

REVISTA

DEBATES

DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

TESIS, TESINAS Y TRABAJOS FINALES
INTEGRADORES

Año III - N° 8 - Septiembre 2023



CENTRO DE ESTUDIOS DE
DERECHO FINANCIERO Y
DERECHO TRIBUTARIO

DERECHO - UBA

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

ISSN 2953-450X

Publicación periódica registrada en DNDA

REVISTA

DEBATES

DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

TESIS, TESINAS Y TRABAJOS FINALES
INTEGRADORES

Año III - N° 8 - Septiembre 2023

PROPIETARIO

Facultad de Derecho,
Universidad de Buenos Aires

DIRECTOR

Horacio G. 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

Eduardo Laguzzi

COORDINADORA

Lucía López Parga

DISEÑO

Ana L. Sancineto Barsuglia

ÍNDICE

Editorial	
Eduardo Laguzzi y Lucía López Parga	7
Obligaciones tributarias a cargo de los tribunales de justicia y sus auxiliares	
Guido Matías Alemanno	8
La extinción de la acción penal tributaria	
Caterina Fagiano	44
Las facultades de fiscalización en el Régimen Penal Tributario	
Cintia Erica Vázquez	95
La impugnación judicial de las resoluciones de las Comisiones Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral	
Diego Ariel Menéndez	126
La razonabilidad del Agente de Retención	
María Julieta Canobbio	183

EDITORIAL

Nos complace enormemente poder compartir con Ustedes esta obra que es motivo de un gran orgullo para nosotros, ya que en la misma se plasman los trabajos finales de una serie de graduados de la Carrera de Especialización en Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires; lo que por un lado constituye un motivo de gran satisfacción para todos los que conformamos la Comisión de Graduados y también, consideramos, que constituye un importante aporte para la difusión del derecho tributario.

Queremos aprovechar esta oportunidad para agradecer (y también felicitar) a las autoridades del Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario por esta iniciativa de darles un espacio para publicar a los distintos grupos que componemos la comunidad tributaria de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires.

En este momento tan grato, nos parece oportuno recordar la historia de la Comisión de Graduados de la Carrera de Especialización en Derecho Tributario. En el año 2011, y a instancia de los inolvidables Dres. Esteban Urresti y José O. Casas, se comenzó a gestar la

realización de un evento que iba a tener por objeto la celebración de los 40 años de la creación de la Carrera de Especialización en Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. A tales efectos se

realizaron los días 22 y 23 de noviembre unas jornadas en el Salón Azul de la Facultad de Derecho de la UBA, que contó con la participación de los graduados de la Carrera de Especialización, junto a sus profesores.

Durante las jornadas en los paneles se trataron los temas de Derecho Tributario Sustantivo, Derecho Constitucional Tributario, Impuestos Nacionales, Derecho Penal Tributario. A su vez, cada panel se organizó con graduados como expositores y un profesor como moderador; entendiéndose que era una forma que los maestros apadrinaran a sus alumnos; para los que, en muchos casos, era la primera oportunidad que tenían de hablar en

la Facultad de Derecho de la UBA. De tal modo, los Dres. Porta, José O. Casás, Agustín Torres, Jorge H. Damarco y Esteban J. Urresti fueron moderadores en la citada jornada que contó con la presencia de la entonces decana Dra. Mónica Pinto.

Para el cierre de la mencionada jornada, tomó la palabra José Osvaldo Casás para mencionar la evolución de las actividades académicas vinculadas con el Derecho Tributario, indicando que se estaba pensando el Derecho Tributario con una vocación profesionalista, como una herramienta frente a la proliferación de la abogacía. También, en dicha oportunidad, hizo alusión a que el justo impuesto debía corresponderse con el justo gasto,

para otorgar una visión completa de ingreso-gasto público. Al concluir su exposición, el gran catedrático estimó necesario que existieran jóvenes con conciencia de pertenencia, instando a los presentes a que produjeran cambios intergeneracionales.

Recordamos el buen clima que se vivió en esa jornada del año 2011, la gran convocatoria que tuvo y el éxito que significó la reunión por la calidad de las exposiciones y, sobre todo, el gran entusiasmo que demostraron todos los intervinientes. Fue tanta la repercusión que tuvo, que las autoridades de la Especialización organizaron a una Comisión de Graduados para que anualmente realizara una jornada donde los graduados, junto a sus profesores, expusieran sobre los diversos temas que conforman la materia tributaria.

De tal modo, a medida que los años pasaron la comisión de graduados en su Jornada Anual trató los siguientes temas: en el año 2012 Procedimiento Tributario; en el 2013 Derecho Penal Tributario; en el 2014 Derecho Tributario Constitucional; en el 2015 Derecho Tributario Aduanero; en el 2016 Derecho Tributario Local; en el 2017 Derecho Tributario Internacional; en el 2018 Reforma tributaria; en el 2019 Derecho Constitucional Tributario; en el 2020 Procedimiento tributario; en el 2021 Derecho Penal Tributario y en el 2022 Impuestos Nacionales y Seguridad Social. Todas estas jornadas se desarrollaron con un gran éxito, una significativa calidad en las exposiciones y un gran acompañamiento de público; y permitió que profesores, graduados y alumnos

compartieran un espacio de conocimiento y, de una forma muy significativa, de encuentro.

