pertinente contra las resoluciones N° 1367/04 y 1468/04 ante el Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires y que si bien se acogió a un plan de pagos hizo uso de continuar la controversia que no ha sido resuelta pese al tiempo transcurrido.

El máximo tribunal sostuvo que de mantener su postura de que se aplique "el Protocolo Adicional o una solución equivalente para el pasado, de modo que no se le irroguen perjuicios", la actora debía continuar el trámite iniciado ante el Tribunal Fiscal de la provincia o en su caso ventilar la cuestión ante otros tribunales locales competentes, por las vías que las normas procesales respectivas dispongan, sin perjuicio de su intervención ulterior de suscitarse una cuestión federal durante su curso.

7.1.4. Automotores Juan Manuel Fangio S.A. c/ Pcia. de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires

La CP confirmó la resolución de la CA que hizo lugar sólo parcialmente a la impugnación efectuada por la mencionada empresa contra la resolución N° 7085/02 de la Dirección General de Rentas de la CABA, por la que se le determinó de oficio el impuesto sobre los ingresos brutos.

La actora informó que había deducido el recurso pertinente contra dicha resolución ante la mencionada Dirección General, el que no había sido resuelto pese al tiempo transcurrido.

LA CSJN sostuvo que de mantener su postura de que se aplique "el Protocolo Adicional o una solución equivalente para el

pasado, de modo que no se le irroguen perjuicios", la actora debía continuar el trámite iniciado ante los entes recaudadores o en su caso ventilar la cuestión ante los tribunales locales competentes, por las vías que las normas procesales respectivas dispongan, sin perjuicio de su intervención ulterior de suscitarse una cuestión federal durante su curso.

Con posterioridad a este fallo, la CSJN reiteró su doctrina en la causa Procter y Gamble Argentina S.R.L. c/ Municipalidad de Vicente López Provincia de Buenos Aires s/recurso extraordinario.¹³⁶

En esta oportunidad sostuvo que, según su jurisprudencia, no procede el recurso extraordinario contra resoluciones de la Comisión Plenaria del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977 (confr. causas A.1013.XLV "Automotores Juan Manuel Fangio S.A. c/ Pcia. de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires", sentencia del 14 de mayo de 2013, F.509.XLV "Frigorífico de Aves Soychu SAICF c/ Municipalidad de Gualeguay", sentencia de la misma fecha, entre otros precedentes, a cuyos fundamentos corresponde remitirse, en lo pertinente, por razones de brevedad.

7.2. El control judicial indirecto de las resoluciones de la Comisiones Arbitral y Plenaria y su alcance

Este supuesto se da cuando el contribuyente transita ambas vías y su petición no tiene recepción ante los órganos del CM.

Es decir, existe una resolución de la autoridad local que determina una deuda o rechaza un pedido de repetición de un contribuyente inscripto en el CM y como consecuencia de ello debió aplicar su normativa al dictarla, por ello el contribuyente inicia la acción ante la CA, según los términos de la ordenanza procesal, que rechaza su petición y es confirmada por la CP.

De manera paralela, articuló los recursos previstos en el ordenamiento local y cuestiona

en sede judicial aquella resolución que la administración local dictó aplicando el CM.

Obsérvese que en las causas donde la actora había articulado los recursos que la legislación local le reconocía¹³⁷, el máximo tribunal señaló que debía continuar el trámite iniciado – ante el TFPBA en un caso y Dirección General de Rentas de la CABA en el otro–, ejerciendo de esta manera el control judicial indirecto de las resoluciones de la CA y CP.

Según Jauregui¹³⁸, la obligatoriedad de las resoluciones de los organismos del convenio para las partes implica para los jueces la obligación de tomarla en cuenta, de hacerse cargo de su existencia, bajo pena de arbitrariedad.¹³⁹

7.2.1. La doctrina que impide su revisión plena de manera indirecta

Cabe señalar que a pesar de la doctrina que emana de los fallos de la CSJN, que remite al tránsito de la vía local a los fines que el poder judicial se expida de manera indirecta respecto de las resoluciones de la CA y CP, que confirmaban lo actuado por las administraciones locales, algunos tribunales locales limitaban el alcance de la revisión judicial.

En este sentido la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se expidió sobre el tema en el caso YPF¹⁴⁰, en esta oportunidad el

¹³⁷ Se trata de los casos Automotores Juan Manuel Fangio S.A. c/ Pcia. de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires". A. 1013 y 1014. XLV.

¹³⁸ JAUREGUI, Op. Cit, pág 7.

¹³⁹ Se puede definir la arbitrariedad como el acto contrario a la razón, producto de la mera voluntad o capricho del funcionario, que es el sentido de mayor empleo convencional en el mundo jurídico. Luego de citar la definición de la Real Academia, concluye que el concepto de arbitrariedad es amplio y comprende lo injusto, irrazonable e ilegal, fundado en la sola voluntad del funcionario, siendo uno de los límites sustantivos de la discrecionalidad (Conf. Cassagne, Juan Carlos, Op. Cit. Pág 2.).

¹⁴⁰ Autos "YPF S.A. v. DGR. (RE. 480/DGR/2000) s/recurso de apelación judicial s/decisiones de DGR", Expte N° 37". Fecha 27/6/2003.

¹³⁶ 06/08/2013. P. 346. XLIX. REX.

contribuyente había decidido transitar por ambas instancias recursivas.

El Dr. Corti sostuvo que nada impide que los tribunales locales diriman controversias entre el Fisco local y los contribuyentes sobre cómo interpretar el CM y aclara que en este supuesto que se le planteaba –ejercicio de ambas vías–, los tribunales locales deben tener en cuenta lo resuelto por los órganos del Convenio.

Entiendo que “tener en cuenta” no significa la imposibilidad de apartarse de dicho criterio, resulta evidente que al tenerlo en cuenta y pretender apartarse, el magistrado deberá exponer los argumentos que justifiquen realizar una interpretación diferente a la brindada por los órganos del CM y la Administración cuya resolución es impugnada judicialmente, sino incurrirá en arbitrariedad.

Retomando la cuestión, lo cierto y concreto es que más allá de lo expuesto por el Dr. Corti, no fue la solución a la cual arribó la mayoría¹⁴¹, quienes realizando una interpretación “armónica” de las normas locales que regulan la competencia del Poder Judicial de la Ciudad en concordancia con las disposiciones del CM, precisaron que el contribuyente tiene dos vías diferentes y si éste plantea el reclamo ante la CA, no puede hacerlo luego ante la justicia local, porque el sometimiento voluntario a la jurisdicción de dicho órgano impide su ulterior cuestionamiento por la vía jurisdiccional, citan el precedente de la CSJN “Fernandez Arias” y antecedentes de la propia sala¹⁴² y luego puntualizan que la imposibilidad de reanudar el debate ante sus estrados sólo alcanza a aquellos aspectos de la determinación de

oficio que han sido objeto de expreso análisis y resolución por la Comisión.

A su entender, el contribuyente que decide transitar el procedimiento previsto ante las CA y CP, renuncia “implícitamente” a plantear las cuestiones atinentes a la interpretación y alcances del CM ante el poder judicial.

El fallo se desentiende no sólo de los precedentes señalados, sino de los principios de judiciabilidad plena, tutela judicial efectiva y seguridad jurídica.

Si bien el mismo fue dictado en el año 2003, es decir 10 años antes del dictado de los fallos Automotores Juan Manuel Fangio S.A., Frigorífico de Aves Soychu S.A.I.C.F.I. y Maxiconsumo S.A., –año 2013–, lo cierto y concreto es que el aporte que los mismos realizan se vinculan a la posibilidad de impugnar de manera directa las decisiones de los órganos del CM, pues como señalé, la jurisprudencia de la CSJN, remitió desde sus albores sobre la materia al tránsito de la vía local para ejercer el control judicial de las mismas de manera indirecta y no lo limitó sustancialmente.

7.2.2. El control judicial indirecto pleno

El criterio expuesto precedentemente fue reiterado hasta que, en el año 2014, el Tribunal Superior de Justicia se expidió en la causa “Libertad SA”¹⁴³.

En esta ocasión, la actora demandaba la declaración de nulidad de las resoluciones administrativas que rechazaron los recursos planteados contra la determinación de oficio sobre base presunta del impuesto sobre los ingresos brutos –por diversos anticipos por los períodos fiscales 2001 a 2006– y contra el sumario por el cual se le aplicó sanción de multa por omisión fiscal.

La empresa afirmó que ejerció su defensa por una doble vía, por un lado, recurriendo los actos administrativos por la vía administrativa, y, a la par, sometiendo el diferendo en el

¹⁴¹ Ver voto del Dr. Carlos Balbin al cual adhiere el Dr. Esteban Centenaro.

¹⁴² "El Pingüino S.R.L. v. Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/recurso de apelación judicial c/decisiones de DGR", RDC 8, sent. del 28/05/2001; "Centrifugal S.A. v. Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/impugnación de actos administrativos", expte. 283/00, sent. del 27/9/2001).

¹⁴³ Libertad SA c/ AGIP s/ impugnación actos administrativos s/ recurso de inconstitucionalidad concedido. 12/11/2014. Expediente N° 9820/13.

marco orgánico e institucional del CM –la CA rechazó su planteo, la CP confirmó dicha interpretación y la CSJN rechazó el recurso extraordinario por cuestiones formales–.

El GCBA opuso excepción de incompetencia que fue rechazada por la magistrada interviniente.

Recurrida aquella resolución la Sala I de la Cámara en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad resolvió hacer lugar parcialmente al recurso de apelación y acotó la competencia del fuero a las cuestiones que no han sido tratadas por los organismos del CM, manteniendo de esta manera la doctrina de YPF.

La mayoría¹⁴⁴ sostuvo que el planteo voluntario de la cuestión ante los órganos del Convenio Multilateral no impedía, en principio, que los contribuyentes pudieran, en forma concurrente, transitar las instancias administrativas y judiciales locales para ejercer pretensiones diferentes de las formuladas ante la CA, de modo que sólo en el supuesto de haberse dado intervención a esa Comisión y únicamente en relación con los puntos tratados y resueltos por ella, correspondía que la justicia local se inhibiera de resolver.

Asimismo, entendió que existían dos aspectos del planteo de la actora que no habían sido tratados por los órganos del CM por exceder su competencia: **a)** lo relativo a la potestad tributaria de la CABA en jurisdicción del Puerto y; **b)** dependiendo de la suerte del punto anterior, la eventual procedencia de la multa por omisión fiscal.

El TSJ¹⁴⁵ decidió revocar la decisión de la Cámara y rechazar la excepción de incompetencia opuesta por el GCBA.

Si bien cada uno expuso sus argumentos, coincidieron en que la jurisprudencia de la CSJN ha entendido que, en el marco del CM, los planteos que efectúen los contribuyentes

en sede de la CA o su Plenario en nada obstan a la formulación de las pertinentes impugnaciones, en instancia judicial local, de las pretensiones de cobro que pudieran dirigirles las distintas jurisdicciones donde despliegan sus actividades.

7.3. La revisión judicial directa de las resoluciones de las Comisiones Arbitral y Plenaria

Recapitulo, la Administración dictó una resolución –determinando de oficio una obligación tributaria o rechazando un pedido de repetición– en la que aplicó las normas del CM.

El contribuyente impugna la misma por ante la CA, este órgano establece cómo deben ser interpretadas las normas del CM entre ambas partes, decisión que es ratificada por la CP.

La CA puede resolver en tres sentidos, **a.-** ratifica la interpretación dada por el fisco local a las normas del CM; **b.-** realiza una interpretación diferente a la efectuada por las partes del “caso”; **c.-** interpreta las normas del CM en idéntico sentido que el contribuyente.

De acuerdo a lo hasta aquí expuesto, la CSJN, ha entendido que el contribuyente que transitó las instancias de la CA y CP y mantiene su postura frente a las determinaciones practicadas, sin perjuicio de lo resuelto por aquellos organismos, debe ventilar las cuestiones ante los tribunales provinciales competentes, por las vías que las normas procesales respectivas dispongan¹⁴⁶ y, en el mismo sentido, para aquellos supuestos en que quien pretendiera apartarse de lo decidido por los órganos del CM fuera un fisco local.¹⁴⁷

Resulta evidente que la CSJN abandonó aquella doctrina que negaba la facultad de cuestionar lo decidido por los órganos del convenio de manera directa y remitió al

¹⁴⁴ Compuesta por los Dres. Inés M. Weinberg de Roca y Carlos F. Balbin.