Con los años dichas jornadas pasaron a ocupar un lugar muy especial en el calendario académico de la materia tributaria de la Facultad de Derecho, ya que se constituyeron en el momento de acercamiento entre los que habíamos sido alumnos, con nuestros compañeros de aulas, con los que habían sido nuestros profesores, a lo cual se fueron sumando los estudiantes de la Carrera; de modo tal que se conformó en una cita anual muy esperada que se concretaba puntualmente en el Salón Azul de la Facultad, en la cual eran tan importante las elevadas charlas a las que asistíamos como los innumerables cafés que tomábamos con una gran cantidad de amigos que el Derecho Tributario puso en nuestro camino.

Con el correr de los años, ese deseo de realizar actividades en conjunto fue excediendo la realización de la jornada anual, con lo cual comenzaron a hacerse otras actividades académicas, tal como la presentación de libros, siempre con el afán de difundir el derecho tributario. Hasta que llegó la pandemia y una vieja frase (casi un cliché) se convirtió en una realidad palpable: la Universidad no es una isla. Esta expresión era un latiguillo que sistemáticamente se repetía y la idea era que la Universidad no podía estar al margen de la vida social; y podemos decir, con mucho orgullo, que a partir del momento en el cual el aislamiento fue una obligación, nunca la comunidad tributaria

de la Facultad de Derecho de la UBA estuvo tan cerca de la sociedad.

De tal modo asistimos a las más variadas charlas organizadas por la Carrera, por el Observatorio de Derecho Penal Tributario de la Facultad; por el Centro de Estudios de Derecho Financiero, etc; que se fueron multiplicando y abarcando un público que desconocíamos pudiera tener interés en la materia tributaria.

De tal modo, desde la Comisión de Graduados organizamos conferencias por Zoom, ciclos de exposiciones por Facebook, un blog para dar lugar a las publicaciones que generaban nuestros graduados, entrevistas por Instagram, lo mismo que una cuenta de Instagram para poder difundir mejor nuestros conocimientos; y varias iniciativas más siempre con el objetivo de difundir esta especialidad en la cual nos formamos.

Y en tal sentido, vamos a compartir con Ustedes la presente obra, donde vamos a poder apreciar los trabajos con los cuales se graduaron en la Carrera de Especialización en Derecho Tributario los especialistas Caterina Fagiano, Julieta Cannobio, María del Carmen Sierra, Guido Alemanno, Luis Panetta y Diego Menéndez; que esperamos les sean de suma utilidad.

Lucía López Parga y Eduardo Laguzzi

OBLIGACIONES TRIBUTARIAS A CARGO DE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA Y SUS AUXILIARES

Trabajo Final Integrador
Guido Matías Alemanno
Director: Dr. José Pablo Revilla
2020

OBLIGACIONES TRIBUTARIAS A CARGO DE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA Y SUS AUXILIARES

Guido Matías Alemanno

I. Introducción

En el desarrollo de la actividad judicial nos topamos frecuentemente con que en las actuaciones se verifican la realización de actos jurídicos que el legislador considera hechos imponibles de diversos tributos (tasa de justicia, impuesto a las ganancias, a la transferencia de inmueble, al valor agregado) o respecto de los cuales estableció el cumplimiento de deberes formales a fin de permitir que el Fisco ejerza en forma adecuada sus facultades de determinación y verificación tributaria.

La ley 11.683 establece un complejo régimen que va desde simples deberes formales –vgr. información que los jueces deben incluir al librar un giro- hasta la designación de agentes de retención y disponer la responsabilidad por deuda ajena de los profesionales que actúan como auxiliares de Justicia. Con tales fines, la Administración Federal de Ingresos Públicos dicta resoluciones generales que, como veremos, en muchos casos exceden la facultad reglamentaria de dicho organismo, violando el principio de reserva de ley que rige en materia tributaria.

La experiencia nos indica que los magistrados, funcionarios, empleados judiciales y abogados litigantes suelen desconocer la existencia de todo este entramado de normas. En efecto, se recuestan en el conocimiento que de ellas puedan tener los auxiliares de la Justicia llamados a intervenir en las actuaciones (escribanos, síndicos, martilleros públicos). La idea imperante es que ellos, en tanto responsables solidarios en caso de incumplimiento de las obligaciones tributarias, son los más interesados en realizar las peticiones pertinentes en el expediente (v.gr. solicitar la entrega de sumas de dinero para proceder a la

retención, realizar informes destinados al Fisco).

Me propongo analizar en forma integral estas normas con el fin de sistematizar y clarificar su alcance para que todos los actores del proceso judicial las conozcan y sepan de antemano sus obligaciones.

La metodología de trabajo consistirá en analizar los actos jurídicos de contenido económico que con más frecuencia suelen producirse en las actuaciones judiciales, vincularlo con el/los hecho/s imponible/s que el legislador consideró para el/los tributo/s en cuestión.