¹⁴⁵ El voto de la mayoría está compuesto por los Dres. Alicia E. C. Ruiz, Luis Francisco Lozano y José Osvaldo Casás.

¹⁴⁶ Frigorífico de Aves Soychu SAICFI c/ Municipalidad de Gualeguay. 14/05/2013. Fallos: 336:443.

¹⁴⁷ Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones. M. 921. XLII. REX. 14/05/2013.

tránsito de la vía local y el cuestionamiento de aquellas de manera indirecta.¹⁴⁸

Por ello, frente a la existencia de un “caso” o “causa” en los términos exigidos por la CN y la jurisprudencia de la CSJN, el poder judicial se encontrará habilitado a intervenir y controlar la legitimidad de las decisiones.

Sostenía Palacio¹⁴⁹ que es preciso que quienes de hecho intervienen en el proceso como partes (actora o demandada), sean quienes deban figurar en ese proceso concreto asumiendo tal calidad. Las llama “partes legítimas” y precisa que la aptitud jurídica que las caracteriza se denomina legitimación para obrar o legitimación procesal, que define como aquel requisito en cuya virtud debe mediar una coincidencia entre las personas que efectivamente actúan en el proceso y las personas a las cuales la ley habilita especialmente para pretender (legitimación activa) y para contradecir (legitimación pasiva) respecto de la materia sobre la cual versa el proceso. Luego añade que la pauta para determinar la existencia de legitimación procesal está dada, en principio, por la titularidad, activa o pasiva, de la relación jurídica sustancial controvertida en el proceso.

A diferencia de lo que ocurre con la impugnación indirecta de las mismas, en la que resulta palmaria la legitimación de las partes –contribuyente/fisco– en el caso de la impugnación directa de las resoluciones de los órganos del CM, la legitimación tanto activa como pasiva presenta diferentes aristas que deben ser analizadas.

7.3.1. La legitimación activa del contribuyente

Frente a resoluciones de la CA y CP, que interpreten la normativa del CM de manera tal que importen la vulneración de un derecho subjetivo del contribuyente, este se encuentra legitimado para actuar e impugnar en sede judicial aquellas decisiones.

¹⁴⁸ Compañía Minera Aguilar S.A. Fallos 305:1471, 1699. 22/09/1983.

¹⁴⁹ PALACIO, Lino Enrique, Op. Cit, pág 10.

Para ello deberá acreditarse la existencia de partes que afirmen y contradigan sus pretensiones y que exista, según Palacio¹⁵⁰, un interés procesal, que consiste en la necesidad o imprescindibilidad del proceso para satisfacer, en cada caso concreto el derecho afirmado como fundamento de aquella, si esto no ocurre la pretensión procesal es inadmisibile porque la misión de los jueces consiste en decidir colisiones efectivas de derechos y no en formular declaraciones abstractas. A su entender, existe interés procesal toda vez que el derecho se encuentre en estado de insatisfacción, y en forma tal que, sin la intervención del órgano judicial, la expectativa, inherente al mismo derecho, quedaría irrealizada.

Señala Sferco¹⁵¹ que su legitimación pasiva para ser reclamados –en el procedimiento administrativo– los habilita a defenderse mediante tutela amplia y efectiva, lo cual conlleva rebatir la resolución definitiva de la CP, aunque, reitero, sostiene que las defensas previstas en los códigos fiscales son ineludibles para evitar la firmeza de la determinación tributaria.¹⁵²

En este supuesto el contribuyente cuestionará el criterio establecido por los órganos del CM, en torno a la aplicación de sus normas, criterio que seguramente afecte su derecho de propiedad al ser aplicado, ya sea por la resolución que determina el tributo que debe ingresar o por aquella que rechaza el pedido de repetición.

7.3.2. La legitimación activa del Fisco

Señala Sferco¹⁵³ que, al ser obligatorias las resoluciones de los órganos del CM, los fiscos están constreñidos a aceptar sin reservas los actos definitivos emanados de la CA pues se sometieron per se al acuerdo y por ello no es

¹⁵⁰ PALACIO, Lino Enrique, Op Cit, pág 10.

¹⁵¹ SFERCO, José M.Op. Cit, pág 7.

¹⁵² Igual temperamento cabe tomar con relación a las defensas previstas en las Ordenanzas Municipales.

¹⁵³ SFERCO, José M. Op. Cit, pág 7

admisible que se alcen contra sus propios actos, salvo desvinculación expresa.

Es decir, a su entender, como del artículo 24 surge la obligatoriedad de las Resoluciones de los órganos del CM, los Fiscos al firmar el CM han renunciado a su derecho de impugnarlas judicialmente.

Sostienen Budassi y Maruccio¹⁵⁴ que la interpretación literal, sistemática y previsoras del CM y la CN, aleja la posibilidad de concebir que los fiscos no puedan someter las decisiones de los organismos de aplicación a revisión judicial.

Analizan los incisos “a” y “b” del artículo 24 del CM para luego afirmar que en los mismos se distingue la función interpretativa o reglamentaria de la CA de la que ella desempeña cuando resuelve casos concretos.

Precisan que en el primer caso se dispone que las Resoluciones Generales Interpretativas que se emitan son obligatorias para las jurisdicciones adheridas exclusivamente; en el segundo supuesto, se coloca a las partes (contribuyentes–fiscos) por aplicación del principio constitucional de igualdad, al establecer que las decisiones que adopten son obligatorias para las “partes del caso”.

Explican que la regla de la interpretación sistemática u orgánico–armonizante es aquella que atiende a la totalidad de los preceptos de una norma, a la “unidad sistemática”, es decir, las normas no deben interpretarse de manera aislada sino en relación a las restantes que integran el cuerpo normativo.

Destacan que no hay en el CM ninguna disposición que vede el acceso a la revisión judicial para el fisco o que disponga la obligatoriedad de la decisión de los casos concretos sólo a su respecto y no con relación a los contribuyentes del impuesto. De tal

forma, esta regla conduce a sostener que a pesar que para los fiscos someter a la competencia de los organismos de aplicación del CM es obligatorio como consecuencia de haber dictado las respectivas leyes de adhesión, mientras que para los contribuyentes constituye una mera opción –pueden hacer uso de ella o solo poner en marcha los procedimientos locales–, una vez que se da intervención a dichos organismos, las partes se encuentran en las mismas condiciones, es decir, lo resuelto es igualmente obligatorio para el Fisco y para el contribuyente, en su calidad de partes del caso concreto. Por ende, si no puede negarse la revisión judicial de la actividad jurisdiccional respecto del contribuyente tampoco puede negarse respecto del Fisco.

Entiendo que en este caso la interpretación brindada por los órganos del CM, a criterio de los Fiscos, seguramente afecte sus potestades tributarias y en consecuencia su recaudación, afectando de esta manera los recursos con los que debería contar para garantizar a la población los derechos que la CN les reconoce y cumplir su programa.

No es en vano precisar que en definitiva las autoridades locales –provinciales o municipales– en el ejercicio de la función administrativa se encuentran habilitados por una norma –ley u ordenanza– y su pretensión tributaria es el resultado de aplicar la voluntad de los ciudadanos materializada a través de la sanción de aquellas.¹⁵⁵

A mi modo de ver, los fiscos locales no sólo están legitimados para accionar, sus órganos ejecutivos se encuentran obligados a accionar en caso que la CA y la CP realicen interpretaciones que limiten las potestades tributarias reconocidas tanto por la Constitución provincial como por sus leyes y ordenanzas locales.

¹⁵⁴ BUDASSI, Ivan F. y MARUCCIO, Sandra, “Revisión Judicial de las Decisiones de los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral impulsada a instancia de los Fiscos”, en “Derecho Constitucional Financiero y Tributario Local”, en homenaje a los Dres. José O. Casás y Enrique G. Bulit Goñi, Director: Álvarez Echagüe, Juan M., Ed. Ad. Hoc, Bs. As.

¹⁵⁵ Cabe precisar que la CSJN sostuvo que las ordenanzas municipales emanan de un órgano de gobierno elegido por el sufragio popular y, como la ley, es una expresión “soberana” de la voluntad popular, de la voluntad comunitaria organizada, son actos legislativos de sustancia normativa. Fallos 312:1394.

La CCASM sostuvo –al declararse incompetente en una causa donde se discutía la legitimidad de las resoluciones de la CA y CP por parte de un municipio bonaerense– que la revisión propuesta no puede darse por parte de la justicia local en tanto el CM prevé el carácter obligatorio de la decisión dictada por la CA para las partes que conforman el caso concreto (cfm. art. 24 inc. b), entendiendo que ello excluye que la propia Provincia, por sí –mediante una sentencia de su propio Poder Judicial–, pueda dejar sin efecto las resoluciones en cuestión ya que sus normas son de cumplimiento obligatorio tanto para ella como para los municipios que la integran¹⁵⁶.

Si bien lo desarrollaré oportunamente, cabe señalar que esta interpretación brindada por la CCASM generó un conflicto negativo de competencia que fue resuelto, recientemente, por la CSJN¹⁵⁷.

En esta ocasión, el máximo tribunal hizo suyos los argumentos de la Sra. Procuradora¹⁵⁸ que había precisado que “en el caso de autos” era competente la justicia local por tratarse de un conflicto entre las resoluciones de la CA y CP impugnadas, que confrontan el CM con la ley orgánica de los Municipios de la Provincia de Buenos Aires, que forman parte del derecho público local.¹⁵⁹

¹⁵⁶ Ver autos “Municipalidad de Moreno c/ Frigorífico Rydhans S.A. s/ Pretensión anulatoria – Otros Juicios”. 06/11/2012. Causa N° 3286/12, “Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral y otro s/ Pretensión anulatoria”. Resolución de fecha 14/07/2017. Causa N° 6082, entre otras.

¹⁵⁷ “Municipalidad de Vicente López C/ Comisión Arbitral del Convenio Multilateral y otro s/ pretensión anulatoria”. CSJ 2362/2019/CS1. 06/08/2020.

¹⁵⁸ Ver dictamen de la Dra. Laura Monti de fecha 18/12/2019 en los autos “Municipalidad de Vicente López C/ Comisión Arbitral del Convenio Multilateral y otro s/ pretensión anulatoria”. CSJ 2362/2019/CS1.

¹⁵⁹ Concretamente el conflicto gira en torno a la aplicación del segundo o tercer párrafo del artículo 35 del CM para establecer la base imponible de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene,

Es decir, reconoció la legitimación de la actora para obrar y la existencia de un caso o causa judicial, ratificando la doctrina que surge del precedente “Maxiconsumo”, que no sólo remitía al tránsito de la vía local, sino que reconocía la legitimación del fisco de cuestionar las resoluciones de los órganos del CM.

7.3.3. El titular pasivo de la relación jurídica sustancial

De acuerdo a lo hasta aquí expuesto, tanto el contribuyente como el fisco local pueden ser titulares activos de la relación jurídica sustancial que surge de la interpretación brindada por la CA y la CP, respecto de la aplicación de las cláusulas del CM a un caso determinado.

El primero de ellos vería afectado su derecho de propiedad producto de una mayor carga tributaria. El segundo, por su parte, vería afectadas sus potestades tributarias reconocidas por el ordenamiento local en puja con la interpretación brindada por los órganos del CM.

argumentando el fisco local que las resoluciones de los órganos del CM desconocen las facultades tributarias que la legislación local les reconoce.

Sferco¹⁶⁰ rechaza la legitimación pasiva de la CA para ser demandada en razón de sus pronunciamientos en los casos concretos por el hecho que no es parte en la relación entre el contribuyente y los estados signatarios.¹⁶¹

A mi entender cuando se impugna una resolución de la CA, ratificada por la CP, en la que se interpreta la aplicación de las normas del CM a determinada situación de hecho, la relación jurídica sustancial es justamente la

¹⁶⁰ SFERCO, (Op. Cit, pág 7), Sostiene que no se trata de un organismo simple de definir habida cuenta su especial fórmula organizacional pues su creación y legitimación jurídica se desprende de un mandato multiprovincial con el objeto de centralizar en un ente especializado lo concerniente a la aplicación e interpretación de la ley del Convenio Multilateral. Precisa que la CA no se autofinancia (porque no genera ingresos a título propio), posee una suerte de personalidad específica para el desempeño de sus funciones (la cual se esfuerza por parecer distinta de las de las jurisdicciones signatarias del Convenio), así como cierta facultad de gestión autónoma a nivel administrativo, financiero, presupuestario, patrimonial, contable, etc.- Añade que de allí surge su posibilidad de legitimarse pasivamente en relación a los derechos subjetivos materiales de dichos terceros, con sustento en pretensiones que pueden ser objeto de procesos judiciales del campo administrativo, civil, penal, laboral, etc. Sin embargo distingue un reclamo de naturaleza laboral o contractual, que un pronunciamiento dictado con sustento en el art. 24, inc. b) del Convenio. Señala que el primero remite a la responsabilidad patrimonial que corresponde ante el deber genérico de reparar los daños valiosos causados por los efectos de su actividad en general y ahí analizar si debiera responder el ente o los estados locales que le dan soporte, mientras que en el segundo el deber no existe, ya que el cumplimiento de las funciones de aplicación e interpretación del Convenio en los casos concretos no puede dar espacio a reclamarse nada, más aun cuando no hay consecuencias patrimoniales directas en juego, ni asunto litigioso o contencioso en su seno que brinde lugar a decisiones definitivas ejecutorias.

¹⁶¹ Cita a BOTASSI, Carlos A. "Las legitimaciones activa y pasiva en el nuevo contencioso administrativo", en *El nuevo proceso contencioso administrativo de la Provincia de Buenos Aires* cit., p. 215, en esp. p. 241.

interpretación que los órganos del CM –creado a dichos fines y cuyas decisiones deben ser respetada por los fiscos locales y contribuyentes– realicen sobre el caso.

Frente a su cuestionamiento ante los estrados judiciales, el titular de esa relación sustancial no puede ser otro que el órgano administrativo del cual emanó la resolución administrativa que es cuestionada.

Tanto la CA, al resolver el caso concreto, como la CP, al resolver el recurso de apelación, son quienes determinan, de acuerdo al criterio de los Fiscos que la integran –que son todos–, cual es el criterio interpretativo de la letra del CM, que evite superponer las potestades tributarias de los integrantes del CM sobre una misma capacidad contributiva.

Ni los fiscos locales –de manera autónoma–, ni los contribuyentes pueden asumir la defensa de la interpretación dada por los órganos que los legisladores han establecido como los indicados en cumplir con la función de interpretar las disposiciones del CM y en los cuales se encuentran representadas las jurisdicciones que lo integran.

Esa es la función que el legislador le ha encomendado a los órganos del CM, su función no es ni jurisdiccional, ni arbitral, es administrativa y su interpretación es en definitiva la que queda sujeta a control judicial suficiente.

No veo ningún impedimento a que los órganos del CM asuman tal rol, al contrario, entiendo que la competencia para asumir dicha función surge implícitamente del texto del CM y la propia naturaleza del sistema –interjurisdiccional– impone que así sea, en definitiva, si su función es interpretar el CM, las jurisdicciones locales que la integran deben participar, a través de sus órganos, de los procesos en las cuales se cuestionan sus interpretaciones.

A diferencia de lo que acontece cuando se impugna de manera indirecta la interpretación del CM, esto es porque se discute la legitimación de la pretensión fiscal y la interpretación del CM es un elemento más de la causa del acto administrativo –como

derecho aplicable–, en la impugnación directa de la decisión de los órganos del CM, no está en juego la legitimación de la pretensión de la Administración sino, como aquellos interpretan el CM.

Insisto, el conflicto de intereses gira en torno a la interpretación del CM, si el contribuyente disiente con la forma en que fue interpretado el CM por parte del Fisco local y plantea el caso ante la CA, la discusión jurídica pasa a ser esa, como se aplica el CM y el encargado de realizar esa interpretación es la CA y si está interpretación debe estar sujeta a control judicial suficiente, quien debe presentarse en su defensa son los órganos del CM.

En definitiva, al ser titulares pasivos de la relación jurídica sustancial, los órganos del CM se encuentran legitimados pasivamente para actuar en juicio cuando se impugna judicialmente la legitimidad de sus decisiones.¹⁶²

¹⁶² Una prueba de los roles que los órganos del CM asumen con relación a sus resoluciones, en el caso sujeto activo de la relación jurídica sustancial, surge de los antecedentes la sentencia dictada por la CSJN en autos “Provincia de Misiones s/Derogación Res. Grates. 70/02 y 16/05, el día . 09/03/2011”. En dicha oportunidad los órganos del CM emplazaron a la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones para que derogase sus resoluciones generales N° 70/02 y 16/05, al considerar que constituían interpretaciones del referido convenio y que tales tareas competen únicamente a las autoridades de aplicación por él creadas y no a las jurisdicciones adheridas.

8. La situación actual en la Provincia de Buenos Aires

En el ámbito de la provincia de Buenos Aires, se han suscitado una serie de casos vinculados a la impugnación judicial de las resoluciones de la CA y de la CP, que luego de un conflicto de competencia negativa entre el fuero contencioso administrativo local y el federal, han comenzado a transitar las instancias judiciales locales.

A continuación, me abocaré al desarrollo de aquellos casos, su evolución en los últimos años y el estado actual del tema en los tribunales bonaerenses.

8.1. Los primeros fallos sobre la materia en el fuero Contencioso Administrativo local y la atribución de competencia a la Justicia Federal. El caso Frigorífico Rydhans S.A.

En el año 2012, la CCASM, se expidió sobre el tema en oportunidad de resolver el recurso de apelación presentado por la Municipalidad de Moreno contra la resolución del magistrado de primera instancia que había declarado la incompetencia del fuero contencioso administrativo local para entender en la pretensión anulatoria que procuraba la anulación de las resoluciones dictadas por la Comisión Arbitral y Plenaria bajo los números 60/2010 y 28/2011, respectivamente.¹⁶³

Los hechos consisten en que el Municipio actor determinó la deuda en concepto de Tasa por Servicios de Inspección de Seguridad e Higiene, correspondientes a los períodos fiscales 01/2007 a 06/2008.

Una vez notificado de la determinación de oficio, el contribuyente planteó el caso ante la CA, cuestionando la aplicación que realizó el municipio del artículo 35 del CM.

La CA hizo lugar al reclamo del contribuyente afectado y, apelada esa resolución, la CP rechazó el recurso interpuesto por la comuna.

El Municipio inició la pretensión anulatoria prevista en el artículo 12 inc. 1° del Código Contencioso Administrativo bonaerense, en adelante CCA, pretensión que obtuvo como resultado la declaración de incompetencia y la orden de archivo de las actuaciones por parte del magistrado interviniente.¹⁶⁴

Apelada la resolución por el Municipio, los autos fueron remitidos a la alzada quien confirmó la declaración de incompetencia.

Para decidir de tal guisa el tribunal sostuvo que "(...) las resoluciones emitidas en el marco del Convenio Multilateral se encuentran sujetas al control judicial suficiente establecido como doctrina inveterada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación y la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires. En efecto, como se verá a continuación, las decisiones de los organismos interjurisdiccionales de marras constituyen actos administrativos, por lo que ambos pueden ser sometidos por parte interesada a control judicial suficiente. Ello, aclarando que no nos encontramos ante entes que desempeñen funciones de árbitros, por no darse las características al efecto (el particular no puede participar de la designación de quien resolverá –carencia de libre elección de los árbitros-, y los órganos se integran por representantes de los fiscos adheridos –carencia de imparcialidad-; arg. Cons. 20, in fine, del voto en disidencia de los jueces Fayt y Petracchi en fallos 325:2893)."

Apoyó este argumento en antecedentes de la SCJBA, y en la doctrina que surge de la Causa "Baena", sentencia del 02/02/01 de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

Luego de fundamentar sobre la necesidad de que las resoluciones de la CA y CP sean objeto de control judicial suficiente, el tribunal advierte que la justicia provincial no es el ámbito adecuado para efectuar dicho control, en razón de la naturaleza multijurisdiccional de los órganos administrativos que emitieron las resoluciones cuestionadas, y de que tales

¹⁶³ CCASM, "Municipalidad de Moreno c/ Frigorífico Rydhans S.A. s/ Pretensión anulatoria – Otros Juicios". 06/11/2012. Causa N° 3286/12.

¹⁶⁴ Juzgado Contencioso Administrativo N° 1 de Mercedes. 05/07/2012.

decisiones resultan obligatorias para la Provincia de Buenos Aires.

En este sentido afirman que la CA y la CP son órganos administrativos conformados por representantes de todas las provincias y de la CABA y carecen de personalidad jurídica propia (arts. 15/26 del CM) y ello impide que la justicia local la cite a juicio (cfm. arts. 166 de la Constitución Provincial y 1 y cctes. del CCA).

Sostienen que la norma que surge del acuerdo interjurisdiccional es de naturaleza y entidad diferente de la de las leyes locales, constituyendo una manifestación de federalismo, citan un precedente de la CSJN¹⁶⁵ donde se sostuvo que los acuerdos derivados de un convenio interjurisdiccional constituyen derecho federal y doctrina especializada.

Concluyen que la competencia del asunto resulta federal y agregan que la revisión propuesta no puede darse por parte de la justicia local en tanto el CM prevé el carácter obligatorio de la decisión dictada por la CA para las partes que conforman el caso concreto (cfm. art. 24 inc. b), que sus normas resultan de cumplimiento obligatorio tanto para la Provincia como para los municipios que la integran y que ello excluye que la propia Provincia, por sí –mediante una sentencia de su propio Poder Judicial–, pueda dejar sin efecto las resoluciones en cuestión.

8.2. El caso la Segunda y la inhabilidad de los títulos que no se ajustan a lo resuelto por los órganos del Convenio Multilateral

Con posterioridad a la sentencia dictada en las causas “Frigorífico de Aves Soychu” y “Maxiconsumo S.A.”, entre otras, la Sala Segunda de la Cámara Primera de Apelación en lo Civil y Comercial del Departamento Judicial San Isidro, realizó una interpretación del alcance de aquellos fallos y el alcance de

los efectos de la decisión de la CP, en el marco de un proceso de apremio.¹⁶⁶

Como ya lo expresé oportunamente –ver punto 5.1.2– los magistrados entendieron que el Municipio actor debía promover la pertinente revisión judicial de las resoluciones administrativas, a cuyo cumplimiento se encontraba obligada y para ello debió articular la pretensión anulatoria prevista en el artículo 12, inciso 1° del CCA.

8.3. Los casos planteados ante el fuero Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires a partir de los precedentes de la CSJN

8.3.1. Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral y otro s/ Pretensión anulatoria. Causa N° 39816¹⁶⁷

En este caso la actora procura la anulación total de las Resoluciones N° 58/2014 de la CA y su confirmatoria N° 15/2015 de la CP, ambas recaídas en el expediente C.M. N° 1154/2013.

Por medio de la Resolución N° 58/2014, la CA entendió que no corresponde la atribución de base imponible a la Municipalidad de Vicente López, por el Tributo de Seguridad e Higiene, correspondiendo hacer lugar a la acción interpuesta por Petersen, Thiele & Cruz S.A. de Construcciones y Mandatos, en adelante PT&Cruz, contra la Resolución N° 1729/13 de la Secretaría de Hacienda de la Municipalidad de Vicente López y el Decreto N° 264/14 dictado por el Sr. Intendente en el marco del expediente administrativo N° 4119-002446/2013.

Sostiene la competencia del fuero Contencioso Administrativo local con fundamento en los artículos 1 y 2 del CCA y

¹⁶⁵ Causa A.2601 XXXVIII, “Argencard S.A. v. Provincia de Salta s/sumarísimo, acción declarativa, medida precautoria”.

¹⁶⁶ “Municipalidad de Vicente López C/ La Segunda Cooperativa Limitada de Seguros Generales s/ Apremio”. 27/04/2015.

¹⁶⁷ En trámite por ante el Juzgado Contencioso Administrativo N° 1, del departamento judicial de San Isidro, por entonces, a cargo de José Abelardo Servin. Resolución de fecha 02/11/2016.

jurisprudencia de la CSJN¹⁶⁸. Asimismo, cita como tercero a la firma PT&Cruz.

Recibidas las actuaciones administrativas, se ordenó el traslado de la demandada y la citación del tercero.

La CA, se presentó en autos a través de su letrado apoderado y opuso al progreso de la pretensión las excepciones de incompetencia, litispendencia, falta de legitimación en el demandado e inadmisibilidad de la pretensión.¹⁶⁹

Considera que el fuero Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires no es el ámbito para discutir la legalidad de las resoluciones dictadas por las comisiones Arbitral y Plenaria.

Cita como antecedente la sentencia de la CCASM, en la causa “Frigorífico Rydhans S.A”.