De considerarse necesario para la mejor comprensión daré una breve descripción de los aspectos sustanciales del tributo, para luego sí adentrarme en las obligaciones de tipo material y formal a cargo de magistrados, funcionarios judiciales y/o auxiliares de la justicia.-

II. Los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria principal y sus obligaciones frente al fisco

II.A. Contribuyentes y responsables por deuda ajena

La relación jurídica tributaria principal es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación¹.

Aplicando los conceptos de la teoría general del derecho, podemos analizar esta relación en un doble sentido: como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante (la realización o configuración del hecho imponible previsto como hipótesis) y una consecuencia jurídica (el

¹ JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, CIMA, 1989, t. I, pág. 22.

mandato de pago tributario); b) como la vinculación establecida por esa misma norma legal entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación de aquel que la ley designe, como sujeto pasivo. Tanto esa pretensión como su correlativa obligación integran la consecuencia jurídica de haberse producido la circunstancia condicionante (o sea, la realización del hecho imponible)².-

La creación normativa de un tributo implica como primer paso la descripción *objetiva*, esto es la indicación del aspecto material del hecho imponible, circunstancia hipotética y condicionante que el legislador espera se produzca respecto de una persona (aspecto *subjetivo*), en un determinado momento (aspecto *temporal*) y lugar (*ámbito espacial*).-

El hecho imponible debe ser exteriorizador de capacidad contributiva por parte del sujeto respecto del cual aquél ocurre o se configura. A éste se lo denomina “destinatario legal”, esto es el sujeto que ejecuta el acto o se halla en la situación fáctica que el legislador seleccionó como presupuesto hipotético y condicionante del mandato de pago del tributo.-

Sin embargo, la circunstancia de que el destinatario legal tributario realice el hecho imponible y sea –por consiguiente– su elemento personal no significa forzosamente que ese mandato de pago vaya dirigido a él.-

Será sujeto pasivo si la norma tributaria lo obliga a pagar el tributo. En ese supuesto el destinatario legal del tributo será denominado *contribuyente*.-

Se trata de un deudor a título propio y es aquel cuya capacidad contributiva tuvo en cuenta el legislador al crear el tributo en tanto realizador del hecho imponible.-

Otra de las soluciones legislativas en materia de sujeción pasiva consiste en no excluir de la relación jurídica tributaria principal al destinatario tributario, manteniéndoselo como contribuyente, pero se ubica a su lado a un tercer sujeto ajeno a la producción del hecho imponible, asignándole también el carácter de sujeto pasivo de la

relación jurídica tributaria principal. A estos sujetos se los denomina correctamente en la ley 11.683 “responsables por deuda ajena”, y en la terminología clásica, “**responsables solidarios**”.-

Así las cosas, si la ley crea un responsable solidario, el destinatario legal del tributo –contribuyente– permanece dentro de la relación jurídica. Surge, pues, un doble vínculo obligacional cuyo sujeto (la pretensión tributaria) es único. Ambos vínculos –Fisco con contribuyente y Fisco con responsable solidario– son autónomos pudiendo el Fisco exigir indistintamente a cualquiera de ambos sujetos pasivos la totalidad de la pretensión tributaria, pero integran una sola relación jurídica por unidad de objeto. Por tanto, extinguida la relación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro.-

Los **agentes de retención y percepción** son también sujetos pasivos de la relación jurídica principal por deuda ajena. El criterio general que rige en nuestra legislación es que responden solidariamente con el contribuyente.

En cuanto a las características de estos sujetos pasivos: a) el **agente de retención** es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe percibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que le corresponde al fisco en concepto de tributo.-

El **agente de percepción** es aquel que por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco. En la hipótesis habitual el agente de percepción recibe del contribuyente un monto dinerario al cual adiciona el monto tributario que luego debe ingresar al fisco³.

La solidaridad tributaria no se presume, como en el derecho civil, sino que es inherente al vínculo de unidad que se crea cuando un hecho imponible, por mandato legal, es

² VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 7ma. ed., Buenos Aires, Depalma, 1998, p. 247.

³ VILLEGAS, Héctor B., ob. Cit, p. 263.

atribuido al sujeto en su calidad de responsable.

Para el nacimiento de la solidaridad tributaria se requiere el concurso de tres condiciones:

- 1) que el responsable haya omitido el cumplimiento de sus deberes;
- 2) que el incumplimiento le sea imputable a título de culpa o dolo;
- 3) que los deudores no cumplan con la intimación administrativa previa.

En tal sentido, advertimos que la responsabilidad solidaria reviste un carácter represivo condicional y siendo ésta su naturaleza, se excluye la responsabilidad personal y solidaria respecto de quienes demuestren a la AFIP que el deudor directo los hubieren colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.

Ello es importante, toda vez que a diferencia del ordenamiento de fondo, la solidaridad en la materia que nos ocupa parte de una presunción de naturaleza iuris tantum que sólo puede ser desvirtuada por el responsable a quien ésta se extiende, recayendo la carga de la prueba sobre éste, y no sobre el fisco que es quien la invoca.

Así, en todos los casos en que se pretenda hacer efectiva la responsabilidad solidaria, deberá sustanciarse el procedimiento de determinación de oficio previsto en el art. 17 de la ley 11.683 (t.o. 1998), aunque el crédito reclamado no requiera el cumplimiento de tales recaudos para tornarse exigible contra el contribuyente, pues la extensión de la responsabilidad patrimonial surgida como resultado del procedimiento de determinación de oficio reviste naturaleza sancionatoria, lo cual implica probar el elemento subjetivo (obrar culposo o doloso).