¹⁶⁸ “Automotores Juan Manuel Fangio S.A. c/ Pcia. de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires”. A. 1013 y 1014. XLV; “Frigorífico de Aves Soychu SAICFI c/ Municipalidad de Gualaguay”. Fallos: 336:443 y “Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones”. M. 921. XLII. REX. Todos dictados con fecha 14/05/2013.

¹⁶⁹ El art. 35 de la ley 12.008, que sanciona el Código Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires, establece: Excepciones admisibles. 1. Sólo se admitirán como previas las siguientes excepciones: a) Incompetencia del juez. b) Falta de personería en el demandante, en el demandado o en sus representantes. c) Litispendencia. d) Defecto legal en el modo de proponer la demanda, por no cumplir con los requisitos enumerados en el artículo 27° del presente Código. e) Cosa Juzgada. f) Transacción, conciliación y desistimiento del derecho. g) Falta de legitimación para obrar en el demandante o en el demandado cuando fuere manifiesta, sin perjuicio, en caso de no ocurrir esta última circunstancia, de que el juez la considere en la sentencia definitiva. h) Prescripción. i) Inadmisibilidad de la pretensión, por no cumplir con los requisitos previstos en los artículos 14°, 15°, 16°, 18° y 19° del presente Código, por demandarse la nulidad de un acto administrativo consentido o impugnarse un acto que no revista la condición de definitivo o asimilable, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 14°. 2. Las excepciones enumeradas en los apartados g) y h) podrán también oponerse como defensa de fondo al contestar la demanda.

Entiende que la competencia del asunto es federal y plantea en subsidio la incompetencia en razón del territorio, en los términos del artículo 5 inciso 1° del CCA por cuanto, de proceder la acción, la misma correspondería al Juzgado Contencioso Administrativo del domicilio de las personas cuya actuación u omisión de lugar a la pretensión, en el caso, el domicilio legal es en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Corrido los traslados pertinentes y habiéndose presentado la empresa Petersen, Thiele & Cruz S.A. de Construcciones y Mandatos y contestado su citación como tercero coadyuvante, pasaron los autos a resolver.

El magistrado señaló que conforme a lo expuesto por la parte actora y demandada y lo que surgía de las actuaciones administrativas acompañadas, la Dirección General de Ingresos Públicos de la Municipalidad de Vicente López dictó, en el marco del expediente administrativo N° 4119-002446/2013, la Resolución N° 1729/2013, de fecha 20 de septiembre de 2013, mediante la cual no hizo lugar al descargo presentado por Petersen, Thiele & Cruz S.A. de Construcciones y Mandatos y determinó el monto que debía en concepto de Tributo por Inspección de Seguridad e Higiene, por los períodos fiscales 5/2008 a 4/2012 y 10/12 a 01/2013.

Añadió que, en dicha resolución determinativa del tributo, la Autoridad de Aplicación impugnó el criterio utilizado por la firma para establecer el monto del tributo, que había aplicado lo dispuesto por el artículo 155 inc. “k” de la Ordenanza Fiscal N° 26.387 y sostuvo que la misma debió tributar de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 15 de la Ordenanza Impositiva N° 31.873 y en el tercer párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral.

Precisa que la decisión de la autoridad Municipal fue recurrida por PT&Cruz, y ratificada posteriormente por la Resolución N° 264/14.

Ello motivó que, con fecha 02 de julio de 2014, la firma PT&Cruz, diera inicio a la

pretensión anulatoria dirigida contra ambas resoluciones, que tramita por el mismo Juzgado y Secretaría¹⁷⁰ y que con fecha 22 de octubre de 2013, promoviera la acción prevista en el artículo 24 inciso “b” del Convenio Multilateral.

Indica que la CA dictó la Resolución N° 58/14, mediante la cual hizo lugar a la acción interpuesta y fue confirmada por la CP mediante el dictado de la Resolución 15/2015, de fecha 25/06/2015, que diera origen a esas actuaciones donde la Municipalidad de Vicente López procura la anulación total de ambas resoluciones recaídas en el expediente C.M. N° 1154/2013.

Concluyó que en ambos expedientes las controversias tienen como causa los mismos actos administrativos, las Resoluciones N° 1729/2013 y N° 264/14 dictadas en el marco del expediente administrativo N° 4119-002446/2013, y entendió indudable la vinculación existente entre las mismas.

Luego desarrolló el marco normativo para finalmente abocarse al tratamiento de la excepción de incompetencia planteada.

En ese andar citó la doctrina que emana del fallo de la CSJN Frigorífico de Aves Soychu SAICFI y Maxiconsumo S.A.

Destacó que, ante la ausencia de previsión legal respecto de la vía de impugnación judicial de las resoluciones de las CP y CA, razones de celeridad y economía procesal lo llevaban a seguir los lineamientos desarrollados por la CSJN en los fallos citados y apartarse de la doctrina sentada por la CCASM, en el caso “Frigorífico Rydhans S.A.”.

Partiendo de la premisa que las normas del CM integran el derecho público local, que tal carácter se extiende a los organismos que la integran, que cuestiones de esta naturaleza deben ser llevadas por ante los tribunales provinciales competentes y teniendo en cuenta que la causa de la pretensión anulatoria incoada por el Municipio son las

¹⁷⁰ Autos “Petersen, Thiele & Cruz S.A. de Construcciones y Mandatos c/ Municipalidad de Vicente López s/ Pretensión Anulatoria”, Expte N° 39.112.

resoluciones N° 1729/2013 y su confirmatoria N° 264/14, en el marco del expediente administrativo N° 4119-002446/2013, hecho que la vincula con la pretensión deducida en el expediente N° 39.112 sostuvo que la pretensión deducida por la MVL, se encuentra abarcada tanto por la cláusula general de la materia contencioso administrativa prevista en el artículo 1° de la ley 12.008 como en aquélla que comprende las controversias relacionadas con la aplicación de tributos provinciales o municipales (art. 2 inciso 5° de la ley 12.008).

Observó que el conflicto planteado implica el análisis, alcance y aplicación, no sólo de las normas del Convenio Multilateral, sino también de las ordenanzas fiscales y tributarias sancionadas por la Municipalidad de Vicente López.

Así entendió que no existe conflicto interprovincial que justifique el desplazamiento de la competencia de los tribunales provinciales hacia sus pares de naturaleza federal, ni hacia aquéllos radicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ello habida cuenta que la Provincia de Buenos Aires no delegó facultad que su Poder Judicial entienda en las pretensiones de esa naturaleza.

Con fundamento en lo expuesto, rechazó la excepción de incompetencia planteada.

A continuación, rechazó las excepciones de inadmisibilidad de la pretensión y falta de legitimación pasiva planteadas en subsidio y dispuso la acumulación de ambas causas.

Esta resolución fue apelada por la CA, corridos los traslados pertinentes la misma fue remitida a la CCASM¹⁷¹.

El voto mayoritario¹⁷² de la cámara citó doctrina de la SCJBA, referida a la jurisdicción nacional o federal, señalando que la misma es limitada, excepcional y atribuida en razón de

¹⁷¹ Ver causa N° 6082, caratulada “Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral y otro s/ Pretensión anulatoria”. Resolución de fecha 14/07/2017.

¹⁷² El voto de la mayoría se conformó con los votos de los Dres. Jorge Augusto Saulquin y Ana María Bezzi.

la materia –ratione materiae–, de las personas –ratione personae– o del lugar –ratione loci–.

En tal inteligencia, transcribe lo sostenido por el máximo tribunal provincial en la causa Carballo¹⁷³, allí sostuvo que “(...) corresponde conocer a la justicia federal en las controversias suscitadas con entidades nacionales -ya sean organismos autárquicos o empresas del Estado nacional- que son citadas a juicio, aun cuando dicha citación se produzca en los términos del art. 94 del Código procesal de la Provincia de Buenos Aires, en tanto no cabe formular distinciones respecto del grado y carácter de tal participación procesal, ni obsta a esa solución la circunstancia de que intervengan en el proceso otras personas no aforadas (...)”.

Luego sostiene que la cuestión suscitada guardaba íntima relación con lo resuelto por ese Tribunal en la causa “Frigorífico Rydhans S.A. “, lo transcribe y concluye que al ser la CA un organismo multijurisdiccional, la competencia en razón de la persona –ratione personae– resulta ser claramente federal en los términos de la doctrina de la SCBA citada.

Destaca que la CA ha manifestado su intención de acogerse a la justicia federal y recordó que la competencia de la justicia provincial queda establecida por el artículo 166 de la Constitución Provincial, y en el caso consideró que ante la actuación de un órgano con origen multijurisdiccional el mismo se encuentra excluido de la cláusula general que define la materia contencioso administrativa.¹⁷⁴

Afirma no desconocer los antecedentes de la CSJN en los casos “Maxiconsumo S.A.” y “Frigorífico de Aves Soychu” y el valor de las

¹⁷³ SCBA causa A. 71.643 “Carballo” del 29-3-2017.

¹⁷⁴ Artículo 166.- “(...) Los casos originados por la actuación u omisión de la Provincia, los municipios, los entes descentralizados y otras personas, en el ejercicio de funciones administrativas, serán juzgados por tribunales competentes en lo contencioso administrativo, de acuerdo a los procedimientos que determine la ley, la que establecerá los supuestos en que resulte obligatorio agotar la vía administrativa”.

sentencias que emite el máximo tribunal, pero precisó que la jurisprudencia de nuestro máximo tribunal federal no resulta obligatoria para el tribunal en los términos del art. 278 y 279 del CPCC.¹⁷⁵

Concluye que corresponde declarar la incompetencia de la justicia provincial para entender en la causa y ordena la remisión a la Receptoría de los Juzgados en lo Civil, Comercial y Contencioso Administrativo Federales de San Martín.

La minoría¹⁷⁶ si bien sostuvo que compartía los argumentos del voto mayoritario, agrega que la citada cláusula constitucional que regula la competencia del fuero contencioso administrativo, expresamente se refiere a la función administrativa de los órganos de gobierno provinciales.

Sin embargo, entiende que en el caso corresponde confirmar lo resuelto por el juez de la instancia de grado, para así decidir, consideró aplicable al caso la jurisprudencia de la CSJN expuesta en las causas “Frigorífico de Aves Soychu” y “Maxiconsumo S.A.”, que fueran el fundamento de su decisión.

Considera que por una cuestión de economía procesal resulta conveniente adherir a la doctrina emanada de los fallos de la CSJN de la Nación, dado el alto valor moral de sus fallos en orden a la uniformidad del derecho judicial ello sin perjuicio de resguardar su opinión personal y de señalar la falta de norma constitucional o legal que imponga el acatamiento a dichos fallos en el derecho positivo argentino.

La resolución de la CCASM fue recurrida por la Municipalidad de Vicente López – quien interpuso recurso de inaplicabilidad de ley– y la SCBA se expidió sobre su procedencia en un fallo muy reciente.¹⁷⁷

¹⁷⁵ En el ámbito de la Provincia de Buenos resulta obligatoria la que emana de los fallos de la SCBA –conf. arts. 278 y 279 del CPCC–, no así la que surge de los fallos de la CSJN.

¹⁷⁶ Voto del Dr. Hugo Jorge Echarri.

¹⁷⁷ Ver causa SCBA A. 74.938, “Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral y ot. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de

8.3.2. Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral del Convenio Multilateral y otro/a s/ Pretensión anulatoria. Causa n° 7239¹⁷⁸

En estas actuaciones la demandada CA como así también el tercero coadyuvante –Compañía Industrial Cervecera S.A.– opusieron, como defensa de previo y especial pronunciamiento, la excepción de incompetencia sosteniendo que la cuestión debatida en autos debía ser dirimida por la justicia federal en razón de la persona demandada atento la peculiar composición de la CA.

El magistrado efectuó un relato de los hechos invocados por la actora en su escrito postulatorio, del mismo se desprende que la MVL promovió la demanda contra la CA y CP con el objeto de obtener la anulación de las resoluciones N° 21/2015 de la CA y su confirmatoria, N° 47/2015, de la CP, por medio de las cuales ratifica la aplicación de las disposiciones del segundo párrafo del artículo 35 del CM para los períodos 2005-2010, implicando ello, la admisión del reclamo del contribuyente. Ambas resoluciones habían recaído en el expediente C.M. N° 1231/2014.

Señala que la empresa Compañía Industrial Cervecera S.A., citada como tercero coadyuvante, realiza actividades comerciales en el ámbito del partido de Vicente López y que es sujeto del CM.

Apunta que en el marco del expediente administrativo 4199.008609/2010, la actora practicó una determinación de oficio, por los períodos fiscales 2005 a 2010, que arrojó la existencia de un saldo a favor del fisco municipal, la misma fue impugnada por la contribuyente y rechazada por la comuna por conducto de la Resolución N° 663 del 08/04/15, que motivó el tránsito por las

Inaplicabilidad de ley", resolución de fecha 28/08/2021.

¹⁷⁸ En trámite por ante el Juzgado Contencioso Administrativo N° 2, del departamento judicial de San Isidro, a cargo del Dr. Luciano Enrici. Resolución de fecha 31/07/2017.

instancias de la CA y CP, referenciadas precedentemente.

Luego se introduce en el análisis de su competencia para entender en esas actuaciones y sostiene que razones de economía procesal, celeridad y de orden práctico imponen, en esta cuestión, seguir los lineamientos dados por la CCASM, en las causas N° 3286/12 y N° 6082¹⁷⁹, que hice referencia precedentemente.

Transcribe los fundamentos de ambos fallos para luego afirmar que al ser la CA un organismo multijurisdiccional, la competencia *ratione personae* resulta ser claramente federal en los términos de la doctrina de la SCBA, establecida en la causa “Carballo” que también cita la CCASM.

En consecuencia, hace lugar a la excepción de incompetencia y ordena la remisión de las actuaciones a la Receptoría de los Juzgados en lo Civil, Comercial y Contencioso Administrativo Federales de San Martín.

Apelada la resolución, la alzada, sostuvo que en el recurso presentado la MVL, no se han acompañado nuevos argumentos que permitan modificar lo resuelto por este Tribunal en la causa “Frigorífico Rydhans SA” y en la causa n° 6082, “Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral y otro/a s/ Pretensión Anulatoria” res. del 14/07/17, dado que se trataba de idéntica plataforma fáctica y jurídica analizada en ambas causas.

En la actualidad la misma se encuentra en la SCBA, en virtud del recurso de inaplicabilidad de ley interpuesto por el apoderado de la parte actora.

8.4. La contienda negativa de competencia

Algunas de las resoluciones de la CCASM y del JUCA N° 2 de SI, han quedado firmes y, en consecuencia, los expedientes fueron remitidos a la Receptoría de los Juzgados en lo

¹⁷⁹ Se trata de los autos “Municipalidad de Moreno C/ Frigorífico Rydhans SA y otro s/ pretensión anulatoria, res. del 6/11/12) y “Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral y otro/a s/ Pretensión Anulatoria”, res. del 14/07/17.

Civil, Comercial y Contencioso Administrativo Federales de San Martín, a fin que se efectúe la asignación del juzgado que entenderá en las mismas.

Ello motivó que con fecha 29/05/2019, el titular del JCCCAF Nº 1 de San Martín¹⁸⁰, declarara su incompetencia para entender en las actuaciones y dispusiera su remisión al tribunal que previno –en el caso la CCASM– para que revea su postura o se trabara la contienda negativa de competencia.¹⁸¹

¹⁸⁰ Oscar Alberto Papavero, en autos “Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral y Comisión Plenaria del Convenio Multilateral s/ ordinario - nulidad de acto administrativo” expte. FSM 131734/2018, tercero coadyuvante Havanna S.A., del registro de la Secretaría Nº 3.

¹⁸¹ El magistrado interviniente desarrolló los antecedentes del caso para luego sostener, entre otros argumentos que: **a.-** que la litis versa en torno a la revisión de decisiones arbitrales que, en el marco del CM, se pronunciaron respecto del modo en que la MVL formuló el cálculo para exigir a la empresa Havanna S.A. un tributo local conforme la base imponible que considera aplicable, dentro del ámbito territorial de la Provincia de Buenos Aires; **b.-** que la naturaleza del derecho invocado por el pretensor implicaba necesariamente una revisión de las normas locales en materia tributaria y el especial estatuto jurídico de la CA y CP; **c.-** que la intervención del fuero federal en las provincias es de excepción y se encuentra circunscripta a las causas que expresamente le atribuyen las leyes que fijan su competencia, las cuales son de interpretación restrictiva y entiende que no hay persona aforada a la justicia federal por no ser el Estado Nacional parte del convenio; **d.-** que la impugnación concreta de las leyes y normas reglamentarias e interpretativas debe ser ventilada en el marco de un proceso dirigido contra el legítimo contradictor y no contra el órgano del que emana la norma; **e.-** Entiende que la CCASM, al afirmar que las Comisiones cumplen funciones administrativas ha realizado una afirmación dogmática y la confronta con la doctrina de la CSJN en torno a la posibilidad de revisar sentencias arbitrales. **f.-** que la intervención del fuero federal implicaría una intromisión en las autonomías locales; **g.-** que no existe “caso”, ni norma de derecho federal que resulte directamente aplicable

Algunos meses más tarde se expidió en idéntico sentido, pero con diferentes fundamentos, la titular del JCCCAF Nº 2 de San Martín.¹⁸²

También ordenó la devolución de las actuaciones al Juzgado en lo Contencioso Administrativo Nro. 2 de San Isidro, invitando a su titular para que, en el supuesto de no compartir este criterio, dé por formalmente trabada la contienda negativa de competencia.¹⁸³

Así las cosas, trabada la contienda negativa de competencia, las actuaciones fueron remitidas a la CSJN y se expidió la Procuración General de la Nación.¹⁸⁴

En primer lugar, entendió que corresponde la intervención de la Corte, pues el conflicto negativo de competencia se encontraba debidamente trabado entre la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Martín y el Juzgado Federal en lo Civil, Comercial y Contencioso Administrativo 2 de San Martín.

o que pueda resultar vulnerada, siendo la cuestión a dirimir del orden del derecho público local; **h.-** expone la doctrina que surge del precedente “Papel Misionero” de la CSJN, ya analizado y luego define que el CM es norma de derecho local.

¹⁸² Martina Isabel Forns, en autos caratulados “Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral s/ Nulidad de acto administrativo, Expte Nº 51.841/2019”, tercero coadyuvante “Canteras Cerro Negro S.A., absorbente de Cerámicas Cerro Negro S.A.”, res. 27/09/2019.

¹⁸³ La magistrada adoptó idéntico temperamento en las causas “Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral s/ Nulidad de acto administrativo, Expte Nº 103981/2019,”, tercero coadyuvante Construcciones Ingeval S.A., res. 28/11/2019 y “Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral s/ Nulidad de acto administrativo, Expte Nº 171742/2018”, tercero coadyuvante Securitas S.A., res. 23/09/2019.

¹⁸⁴ “Municipalidad de Vicente López C/ Comisión Arbitral del Convenio Multilateral y otro s/ pretensión anulatoria”. CSJ 2362/2019/CS1. Dictamen de la Dra. Laura Monti. 18/12/2019.

Recordó la doctrina de la CSJN según la cual, a los fines de dilucidar cuestiones de competencia ha de estarse, en primer término, a los hechos que se relatan en el escrito de demanda y después, y sólo en la medida en que se adecue a ellos, al derecho que se invoca como fundamento de la pretensión, así como también a la naturaleza jurídica de la relación existente entre las partes.

Señaló que de la exposición de los hechos en la demanda surge que la actora persigue la anulación de las resoluciones (CA) N° 80/2014 y su confirmatoria (CP) N° 42/2015, ello habida cuenta que dichos actos confrontan el contenido de un acuerdo interprovincial con la ley orgánica de los municipios de la Provincia de Buenos Aires Multilateral.

Cita la doctrina que emana del caso "Frigorífico de Aves Soychu SAICFI" –el CM y la actividad de sus organismos forman parte del derecho público local– para luego sostener, con cita en precedentes de la CSJN, que la adhesión de la Provincia de Buenos Aires supuso la incorporación del CM al orden local, de modo que su alegada violación colisiona, en primer término, con el plexo normativo provincial.

Precisó que de acuerdo a lo ya señalado por la CSJN, para los pleitos en que se cuestionan leyes y decretos provinciales que se califican de ilegítimos, caben tres procedimientos y jurisdicciones según la calidad del vicio imputado: **a)** si son violatorios de la Constitución Nacional, tratados con las naciones extranjeras o leyes federales, debe irse directamente a la justicia nacional; **b)** si se arguye que una ley contraria a la Constitución provincial o un decreto es contrario a la ley del mismo orden, debe ocurrirse a la justicia provincial; y **c)** si se sostiene que la ley, el decreto, etc., son violatorios de las instituciones provinciales y nacionales, debe irse primeramente ante los estrados de la justicia provincial, y en su caso, llegar a esta Corte por el recurso extraordinario del artículo 14 de la ley N° 48.

Concluye que ese caso queda comprendido en el segundo de los supuestos contemplados

en el párrafo que antecede, pues en el reclamo se sostiene que las resoluciones impugnadas confrontan el CM con la ley orgánica de los municipios de la Provincia de Buenos Aires, los cuales forman parte del derecho público local. Así entonces, en tanto la materia del pleito corresponde al derecho público local, debe ser resuelta por los jueces del mismo carácter.

Añade que la solución propuesta tiene respaldo en el respeto del sistema federal y de las autonomías provinciales, que exige que sean los magistrados locales los que intervengan en las causas en que se ventilen asuntos de esa naturaleza, sin perjuicio de que las cuestiones de índole federal que también puedan comprender esos pleitos sean susceptibles de adecuada tutela por la vía del recurso extraordinario regulado por el artículo 14 de la ley 48. Cita antecedente de la CSJN.

Concluye que debe seguir entendiendo en estas actuaciones el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo 2 de San Isidro.

La CSJN, resolvió con fecha 06 de agosto de 2020, en base a lo dictaminado por la Sra. Procuradora Fiscal, que resultaba competente para conocer en las actuaciones el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 2 del Departamento Judicial de San Isidro, Provincia de Buenos Aires.¹⁸⁵

8.5. La excepción de falta de legitimación pasiva.

En el caso de los expedientes que tramitan ante el JUCA N° 1, cabe señalar que los magistrados intervinientes¹⁸⁶, han sostenido desde un principio la competencia del fuero

¹⁸⁵ La CSJN, volvió a resolver en idéntico sentido en la causa CSJ 220/2020/CS1, "Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral del Convenio Multilateral", sentencia del 17/12/2020, por remisión al dictamen de la Procuración General.

¹⁸⁶ Debo señalar que las primeras resoluciones fueron dictadas por el Dr. José Abelardo Servin, y con posterioridad por la Dra. María Fernanda Bisio.

local y resolvieron las demás excepciones planteadas por la CA.¹⁸⁷

Luego de precisar que existe falta de legitimación para obrar activa o pasiva cuando respectivamente el actor o el demandado no son las personas que la ley sustancial habilita para asumir tales calidades con referencia a la concreta materia sobre la cual versa el litigio, entendieron que el ejercicio del control judicial suficiente implica necesariamente que la CA y la CP sean citadas a juicio y ejerzan su derecho de defensa, ello al considerar que ambas Comisiones –al haber dictado las resoluciones cuestionadas– son los sujetos pasivos de la relación controvertida.

Por su parte, el JUCA Nº 2, abordó su tratamiento una vez resuelta –por la CSJN- la contienda negativa de competencia.¹⁸⁸

Su titular precisó que la falta de legitimación pasiva ocurre cuando el demandado no es titular de la relación jurídica sustancial en que se funda la pretensión

En ese andar puntualizó, citando doctrina especializada, que el CPCC¹⁸⁹ sólo admite que la excepción de falta de legitimación pasiva sea tratada como “previa” cuando fuere manifiesta.

¹⁸⁷ A la ya citada resolución de fecha 02/11/2016, dictada en la Causa Nº 39816, caratulada “Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral y otro s/ Pretensión Anuladora”, se pueden añadir las resoluciones dictadas en la Causa Nº 40.881, de fecha 01/08/2017, Causa Nº 40.882 de fecha 07/08/2017, Causa Nº 40.891 de fecha 10/08/2017, Causa N| 42.478 de fecha 27/11/2018, Causa Nº 47.386 de fecha 16/08/2018, Causa Nº 42.479 de fecha 17/08/2018, Causa Nº 47.395 de fecha 18/2/2019 y Causa Nº 52.605 de fecha 08/08/2019.

¹⁸⁸ En su resolución dictada en autos “Municipalidad de Vicente López C/ Comisión Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral 18-8-1977 S/ Pretensión Anuladora”, Causa nº 26906, -26/09/2020-, declaró abstracta la excepción de incompetencia, con fundamento en lo dictaminado por la Procuración y el fallo de la CSJN y resolvió las excepciones de falta de legitimación pasiva e inadmisibilidad de la pretensión.