Destacamos que en el caso de los responsables solidarios se invierte la carga de la prueba y, contrariamente a lo que sucede respecto de los responsables por deuda propia, incumbe al Fisco acreditar y demostrar la concurrencia de los hechos en virtud de los cuales es viable la extensión de la responsabilidad a un tercero respecto del cual no se ha verificado el hecho imponible. Ello, dado que deberá en su caso, responder por

una deuda ajena que no guarda relación alguna con su capacidad contributiva.

Una vez demostrada dicha vinculación, se invertirá la carga de la prueba y serán los responsables por deuda ajena quienes deban demostrar que el deudor directo los colocó en la imposibilidad de cumplir en forma correcta y oportuna con sus deberes fiscales.

La Ley de Procedimiento Tributario no establece los efectos de la solidaridad pasiva, razón por la cual debemos remitirnos a las disposiciones de fondo al respecto.

a) Efecto entre las partes, éstos son variados y los regula el Código Civil y Comercial de la Nación.

1) El acreedor tiene derecho de persecución, es decir a reclamar a cualquiera de los deudores la totalidad de la deuda en forma simultánea o sucesiva (art. 833).

2) La extinción de la obligación por uno de los deudores extingue la obligación de los demás (art. 835).

3) Cualquier acto que interrumpa la prescripción en contra de uno de los deudores perjudica a todos los demás (art. 2534).

4) Cada uno de los deudores puede oponer al acreedor las defensas comunes a todos ellos y las personales, pero no las que sean de los demás (art. 831).

5) En relación a la cosa juzgada, la sentencia dictada contra uno de los codeudores no es oponible a los demás, pero éstos pueden invocarla cuando no se funda en circunstancias personales del codeudor demandado (art. 832, 1ra, parte).

b) Efectos entre los codeudores, éstos también se reglamentan por las normas civiles.

1) La insolvencia de uno de los codeudores perjudica a los restantes, entre los cuales se debe repartir lo que correspondía al insolvente (art. 833).

2) El codeudor que hubiese pagado el total de la deuda o una proporción que exceda su parte, podrá exigir reintegro de los demás codeudores por haberse subrogado en los derechos del acreedor (art. 840).

3) Si fallece uno de los codeudores, sus herederos, después de la partición en el juicio sucesorio, quedan obligados en la proporción

que la cuota parte que les corresponde en la sucesión (art. 843).

Finalmente, señalaré que cuando de la propia ley surge que quien paga el tributo al fisco es un sujeto que nada tuvo que ver con la realización del hecho imponible, como es el caso de los responsables por deuda ajena, es ineludible consecuencia que deba estar dotado de la facultad de resarcimiento y que tal facultad le es otorgada por ley.

Esta relación jurídica de resarcimiento no es de naturaleza tributaria porque su acreedor no es el titular de un derecho subjetivo público, y porque se trata de una relación patrimonial en la cual la prestación que constituye su objeto no es un tributo.

Ello ocurre tanto si el resarcimiento es anticipado (mediante percepción o retención en la fuente) o posterior. En el primer caso, el monto que el agente de retención o percepción paga al fisco es tributo pero no lo es el importe que el retentista detrae o el agente de percepción adiciona al destinatario legal tributario. De igual modo, en el resarcimiento posterior es tributo la prestación que el responsable solidario o sustituto efectúan al fisco, mas no lo es el monto que el destinatario legal tributario debe entregar al pagador de deuda ajena como consecuencia del ejercicio de la acción de reembolso.-

Al no ser tributo, la relación jurídica de resarcimiento está regulada por el derecho civil, al menos que la ley tributaria disponga expresamente lo contrario. En consecuencia, por aplicación del Código Civil y Comercial de la Nación la obligación, de existir varios deudores, no será solidaria, sino simplemente mancomunada y el acreedor por resarcimiento no goza de las mismas garantías del fisco, ni de sus privilegios, ni puede iniciar juicio de ejecución fiscal ni hacer uso de la regla “*solve et repete*”, entre otros.-

II.B. La responsabilidad solidaria en la ley 11.683.

Veamos cómo se encuentra legislada la cuestión en nuestro país en relación a los sujetos que intervienen como auxiliares de la Justicia:

El art. 6° de la ley 11.683 (sustituido por el art. 178 de la ley 27430), bajo el título

“Responsables del cumplimiento de la deuda ajena”, señala que: “*Están obligados a pagar el tributo al Fisco, bajo pena de las sanciones previstas en esta ley:*

1. **Con los recursos que administran, perciben o disponen**, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etcétera, en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables:

...c) Los **síndicos y liquidadores de las quiebras**, representantes de las sociedades en liquidación, quienes ejerzan la administración de las sucesiones y, a falta de estos últimos, el cónyuge supérstite y los herederos.

...f) Los **agentes de retención y los de percepción** de los tributos.

2. Los **responsables sustitutos**, en la forma y oportunidad que se fijen para tales responsables en las leyes respectivas”.