¹⁸⁹ Ver art. 347, inc. 3, del CPCC.

Señaló que en dichas actuaciones demandan a la CA y CP, requiriendo la anulación total de la Resolución Nº 30/2018 y su confirmatoria Nº 11/2019 –ambas recaídas en expediente C.M. 1487/2017 “Telecom Argentina S.A. c/ Municipalidad de Vicente López”– y que el ejercicio del control judicial suficiente implica necesariamente que ambas Comisiones sean citadas a juicio y ejerzan su derecho de defensa por resultar prima facie y en ese estado liminar del proceso, los sujetos pasivos de la relación controvertida, ello en su condición de emisoras de las resoluciones impugnadas.

Entiende que la excepción planteada no aparece como manifiesta, lo cual no permite dar curso favorable a la defensa previa intentada y la desestima, ello sin perjuicio de su consideración en el momento de la sentencia definitiva como defensa de fondo.

La CCASM¹⁹⁰, luego de definir –citando jurisprudencia– a la legitimación procesal, coincide con el temperamento adoptado en la sentencia recurrida en tanto consideró que prima facie la circunstancia de haber dictado las resoluciones que admiten el planteo de Telecom S.A. –empresa que instó el procedimiento ante los órganos del CM- impiden acoger la excepción de falta de legitimación pasiva previa.

Entiende que las alegaciones de la CA en cuanto a que la revisión debe ser dentro del procedimiento de determinación de oficio local y por las vías que las normas prevean, no se condice con la situación particular de autos pues no se trataría en la especie del dictado de una norma general y abstracta cuya aplicación al caso ha de ser efectuada por la Municipalidad al resolver en el marco del procedimiento de determinación de oficio, sino de un acto administrativo dictado con relación al planteo concreto efectuado por un contribuyente en sede de los órganos del

¹⁹⁰ Ver autos “Municipalidad de Vicente López C/ Comisión Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral 18-8-1977 S/ Pretensión Anuladora”, Causa Nº 8647, resolución de fecha 30/03/2021.

Convenio Multilateral contra lo decidido en la instancia administrativa municipal al respecto.

Así advierte que el modo de ejercer el aludido control judicial de aquellas resoluciones es a partir de un proceso en el que –prima facie– debe intervenir el órgano que las emitió y sustenta el rechazo de la excepción previa de falta de legitimación pasiva en la inteligencia que la demandada no resulta manifiestamente ajena a la relación jurídica sustancial.

Coincidiendo que la invocada falta de legitimación pasiva sería evaluada como defensa de fondo en el marco del dictado de la sentencia de mérito.

8.6. La excepción de inadmisibilidad de la pretensión¹⁹¹

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 35 de la ley 12.008, la pretensión es inadmisibile por no cumplir con alguno de los requisitos de admisibilidad, en el caso –agotamiento de la vía administrativa e interposición de la pretensión dentro del plazo de caducidad– que el propio código establece.

La accionante fundó la excepción en la inteligencia que de acuerdo a lo normado por el artículo 24 inciso “b” del Convenio Multilateral, la decisión que adopte es obligatoria para las partes y que la Municipalidad de Vicente López se sometió voluntariamente a dicho régimen sin formular reserva.

¹⁹¹ Cabe precisar que el artículo 35 del CCA, al establecer las excepciones admisibles, regula en su inciso “i” dicha defensa “por no cumplir con los requisitos previstos en los artículos 14°, 15°, 16°, 18° y 19° del presente Código, por demandarse la nulidad de un acto administrativo consentido o impugnarse un acto que no revista la condición de definitivo o asimilable, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 14”.

El art. 14 dispone en lo pertinente al caso: “Requisitos de admisibilidad de la pretensión. Supuestos de agotamiento de la vía administrativa.1. Sin perjuicio de los demás requisitos previstos en el presente Código, será necesario agotar la vía administrativa como requisito de admisibilidad de la pretensión procesal en todos los casos salvo los siguientes supuestos: a) Cuando el acto administrativo definitivo de alcance particular hubiera sido dictado por la autoridad jerárquica superior con competencia resolutoria final o por el órgano con competencia delegada sea de oficio o con la previa audiencia o intervención del interesado (...)”.

Por su parte, el art. 18 de ese ordenamiento prevé, respecto de la anulación de actos de alcance particular, que la demanda deberá: “(...) promoverse dentro del plazo perentorio de noventa (90) días, contados de la siguiente manera: a) Si se pretendiere la anulación de actos administrativos de alcance particular, desde el día siguiente al de la fecha de la notificación al interesado del acto definitivo y que agota la vía administrativa (...)”.

En aquellas causas que tramitaron por ante el JUCA Nº 1¹⁹², se resolvió que el planteo efectuado por la demandada, no sólo no encuentra fundamento en las causales que taxativamente expresa la ley, sino que implica sustancialmente apartar sus decisiones del control judicial y para ello se consideró que las Comisiones demandadas ejercen funciones administrativas en virtud de la delegación efectuada por las jurisdicciones en el marco del CM y están sujetas al denominado control judicial suficiente y ello supone asegurarle al afectado la oportunidad de ocurrir ante un órgano judicial, en procura de justicia, por una vía ordinaria, mediante una pretensión por medio de la cual pueda solicitar la revisión de las cuestiones de hecho y de derecho comprendidas o resueltas en la decisión administrativa.

También se advirtió que la falta de impugnación en tiempo y forma de las resoluciones de la Comisiones Arbitral y Plenaria, importaría la existencia de cosa juzgada administrativa y en consecuencia, el alcance e interpretación que aquéllas efectúen sobre el conflicto en cuestión resultaría de aplicación obligatoria en los términos del artículo 24 del Convenio.

Por su parte, el titular del JUCA Nº 2¹⁹³, coincidió en que el planteo de la CA no encuentra fundamento en las causales que taxativamente expresa la ley, sino en una interpretación propia, según la cual la actora carecería de acción para demandar la anulación de los actos impugnados en virtud de lo previsto por artículo 24 inciso "b" del Convenio Multilateral.

Precisó que si bien el CM establece la obligatoriedad de las decisiones e interpretaciones de la CA que resuelvan cuestiones sometidas a su consideración con motivo de la aplicación del referido Convenio

¹⁹² Autos caratulados "Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral y otro s/ Pretensión anulatoria". Causa nº 39816.

¹⁹³ Ver autos "Municipalidad de Vicente López C/ Comisión Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral 18-8-1977 S/ Pretensión Anulatoria", Causa nº 26906, resolución de fecha 26/09/2020.

(art. 24 inc. a y b), ello no puede llevarse al extremo de interpretarse que la actividad desarrollada por sus organismos de aplicación –las Comisiones demandadas– quede exenta del debido control judicial.

Por el contrario, señala que la actuación de las Comisiones demandadas –en ejercicio de funciones administrativas delegadas por los estados que conforman el CM – debe quedar sujeta a control judicial suficiente, establecido como doctrina inveterada por la CSJN y SCJBA, por ello rechazó la excepción de inadmisibilidad de la pretensión interpuesta.

Por su parte la CCASM¹⁹⁴ sostuvo, con fundamento en los antecedentes de la CSJN y en especial aquellos que resolvieron los conflictos de competencia negativa, que las resoluciones impugnadas integran el ordenamiento público local –aunque en estatus diverso–, que para su cuestionamiento judicial se deben observar los preceptos establecidos en el CCA –ley 12.008– y sus decisiones constituyen actos administrativos.

Advierte que la CA no invoca y menos aún explicita cuál es el supuesto normativo que haría procedente la excepción de inadmisibilidad de la acción contencioso administrativa, para luego añadir que si bien la demandada reitera como fundamento de la inadmisibilidad de la pretensión que no es el fuero contencioso administrativo el ámbito para demandar la legalidad de las decisiones de las Comisiones; no aprecia –más allá de la pretensión anulatoria incoada– cuál sería en concreto la vía judicial con la que contaría el Municipio para impugnar las resoluciones definitivas que se dictan en el seno de los órganos del CM y de tal modo, acceder al pertinente y suficiente control por parte del Poder Judicial de los actos que emite este organismo interjurisdiccional y luego confirma el rechazo de la excepción opuesta, ratificando la vía procesal elegida por la actora.

¹⁹⁴ Ver autos "Municipalidad de Vicente López C/ Comisión Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral 18-8-1977 S/ Pretensión Anulatoria", Causa Nº 8647, resolución de fecha 30/03/2021.

8.7. La postura de la Suprema Corte de Justicia de la provincia de Buenos Aires¹⁹⁵

De acuerdo a lo expuesto, en el ámbito de la provincia de Buenos Aires se comenzó a transitar la instancia contencioso administrativa local, siendo la vía aceptada por los jueces de primera y segunda instancia, la pretensión anulatoria prevista en el Código Contencioso Administrativo local.

Sin embargo, como indique precedentemente, la SCBA se expidió respecto del recurso de inaplicabilidad de ley que la Municipalidad de Vicente López interpuso contra la decisión de la CCASM, que había declarado la competencia de la justicia federal y por mayoría –conformada por los Dres. Soria, Kogan, Genoud y Violini– resolvió rechazar el recurso de inaplicabilidad de ley.

Entre los fundamentos del fallo se destaca un nuevo argumento que es introducido por el Dr. Soria –al que adhiere el Dr. Violini–, y en base al cual fundamenta la competencia del fuero federal para dirimir la controversia.

Entiende que la justificación para que esta clase de conflictos sean ventilados ante el fuero federal proviene de los principios que informan la existencia los tribunales federales y la jurisprudencia de la CSJN.

Precisa que si bien está en juego el reparto intercomunal de la base imponible de ingresos brutos del contribuyente en el ámbito de la provincia de Buenos Aires y no así la distribución de esta última entre dos o más provincias, aborda la cuestión desde ese punto de vista.

Cita textos de Alberdi y Joaquín V. González, en los que hacen referencia a conflictos entre provincias y la necesidad de que ello trámite ante la justicia nacional y la competencia originaria de la Corte, respectivamente.

Expone el problema que se generaría en el supuesto que un estado federado a través de su poder judicial, en desmedro de las

obligaciones asumidas con los demás, cuestione lo decidido por los órganos del Convenio –los califica de plurilaterales– pues lo resuelto por el poder judicial local les sería oponible a las demás provincias, burlando así la decisión conjunta adoptada por todas ellas.

Considera que ese tipo de conflictos deben ser abordados "como casos no previstos en las normas constitucionales y legales sobre jurisdicción federal" cuyo origen es cronológicamente anterior a la proliferación de los tratados interjurisdiccionales internos y la consecuente existencia de órganos de igual naturaleza, sin que puedan resolverse adecuadamente mediante una exégesis textual y restringida de la cláusula del artículo 116 de la CN.

Fundamenta su argumento en dos fallos de la CSJN, los casos "Estrans SA c/ Coordinación Ecológica Área Metropolitana Sociedad del Estado"¹⁹⁶, y "Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires c/ Provincia de Córdoba s/ ejecución fiscal".¹⁹⁷

Explica que en el primero de ellos se planteó una contienda negativa de competencia entre un Juzgado Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA y un Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal y que el dictamen de la señora procuradora fiscal que la Corte hizo suyo reparó en que el CEAMSE era una sociedad estatal regida por la ley 20.705, de naturaleza interjurisdiccional, creada por un convenio entre la entonces Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires –de la cual la CABA resulta continuadora– y la Provincia de Buenos Aires, cuyo capital fue integrado por aquéllas totalmente en efectivo por partes iguales, que, en razón de su propia naturaleza, no podría quedar sometida ni a los tribunales de la Provincia de Buenos Aires, ni a los civiles de la Capital Federal y concluyó que su evidente naturaleza interjurisdiccional suscita la competencia federal, dirimiendo el incidente a favor del juzgado nacional federal.

¹⁹⁵ Ver causa SCBA A. 74.938, "Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral y ot. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de Inaplicabilidad de ley", resolución de fecha 28/08/2021.

¹⁹⁶ 28/06/2016, CSJ 000501/2016/CS001.

¹⁹⁷ Fallos: 342:533.

Resalta los paralelismos de este precedente con la situación planteada respecto a la CA y la CP, lo que refuerza, a su entender, la competencia del fuero federal para dirimir la controversia.

Expone que en el segundo de los casos la CSJN no sólo extendió la jurisdicción federal –en razón de la persona– para conocer en un caso regido por el derecho público local, que involucraba a la CABA con una provincia, sino que además lo hizo habilitando su competencia originaria, invariablemente interpretada restrictivamente y reputada imposible de ampliar.

Señala que la CSJN recordó que no era la primera vez que interpretaba las cláusulas atributivas de la jurisdicción federal de modo pragmático, pues en el pasado dijo haber abierto su competencia originaria a determinados supuestos no incluidos literalmente en el texto de la CN, en el entendimiento de que al hacerlo mejoraba el funcionamiento del federalismo pues abría un mecanismo de solución de conflictos de las provincias con el estado federal.

Subraya que con posterioridad a "Maxiconsumo" y antes de su reciente ratificación, la Corte federal avaló un criterio que permite que conflictos como el analizado sean tramitados en el fuero federal.

Afirma que lo resuelto en ambos fallos dan cuenta de una lectura dinámica de los artículos 116 y 117 de la CN que acompasa el desarrollo de nuevas instrumentalidades estatales cuyo reconocimiento positivo tuvo lugar con la última reforma constitucional del año 1994.

A su entender el CM y los organismos por él creados son fruto de la dinámica descrita y por ello es necesario que los tribunales federales se aboquen al conocimiento y decisión de controversias como la presente, en las que se discute la validez legal de resoluciones adoptadas por entidades plurijurisdiccionales que no deberían ser revisadas por los jueces locales sin riesgo de resquebrajar las delicadas relaciones de cuya armónica vitalidad depende en gran medida el

normal desenvolvimiento de nuestro federalismo.¹⁹⁸

9. Consideraciones finales

1.- Los principios de tutela judicial efectiva, seguridad jurídica, división de poderes, judicialidad plena y reserva de ley impiden que haya actividad de la Administración que quede exenta del debido control judicial amplio y suficiente.

El control judicial amplio y suficiente exige reconocerle al particular que, frente a una resolución de los órganos del Convenio Multilateral, cuentan con el derecho a acudir ante la justicia, alegar sobre los hechos constitutivos del "caso" o "causa", producir prueba y obtener una sentencia debidamente fundada que declare si aquellas son legítimas o no, aun cuando en las mismas se plasme un criterio discrecional y técnico de los órganos del Convenio Multilateral.

2.- En el caso de las Comisiones Arbitral y Plenaria cuando resuelven casos concretos ejercen función administrativa y como tal –su actividad y el resultado de ella– queda sujeta al control judicial.

3.- Cuando las administraciones locales –provinciales o municipales– dictan las resoluciones que determinan tributos o rechazan su pedido de repetición, interpretando las disposiciones del Convenio Multilateral y normativa vigente, los contribuyentes cuentan con una doble vía para impugnar estas resoluciones.

La primera de ellas se trata de los recursos que el ordenamiento local exige para acceder a la instancia judicial y evitar la cosa juzgada administrativa o el consentimiento del acto. La segunda es plantear el caso ante la Comisión Arbitral.

Estos procedimientos no se excluyen y la vía prevista en el Convenio Multilateral no es obligatoria. Sin embargo, la casuística demuestra la necesidad de establecer que una

¹⁹⁸ Debo señalar que al momento de terminar de redactar la presente Monografía el fallo en estudio no se encontraba firme.

vez que el caso se plantea ante la Comisión Arbitral se suspendan los plazos que la legislación local establece –ya sean administrativos o judiciales– hasta tanto aquella y la Comisión Plenaria se expidan.

El tránsito por las vías recursivas previstas en las legislaciones locales se presenta como un escollo infranqueable a la hora de no consentir el acto de la administración local que establece una obligación tributaria o rechaza un pedido de repetición.

De esta manera el procedimiento determinativo local continuará una vez que los órganos del Convenio Multilateral se hayan expedido sobre cómo interpretarlo en ese caso en concreto y de ser ratificada la pretensión fiscal, el control de las resoluciones de las Comisiones podría efectuarse –a elección del contribuyente– de manera indirecta demandando la nulidad del acto de la Administración Local o de manera directa solicitando la nulidad de las resoluciones de los órganos del Convenio.

4.- La CSJN ha consolidado dos líneas jurisprudenciales vinculadas a la materia. La primera de ellas considera al Convenio Multilateral y al resultado de la actividad desplegada por sus Comisiones como parte integrante del derecho público local. La segunda se refiere al control judicial de sus resoluciones, aquí no sólo abandona aquella doctrina que le negaba legitimidad al contribuyente para impugnarlas judicialmente –debiendo conformarse con su impugnación indirecta a través de las vías recursivas locales o al demandar por repetición–, sino que remite al tránsito de las instancias locales tanto a Fiscos como contribuyentes y por las vías previstas en su propia legislación, sin imponer la manera en que debe ser ejercido el control judicial.

5.- Frente a las resoluciones dictadas por las Comisiones Arbitral y Plenaria, tanto el contribuyente como el Fisco interviniente se encuentran legitimados para accionar judicialmente de manera directa.

La acción será aquella que la normativa local prevea para impugnar actos administrativos

–no incide si son individuales o normativos– y el legitimado pasivo, las Comisiones Arbitral y Plenaria, garantizándose que la totalidad de los fiscos que las integran participen del proceso donde se cuestiona la juricidad de su decisión.

6.- Hasta tanto no sea declarada judicialmente que las resoluciones de las Comisiones Arbitral y Plenaria resultan ilegítimas, las mismas gozan de la presunción de legitimidad que caracteriza al obrar de la administración, debiendo los fiscos locales respetar su decisión y acatarla.

7.- En el ámbito de la provincia de Buenos Aires, se ha comenzado a transitar la instancia contencioso administrativa local, siendo la vía aceptada por la práctica judicial la pretensión anulatoria prevista en el Código Contencioso Administrativo local.

Sin embargo, la SCBA ha sostenido la competencia del fuero federal y si bien los nuevos argumentos que surgen del fallo no constituyen el voto mayoritario, advierto que el mismo reavivará los conflictos negativos de competencia entre la justicia local y la federal, que parecían superados con la resolución del conflicto por la CSJN y la consolidación de la doctrina del máximo tribunal sobre la materia.

8.- Teniendo en cuenta los diferentes argumentos que he desarrollado a lo largo de la presente Monografía y más allá de la doctrina establecida por la CSJN, a mi modo de ver, el juez competente para entender en la impugnación directa de las resoluciones de la Comisión Arbitral y Plenaria quedará determinado por los hechos que den fundamento a la demanda impugnativa.

Si en virtud de los mismos queda cuestionado el porcentaje de distribución de los ingresos brutos, que el contribuyente le atribuyó a una provincia de manera tal que la sentencia a dictarse repercuta en el/los porcentaje/s que se atribuye/n a otra/s, la competencia sería de la Corte Suprema de la Nación, en instancia originaria y la litis debe integrarse con la totalidad de las jurisdicciones que podrían ver afectados sus ingresos –competencia en razón de las personas–, y los

órganos del Convenio Multilateral integrados por la totalidad de las jurisdicciones adheridas.

El control judicial debe ser siempre realizado por un órgano imparcial, de allí la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Si el cuestionamiento efectuado no afecta los porcentajes de distribución de las provincias donde el contribuyente realiza actividades, o si se trata de determinar el

porcentaje de distribución de la base imponible de ingresos brutos del contribuyente entre las municipalidades, en el ámbito de una provincia, la competencia para entender en la impugnación directa de las resoluciones de las Comisiones Arbitral y Plenaria, le correspondería a la justicia local.

Este último supuesto se mantendrá siempre y cuando el Convenio Multilateral y las decisiones de sus órganos sean consideradas integrantes del derecho público local –jurisprudencia que hoy parece consolidada–.

Listado de fallos citados

Corte Suprema de Justicia de la Nación

1. “Sociedad anónima Mataldi Simón Limitada contra la Provincia de Buenos Aires, por repetición de pago de impuestos”, Fallos: 149:261, 28/09/1927.
2. “Municipalidad de Morón c/ S.A. Deca y Otra s/ Apremio”, Fallos: 294:420, 20/05/1976.
3. “Compañía de Circuitos Cerrados c/ AFIP-DGI”, Fallos: 333:161, 09/03/2010.
4. “Automotores Juan Manuel Fangio S.A. c/ Pcia. de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, A. 1014. XLV. REX, 14/05/2013.
5. “Automotores Juan Manuel Fangio S.A. c/ Pcia. de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, A. 1013. XLV. REX, 14/05/2013.
6. “Frigorífico de Aves Soychu SAICFI c/ Municipalidad de Gualeguay”, Fallos: 336:443, 14/05/2013.
7. “Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones”, M. 921. XLII. REX, 14/05/2013.
8. “Compañía Minera Aguilar S.A.”, Fallos 305:1471, 22/09/1983.
9. “Compañía Minera Aguilar S.A.” Fallos 305:1699, 18/10/1983.
10. “Ika Renault, S.A.I.C.F”. Fallos: 292:620, 25/09/1975.
11. “Telecom Argentina S.A. c/ Tucumán, Provincia de s/ Acción declarativa de certeza (sellos)”, T. 851. XLI. ORI 05/05/2009.
12. “Empresa Nacional de Telecomunicaciones c/ Cía. de Seguros del Interior S.A.” Fallos: 308:229. 1986.
13. “Surfrider Argentina c/ Axion Energy Argentina S.R.L. y otros s/ materia a categorizar”. Fallos: 343:463. 18/06/2020.
14. “Camps, Juan c/ Prov. de Entre Ríos”. Fallos: 176:315. 11/12/1936.
15. “Colorantes Industriales Argentina S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción Declarativa de Certeza”. Fallos: 344:1845. 05/08/2021.
16. “Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires c/ Córdoba, Provincia de s/ ejecución fiscal”. CSJ 2084/2017. Fallos: 342:533. 04/04/2019.
17. “Empresa Almirante Guillermo Brown S.R.L. y otro c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”. CSJ 2238/2018, 18/02/2020.
18. “Transportes Automotores Chevallier S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa”. Fallos: 314:862, 20/08/1991.
19. “Expreso Cañuelas Sociedad Anónima c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa”. Fallos: 316:324, 16/03/1993.
20. “El Cóndor Empresa de Transportes S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa”. Fallos: 324:4226, 07/12/2001.
21. “Argencard S.A. c/ Provincia de Salta s/ sumarísimo - acción declarativa - medida precautoria”. A. 2601. XXXVIII. REX. 27/05/2004.
22. “Papel Misionero C/ Misiones, Provincia de s/ Acción Declarativa”. Fallos: 332:1007, 05/05/2009.
23. “Publicar S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ acción declarativa”, Fallos 342:1549, 24/09/2019.
24. “Fernández Arias, Elena, y otros c/ Poggio, José -suc.-”. Fallos: 247:646, 19/09/1960.
25. “Angel Estrada y Cía S.A: c/ RESOL. 71/96 –Secretaría de Energía y Puertos–”. Fallos: 328:651, 05/04/2005.

26. "Bunge y Born S.A.C.I. y F". Fallos 277:474, 23/09/1970.
27. "Meller Comunicaciones S.A. U.T.E. c/ ENTEL". Fallos: 325:2893, 05/11/2002.
28. "Procuración del Tesoro Nacional s/ Nulidad de Laudo". Fallos: 341:1485, 06/11/2018.
29. "Gutiérrez, Rafael, y otra c/ Editorial Kapelusz S.R.L." Fallos: 237:392, 05/04/1957.
30. "Provincia de Buenos Aires y Córdoba". Fallos: 257:31, 09/10/1963.
31. "Basaldúa, Ricardo Xavier y otros c/ Estado Nacional". Fallos: 325:1418, 27/06/2002.
32. "Los Lagos S.A. Ganadera c. Gobierno Nacional". Fallos: 210:55, 30/06/1941.
33. "Dirección Nacional de Aduanas c/ Fábrica Argentina de Caños de Acero Industrias Electrometalúrgicas Mauricio Silbert y otro S.A.". Fallos: 278:346, 23/12/1970.
34. "Provincia de Misiones s/ Derogación Res. Grales. 70/02 y 16/05". P. 1089. XLII. REX, 09/03/2011.
35. "Rodríguez Pereyra, Jorge Luis y otra c/ Ejército Argentino s/ Daños y perjuicios". Fallos 335:2333, 27/11/2012
36. "Prodelco c/ PEN s/ amparo". Fallos: 321:1252, 07/05/1998.
37. "Makro S.A. s/ su recurso extraordinario por denegación de recurso de apelación contra la declaración de incompetencia de la comisión arbitral". M.267.XXX, 23/04/1996.
38. "Procter y Gamble Argentina S.R.L. c/ Municipalidad de Vicente López Provincia de Buenos Aires s/ recurso extraordinario". P. 346. XLIX. REX, 06/08/2013.
39. "Promenade SRL. c/ Municipalidad de San Isidro s/ demanda contencioso – administrativa", Fallos: 312:1394, 24/08/1989.
40. "Municipalidad de Vicente López C/ Comisión Arbitral del Convenio Multilateral y otro s/ pretensión anulatoria". CSJ 2362/2019/CS1. 06/08/2020.
41. "Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, y otro s/ pretensión anulatoria", CSJ 220/2020/CS1, 17/12/2020.
42. "Estrans S.A. c/ Coordinación Ecológica Área Metropolitana Sociedad del Estado s/ Amparo", CSJ 000501/2016/CS001. 28/06/2016.