Los responsables por deuda ajena nacen de la ley y deben hacer frente a la obligación tributaria, no en virtud de su capacidad contributiva, sino porque la ley expresamente los ha puesto en ese lugar como un medio de hacer efectiva la deuda tributaria nacida a raíz del acaecimiento del hecho imponible. Al igual que los contribuyentes a los responsables por deuda ajena les está vedado por el art. 37 DRLPO⁴, disponer de la obligación o derogarla por acuerdo entre particulares.-

En cuanto a los deberes de estos responsables, el art. 7° de la ley 11.683, sustituido por el art. 179 de la ley 27240, señala que “*tienen que cumplir por cuenta de los representados y titulares de los bienes que administran o liquidan, o en virtud de su relación con las entidades a las que se vinculan, con los deberes que esta ley y las leyes tributarias imponen a los contribuyentes en general para los fines de la determinación, verificación y fiscalización de los tributos.*

Las obligaciones establecidas en el párrafo anterior también deberán ser cumplidas —en el marco de su incumbencia— por los agentes de retención, percepción o sustitución”.

⁴ Decreto Nº 1397/79, artículo 37.

Esta responsabilidad, limitada a los recursos que administren, perciban o dispongan, desaparecerá y los sujetos serán considerados responsables en forma personal y solidaria con los deudores del tributo, de acuerdo a lo dispuesto por el art. 8° de la ley 11.83 (sustituído el el art, 180 de la ley 27430) cuando estén incurso en las conductas que prevé este artículo.

Así: **“Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:**

a) *Todos los responsables enumerados en los puntos a) a e), del inciso 1, del artículo 6° cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no regularizan su situación fiscal dentro de los quince (15) días de la intimación administrativa de pago, ya sea que se trate o no de un procedimiento de determinación de oficio. No existirá esta responsabilidad personal y solidaria respecto de aquellos que demuestren debidamente que dicha responsabilidad no les es imputable subjetivamente.*

En las mismas condiciones del párrafo anterior, los socios de las sociedades regidas por la Sección IV del Capítulo I de la Ley General de Sociedades N° 19.550 (t.o. 1984) y sus modificaciones, y los socios solidariamente responsables de acuerdo con el derecho común, respecto de las obligaciones fiscales que correspondan a las sociedades o personas jurídicas que ellos representen o integren.

b) *Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior y con carácter general, los síndicos de los concursos y de las quiebras que no hicieron las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables, respecto de los períodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio respectivo; en particular, tanto si dentro de los quince (15) días corridos de aceptado el cargo en el expediente judicial como si con una anterioridad de quince (15) días al vencimiento del plazo para la verificación de*

los créditos, no hubieran requerido a la Administración Federal de Ingresos Públicos las constancias de las respectivas deudas tributarias, en la forma y condiciones que establezca dicho organismo.

c) **Los agentes de retención por el tributo que omitieron retener**, una vez vencido el plazo de quince (15) días de la fecha en que correspondía efectuar la retención, si no acreditaren que los contribuyentes han abonado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria de los contribuyentes para abonar el impuesto no retenido desde el vencimiento del plazo señalado.

Asimismo, los **agentes de retención** son responsables por el tributo retenido que **dejaron de ingresar** a la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la forma y plazo previstos por las leyes respectivas.

La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá fijar otros plazos generales de ingreso cuando las circunstancias lo hicieran conveniente a los fines de la recaudación o del control de la deuda.

d) **Los agentes de percepción** por el tributo que dejaron de percibir o que percibido, dejaron de ingresar a la Administración Federal de Ingresos Públicos en la forma y tiempo que establezcan las leyes respectivas, si no acreditaren que los contribuyentes no percibidos han abonado el gravamen....”

f) Los **terceros** que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, **faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo**, y aquellos que faciliten dolosamente la falta de ingreso del impuesto debido por parte del contribuyente, siempre que se haya aplicado la sanción correspondiente al deudor principal o se hubiere formulado denuncia penal en su contra. Esta responsabilidad comprende a todos aquellos que posibiliten, faciliten, promuevan, organicen o de cualquier manera presten colaboración a tales fines.-

II.C. Las denominadas obligaciones tributarias “materiales” y “formales”

Siguiendo el criterio de la ley 11.683 podemos decir que existen dos clases de infracciones tributarias: las formales y las materiales.

Las infracciones *formales* tienden a castigar las conductas (acciones u omisiones) que alteran el control que ejerce el organismo recaudador para verificar el cumplimiento de los deberes fiscales.

Estas infracciones resguardan las potestades de control de la Administración tributaria con la consiguiente estructura de tipos de peligro concreto que no requieren por tanto, daño al bien para su consumación, sino tan sólo la puesta en peligro del mismo.

Siempre se trata de incumplimiento de los deberes de hacer y no hacer establecidos por la legislación para facilitar las funciones de verificación, fiscalización y determinación de los tributos.

Los ilícitos *materiales* son, a diferencia de los denominados formales, aquellos que resguardan la renta fiscal a través del castigo de conductas que infringen la obligación tributaria debida. Se protege, de ésta manera la relación jurídica fundamental del derecho tributario sustantivo: la obligación tributaria.