Dictámenes de la Procuración General de la Nación

1. Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones, dictamen de fecha 29/07/2009.
2. Empresa Almirante Guillermo Brown S.R.L. y otro c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad, dictamen de fecha 25/02/2019.
3. Argencard S.A. c/ Provincia de Salta s/ sumarísimo - acción declarativa - medida precautoria, dictamen de fecha 04/11/2003.
4. Provincia de Misiones s/Derogación Res. Grales. 70/02 y 16/05, dictamen de fecha 29/07/2009.
5. Municipalidad de Vicente López C/ Comisión Arbitral del Convenio Multilateral y otro s/ pretensión anulatoria, dictamen de fecha 18/12/2019.

Corte Interamericana de Derechos Humanos

1. Baena Ricardo y otros Vs. Panamá, 02/02/2001.

Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Buenos Aires

1. "Colegio de Bioquímicos de la Provincia de Buenos Aires c/ Doctor M.H.M. Acción Disciplinaria", causa A. 68.782, 22/12/2008

2. “C.R.S. y o. c/ M. d. G. S. M. s/ Pretensión indemnizatoria”. Causa A. 71.643, 29/03/2017.
3. “Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral y ot. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de Inaplicabilidad de ley”. A. 74.938, 28/08/2021.

Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

1. “Libertad SA c/ AGIP s/ impugnación actos administrativos s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, expediente N° 9820/13, 12/11/2014.
2. “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: HB FÜLLER SAIC c/ GCBA s/ impugnación actos administrativos”, expte N° 9281/12, 04/11/2014.

Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Sala 1ª

1. “YPF S.A. v. DGR. (RE. 480/DGR/2000) s/recurso de apelación judicial s/decisiones de DGR”, expte. N° 37. Fecha 27/06/2003.

Cámara Primera de Apelación en lo Civil y Comercial del Departamento Judicial San Isidro, Provincia de Buenos Aires

1. “Municipalidad de Vicente López C/ La Segunda Cooperativa Limitada de Seguros Generales s/ Premio”. Causa n° VL-95560-2013. 27/04/2015

Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en San Martín, Provincia de Buenos Aires

1. “Municipalidad de Moreno c/ Frigorífico Rydhans S.A. s/ Pretensión anulatoria – Otros Juicios”, causa N° 3286/12, 06/11/2012.
2. “Canteras Cerro Negro S.A. c/ Municipalidad de Vicente López s/ Pretensión Anulatoria”, causa N° 4397, 30/10/2018.
3. “Canteras Cerro Negro S.A. c/ Municipalidad de Vicente López s/ Pretensión Anulatoria”, N° 8105, 10/03/2020.
4. “Transclor S.A. C/ Municipalidad De Vicente López S/ Medida Cautelar Autónoma O Anticipada”, Causa N° 7896/19, 29/09/20.
5. “Compañía Industrial Cervecera S.A. C/ Municipalidad De Vicente López S/ Pretensión anulatoria”, causa N° 8728, 08/03/2021.
6. “Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral y otro s/ Pretensión anulatoria”, causa N° 6082, 14/07/2017.
7. “Municipalidad de Vicente López C/ Comisión Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral 18-8-1977 S/ Pretensión Anulatoria”, Causa N° 8647, 30/03/2021.

Juzgado Contencioso Administrativo N° 1 de San Isidro, Provincia de Buenos Aires

1. “Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral y otro s/ Pretensión anulatoria”. Causa n° 39.816, 02/11/2016.

Juzgado Contencioso Administrativo Nº 2 de San Isidro, Provincia de Buenos Aires

1. *“Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral del Convenio Multilateral y otro/a s/ Pretensión anulatoria”*. Causa Nº 7.239, 31/07/2017.
2. *“Municipalidad de Vicente López C/ Comisión Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral 18-8-1977 S/ Pretensión Anulatoria”*, Causa Nº 26.906, 26/09/2020.

Juzgado Contencioso Administrativo Nº 1 de Mercedes, Provincia de Buenos Aires

1. *“Municipalidad de Moreno c/ Frigorífico Rydhans S.A. s/ Pretensión anulatoria – Otros Juicios”*, 05/17/2012.

Juzgado Civil, Comercial y Contencioso Administrativo Federal Nº 1 de San Martín 21

1. *“Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral y Comisión Plenaria del Convenio Multilateral s/ ordinario - nulidad de acto administrativo”* expte. FSM 131734/2018, tercero coadyuvante Havanna S.A., 29/05/2019.

Juzgado Civil, Comercial y Contencioso Administrativo Federal Nº 2 de San Martín

1. *“Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral s/ Nulidad de acto administrativo”*, Expte Nº 51.841/2019, tercero coadyuvante Canteras Cerro Negro S.A, absorbente de Cerámicas Cerro Negro S.A., 27/09/2019.
2. *“Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral s/ Nulidad de acto administrativo”*, Expte Nº 103981/2019, tercero coadyuvante Construcciones Ingeval S.A., 28/11/2019.
3. *“Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral s/ Nulidad de acto administrativo”*, Expte Nº 171742/2018, tercero coadyuvante Securitas S.A., 23/09/2019.

Bibliografía

ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel y LUDUEÑA, Gabriel F., “La Corte ha otorgado certificado de defunción al derecho intrafederal en materia tributaria.” Thomson Reuters Información Legal, Cita Online: AR/DOC/2262/2009.

BALLESTEROS MOFFA, Luis Ángel, “La delimitación de las funciones normativa y administrativa en el orden comunitario, en particular, la decisión”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, Año nº 5, Nº 9, 200.

BALBÍN, Carlos F., “Curso de derecho Administrativo”, Tomo I, La Ley, Edición 2007.

BALBO, Elvira y BERTEA, Oscar, “Ejecutoriedad de las resoluciones de los organismos del Convenio Multilateral: su relación con la Comisión Federal de Impuestos”, en *Derecho Constitucional Financiero y Tributario Local*, en homenaje a los Dres. José O. Casás y Enrique G. Bulit Goñi, Director: Álvarez Echagüe, Juan M., Ed. Ad. Hoc, Bs. As.

BOTASSI, Carlos, “Control judicial de la actividad administrativa discrecional”, *Ensayos de derecho administrativo* (Abril 2006), Id. vLex: VLEX-37482347, <http://vlex.com/vid/37482347> .

BUDASSI, Ivan F. y MARUCCIO, Sandra, “Revisión Judicial de las Decisiones de los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral impulsada a instancia de los Fiscos”, en *Derecho Constitucional Financiero y Tributario Local*, en homenaje a los Dres. José O. Casás y Enrique G. Bulit Goñi, Director: Álvarez Echagüe, Juan M., Ed. Ad. Hoc, Bs. As.

BULIT GOÑI, Enrique G., “Sobre la revisión judicial directa de las resoluciones finales de las Comisiones Arbitral y Federal de Impuestos”, en *Los procedimientos tributarios provinciales, municipales y ante las Comisiones Arbitral y Federal de Impuestos*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2003.

CASSAGNE, Juan Carlos, “La Prohibición de Arbitrariedad y el Control de la Discrecionalidad Administrativa por el Poder Judicial”.

CASSAGNE, Juan C., *Los grandes principios del derecho público constitucional y administrativo*, Buenos Aires, La Ley, 2015.

CASSAGNE, Juan Carlos, “El contribuyente ante las decisiones “normativas” de los órganos del convenio multilateral y de la comisión federal de impuestos”, en *Derecho Fiscal*, Tomo XXXVI.

CONDORELLI, Enrique L., “La Revisión Judicial de las Decisiones de las Comisiones Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral en la Provincia de Buenos Aires”, *Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)*, Tº XXXV, Septiembre 2014.

FRANCO, Emmanuel Jiménez, “Mejora del control administrativo de las administraciones públicas en España: los órganos administrativos independientes especializados en la resolución de recursos administrativos”, en *El control de la Actividad Estatal*, Tomo I, Discrecionalidad, División de Poderes y Control Extrajudicial, Asociación de Docentes, UBA, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales.

GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada*, La Ley, edición 2005.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*, Tº I, 1977, Depalma.

GORDILLO, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo 3, El acto administrativo, Edición Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, 10ª edición, año 2011.

GORDILLO, Agustín, *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*, Tomo I, Parte general, 1ª ed. del Tratado de derecho administrativo y obras selectas, Buenos Aires, F.D.A., 2013.

GORDILLO, Agustín, *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*, Tomo 8, Teoría general del derecho administrativo, 1ª edición, Buenos Aires, FDA, 2013.

GUASTAVINO, Elías P., *Tratado de la "jurisdicción" administrativa y su revisión judicial*, Buenos Aires, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires", 1987, Tº I.

JAUREGUI, Roman Guillermo, "Procedimiento ante las Comisiones Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral en materia de Tributos Municipales", en *Tasas Municipales*, Tº II, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007.

LAVIÉ PICO, Enrique V., "Control Judicial de los Laudos Arbitrales", en *El control de la Actividad Estatal*, Tomo I, Discrecionalidad, División de Poderes y Control Extrajudicial, Asociación de Docentes, UBA, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales.

LUQUI, Roberto Enrique, "Revisión judicial actividad administrativa", Juicios Contencioso administrativos, Tomo 1, Editorial Astrea, Año 2005.

PALACIO, Lino Enrique, "Manual de Derecho Procesal Civil", Abeledo Perrot, Decimocuarta Edición Actualizada.

QUEIROLO, Diana M., "Competencia de la Justicia Federal y Tributos Municipales", en *Tasas Municipales*, Tº II, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007.

RATTI, Gerardo D., "Algunas controversias suscitadas en torno al procedimiento ante los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral 18/8/1977, en *Derecho Constitucional Financiero y Tributario Local, en homenaje a los Dres. José O. Casás y Enrique G. Bulit Goñi*, Director: Álvarez Echagüe, Juan M., Ed. Ad. Hoc, Bs. As.

REVILLA, Pablo J.M., "Sujeción de las Municipalidades a la Normativa Provincial y al Derecho Intrafederal (Art. 35 del Convenio Multilateral). Exigencia de sustento territorial en la Tasa", en *Tasas Municipales*, Tº I, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007.

REVILLA, Pablo J.M., "Competencia *ratione materiae* de la Justicia Federal sobre tributos locales", en *Los procedimientos tributarios provinciales, municipales y ante las Comisiones Arbitral y Federal de Impuestos*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2003.

SCHREGINGER, Marcelo J., “Control judicial suficiente en materia tributaria. Efectivo acceso a la justicia frente a las decisiones de órganos administrativos interjurisdiccionales”, Thomson Reuters Información Legal, Cita Online: 0003/011573.

SFERCO, José M. “Crítica de los procedimientos de impugnación de las resoluciones de los organismos del Convenio Multilateral” Thomson Reuters Checkpoint.

SESIN, Domingo, “Administración pública, actividad reglada, discrecional y técnica”, 2ª ed., LexisNexis Depalma, Buenos Aires, 2004.

SESIN, Domingo, “El contenido de la Tutela Judicial Efectiva con relación a la actividad administrativa discrecional, política y técnica.”. Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba (República Argentina) <http://www.acader.unc.edu.ar>.

VOCOS CONESA, Juan Martin, “Recursos Directos. ¿Control Judicial suficiente?”, en *El control de la Actividad Estatal, Tomo II, Procesos Especiales, Responsabilidad y Otros Supuestos*, Asociación de Docentes, UBA, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales.



CENTRO DE ESTUDIOS DE
DERECHO FINANCIERO Y
DERECHO TRIBUTARIO

DERECHO - UBA