En conclusión, los deberes tributarios formales son relaciones de carácter no patrimonial, establecidas entre el fisco y los contribuyentes, responsables o terceros, que se encuentran reguladas en el Derecho Tributario Administrativo o formal y cuyo incumplimiento generará una infracción formal.

En materia de deberes formales en el ámbito de la actividad judicial señalemos que el art. 50 del DRLPT dispone que: *“Cuando la colaboración de los funcionarios públicos que se requiera para los fines de la recaudación de los impuestos importe el mero cumplimiento de deberes establecidos en la Ley N° 11.683, la Dirección General podrá dirigirse a la oficina pública cuya información o actuación interese al efecto señalado y sólo será necesario seguir la vía jerárquica correspondiente cuando la cooperación solicitada exija la adopción de medidas que excedan el mero cumplimiento de los deberes legales. Seguirá también esta última vía cuando los funcionarios públicos directamente requeridos por la Dirección General no prestaren la colaboración debida”*.

Entendemos que los Tribunales de Justicia pueden encuadrarse en el término “oficina pública” al que alude el decreto reglamentario.

En cuanto a los deberes formales a cargo de los auxiliares de la Justicia están mencionados en forma general en los arts. 33 a 36 de la ley 11.683, con las modificaciones introducidas por la ley 27.430. Por vía de resoluciones generales la AFIP especificó estas obligaciones según sea la materia imponible, las cuales serán mencionadas en los capítulos correspondientes.-

Por el momento nos limitamos a señalar que la AFIP, con el fin de asegurar la verificación oportuna de la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables, exigir que éstos, y aún los terceros cuando fuere realmente necesario, lleven libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones propias y de terceros que se vinculen con la materia imponible los cuales deberán permanecer a disposición de la Fisco en el domicilio fiscal (art. 33 de la ley 11.683).-

Destacamos en este punto que en la R.G. AFIP Nro. 1415 se exceptúa de la obligación de exhibir comprobantes a quienes por el desarrollo de sus actividades perciban —por vía judicial (abogados, peritos, etc.)—, honorarios y otras retribuciones, únicamente con relación al importe de tales honorarios o retribuciones (cfr. Anexo I, A, inc. j).

En el art. 35 de la ley 11.683 se le otorgan al Fisco amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. Podrá citar aquellos o a cualquier tercero que a su criterio tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de los responsables, para contestar o informar verbalmente o por escrito, todas las preguntas o requerimientos que se les hagan sobre las rentas, ingresos, egresos y, en general, sobre las circunstancias y operaciones que a juicio de la AFIP estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas y exigirle a todos estos la presentación de comprobantes respaldatorios, como así también inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros, que puedan registrar o comprobar

las negociaciones y operaciones que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas..-

De todo ello se dejará constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas, que extenderán los funcionarios y empleados de la Administración Federal de Ingresos Públicos, sean o no firmadas por el interesado, harán plena fe mientras no se pruebe su falsedad.

Para asegurar el efectivo cumplimiento de todos estas prerrogativas los funcionarios de la AFIP habilitados para tal fin podrán solicitar el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, cuando dicho auxilio fuera menester para hacer comparecer a los responsables y terceros o cuando fuera necesario para la ejecución de las órdenes de allanamiento.

Podrá solicitarse, por medio del administrador federal y demás funcionarios especialmente autorizados para estos fines, orden de allanamiento al juez nacional que corresponda, debiendo especificarse en la solicitud el lugar y oportunidad en que habrá de practicarse. Deberán ser despachadas por el juez, dentro de las veinticuatro (24) horas, habilitando días y horas, si fuera solicitado. En la ejecución de las mismas serán de aplicación los artículos 224, siguientes y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación. Dicho auxilio deberá acordarse sin demora, bajo la exclusiva responsabilidad del funcionario que lo haya requerido, y, en su defecto, el funcionario o empleado policial responsable de la negativa u omisión incurrirá en la pena establecida por el Código Penal.

Este es, básicamente, el funcionamiento del “engranaje” de sujetos responsables por el cumplimiento de las obligaciones tributarias ya sea de tipo material o formal.

En los capítulos siguientes analizaremos los tributos vinculados a la realización de hechos imponibles acaecidos en el ámbito de actuaciones judiciales, y cuáles obligaciones tributarias se encuentran en cabeza de los magistrados y funcionarios judiciales y cuáles

les fueron atribuidas a otros auxiliares de la Justicia (escribanos, síndicos, martilleros).

III. Tasa de justicia

III.A. Definición

La naturaleza jurídica de las “tasas judiciales”, según la legislación de la materia es la de una tasa⁵, o sea una especie dentro del género tributo.

En doctrina, en cambio, existen esencialmente dos posturas: una que le asigna el carácter de tributo y otra que la considera un precio público. La distinción no es meramente teórica ya que la adhesión a una u otra corriente apareja importantes diferencias prácticas.

Por mi parte entiendo que la tasa de justicia es un tributo porque es una obligación dineraria creada por el Estado en ejercicio del poder de imperio y en virtud de ley, exigida de modo coactivo para la satisfacción de necesidades públicas. Su hecho imponible es la prestación efectiva o potencial de un servicio por parte del Estado. La prestación es una suma de dinero y el sujeto pasivo de la obligación, el contribuyente, es quien recibe el servicio. La Constitución Nacional atribuye al Congreso de la Nación la potestad para crear tributos. La tasa es un tributo y consecuentemente, de ser un acto de dicho órgano que la establezca.⁶

Siguiendo a Carlos A. Diez⁷, entendemos que no es un precio público, toda vez que:

⁵ Ley. 23.898, art. 1: “Todas las actuaciones judiciales que tramitan ante los Tribunales Nacionales de la Capital Federal y los Tribunales Nacionales con asiento en las Provincias, estarán sujetas a las tasas que se establecen en la presente ley, salvo exenciones dispuestas en ésta u otro texto legal”.

⁶ CNFed. Cont. Adm., Sala II, “Cidecon Internacional S.A. y Clarewood S.A. c. Estado Nacional”, 12/9/96, Lexis, n° 8.8752.

⁷ DIEZ, Carlos A., *Tasas judiciales: ley de tasas judiciales 23.898, comentada, anotada y concordada con legislación nacional y provincial*, 1ra. Edición, Buenos Aires, Hammurabi, 2005, p. 26.

El accionante no tiene la voluntad de contratar el servicio de justicia; está obligado a hacerlo.

a) No puede elegir quién le preste el servicio (inexorablemente es el Poder Judicial).

b) No hay posibilidad de negociación. Estamos en presencia de una obligación *ex lege* que no tiene su causa en un contrato, a diferencia de lo que ocurre con los precios.

c) Estructuralmente, la ley que lo regula le ha atribuido todos los elementos que son propios de un tributo (hecho imponible, base imponible, alícuota, exenciones, etc.) y las normas que supletoriamente se aplican son de naturaleza tributaria (cfr. art. 17, ley 23.898)

d) La tasa origina un ingreso de Derecho Público, lo que conlleva la aplicabilidad de un régimen de Derecho público (vía de apremio, garantías del crédito tributario, presunción de legalidad, etc.) aspecto que no concurre en el caso de los precios.

No haré referencia a los aspectos materiales de la tasa de justicia regulada por la ley 23.898 dado que ello escapa al objeto del presente trabajo. Por lo demás, entiendo que ello es diariamente materia de dictado de providencias en los tribunales de justicia. Remitimos a otros autores que han realizado obras que abarcan el análisis pormenorizado de la ley 23.898⁸.

Interesa aquí analizar los vínculos existentes entre el Poder Judicial y la Administración Federal de Ingresos Públicos.

En tal sentido, el art. 15 de la ley 23.898⁹ dispone: “Los ingresos que se obtengan por los conceptos mencionados se regirán por lo previsto en la ley 23.853.

Esta última norma es la que regula la Autarquía del Poder Judicial, estableciendo que constituyen recursos específicos del Poder Judicial afectados al Presupuesto, entre otros, la “tasa de actuación judicial, comunes, especiales, fijas o variables”¹⁰.

Tales conceptos figuran en el Presupuesto General de la Administración Nacional, en una cuenta especial denominada “Fondo Nacional de la Justicia”, cuyo régimen de percepción, administración, contralor y ejecución le corresponde a la CSJN.

En cuanto al destino de los fondos, el art. 16 de la ley 23.898 indicaba que éstos serían destinados a la remodelación, reparación, ampliación o locación de bienes inmuebles y a la adquisición, reparación y mantenimiento de los bienes muebles u otros fines que determine la CSJN.

Este artículo fue derogado por el art. 28 de la ley 23.990, lo cual resulta congruente con la autarquía del Poder Judicial de la Nación establecida por ley 23.853, recayendo en dicho poder la facultad de administrar sus ingresos.

Ante éste panorama, nos preguntamos cuál es el rol del Fisco Nacional (AFIP-DGI) en una tasa cuyo régimen de percepción, administración, contralor y ejecución le corresponde a la CSJN.

En relación a los recursos judiciales que el Representante del Fisco puede interponer contra las resoluciones dictadas en relación a la tasa de justicia, sólo podría atacarlas en la medida que fue parte en las incidencias del

⁸ DIEZ, Carlos A., ob. cit.; DE MAGALHAES, Mario M. y RUBINSTEIN, María José, *Tasas judiciales. Ley 23.898*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1992.

⁹ Texto según art. 27 de la ley 23.990, vigente desde el 23/9/1991.

¹⁰ Se asigna al Ministerio Público de la Defensa, lo recaudado por tasas judiciales en las causas que interviene (cfr. art. 64, ley 24.946).

art. 4, inc.d, art. 5 u art. 11 de la ley 23.898¹¹.

¹¹ Ley 23.898: Art. 4: "Para la determinación de la tasa se tomarán en cuenta los siguientes montos: (...) d) En los juicios donde se debatan cuestiones atinentes a bienes muebles o a otros derechos susceptibles de apreciación pecuniaria, el monto que el Juez determine, previa estimación de la actora o, en su caso, de quien reconviniere, y luego de correrse vista al representante del fisco de la Dirección General Impositiva. El Juez podrá, a los fines de determinar dicho monto, solicitar tasaciones o informes a organismos públicos, o dictámenes de cuerpos periciales oficiales. Art. 5: "Al iniciarse juicios cuyo monto sea indeterminable, abonará la suma prevista en el artículo 6°, a cuenta. La tasa de justicia se completará luego de terminado el proceso por un modo normal o anormal. A esos efectos, dentro de los cinco (5) días de dictada la sentencia definitiva o producido el desistimiento, el allanamiento, la transacción, la conciliación o la declaración de caducidad de la instancia, el Secretario intimará por cédula a la actora y, en su caso, a quien reconvinio, para que estime el valor reclamado en la demanda o reconvenición, actualizado a la fecha de dicha estimación. El Juez se pronunciará respecto del referido monto previa vista, a la contraria, y al representante del fisco de la Dirección General Impositiva, y con ese fin podrá solicitar informes a organismos públicos, o dictámenes de cuerpos periciales oficiales. Si la intimada a practicar la estimación guardare silencio, será pasible de la sanción prevista en el artículo 12 de la presente, sin perjuicio de la facultad del representante del fisco de la Dirección General Impositiva de practicar una estimación de oficio. En el supuesto de que al determinarse judicialmente el importe sobre el cual deba liquidarse la tasa, resultare una notoria diferencia entre éste y la estimación efectuada por la parte, el Juez podrá imponer a dicha parte una multa que se fijará entre el CINCO POR CIENTO (5%) y el TREINTA POR CIENTO (30%) del monto de aquella diferencia. Esa multa tendrá el mismo destino fiscal que la tasa de justicia". Art. 11: "Las resoluciones que ordenaren el pago de la tasa judicial, deberán cumplirse dentro de los cinco (5) días siguientes a la notificación, personal o por cédula que será confeccionada por Secretaría, de la parte obligada al pago o de su representante. Transcurrido ese término sin que se hubiere efectuado el pago o manifestado la oposición fundada a éste, será intimado su cobro por Secretaría con una multa equivalente al CINCUENTA POR CIENTO (50 %) de la tasa omitida. (...) En el caso que medie oposición

En los restantes casos, actúa como auxiliar del juez, razón por la cual no está habilitado para interponer recurso alguno.

Finalmente, el Fisco es el encargado de promover el cobro ejecutivo de los certificados de deuda expedidos por los Tribunales de Justicia ante la Justicia Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, según lo dispuso la CSJN en la Acordada Nro. 19/1992, art. 7°: "El cobro compulsivo de los certificados se hará mediante el procedimiento establecido en el art. 92 de la ley 11.683 y las disposiciones a las que se remite" y art. 8°: "Se encomienda a la Dirección General Impositiva -por intermedio de los cobradores fiscales que asigne- la ejecución de los certificados de deuda emitidos.-

En tal sentido se ha resuelto que "a la DGI únicamente le compete, por delegación de la CSJN, ejecutar los certificados de deuda relativos a la tasa de justicia, pero en ningún momento fue investida de la facultad de aplicar, percibir o fiscalizar el cumplimiento de su pago, pues esta fiscalización corresponde a los funcionarios habilitados por las leyes 23.898 (arts. 11 y 14) y 23.898 (art. 9), y por Acordada 19/92 de la CSJN".¹²

III.B. Obligaciones a cargo de los secretarios y prosecretarios

- Intimar de oficio a estimar el monto del proceso:

Dispone el art. 5 de la ley 23.898: "Al iniciarse juicios cuyo monto sea indeterminable, abonará la suma prevista en el artículo 6°, a cuenta. La tasa de justicia se completará luego de terminado el proceso por un modo normal o anormal.

A esos efectos, dentro de los cinco (5) días de dictada la sentencia definitiva o producido el desistimiento, el allanamiento, la transacción, la conciliación o la declaración de caducidad de la instancia, el Secretario intimará por cédula a la actora y, en su caso, a quien reconvinio, para que estime el valor

fundada se formará incidente por separado con la intervención únicamente del representante del fisco y los impugnantes (...).

¹² CNCiv., Sala II, "Proartel S.A. y Otro c. Video Cable Centenario Neuquén", 16/5/96. Impuestos, 1996-B-2866.

reclamado en la demanda o reconvencción, actualizado a la fecha de dicha estimación ... Si la intimada a practicar la estimación guardare silencio, será pasible de la sanción prevista en el artículo 12 de la presente, sin perjuicio de la facultad del representante del fisco de la Dirección General Impositiva de practicar una estimación de oficio...".

De Cuocco y González¹³ critican la metodología plasmada por el legislador en el último párrafo del artículo transcrito. Sostienen que "desde esta perspectiva, y de mantenerse invariable la conducta de la parte obligada –hipótesis frecuente en gran número de causas-, e inalterable la opción del fisco de realizar la estimación, los funcionarios titulares se encuentran frente a una carga sin término. Esto arroja un dispendio jurisdiccional ajeno al espíritu de la ley; a nuestro juicio la aspiración tenida en la mira por el legislador al sancionar este capítulo ha quedado a mitad de camino. Es útil recordar que los expedientes que exhiben esta situación procesal, requieren de los responsables controles periódicos que conllevan a la emisión regular de certificados de deuda, sin que se altere por ello la situación originaria, vale decir, la falta de ingreso de la tasa de justicia".

La situación descripta lleva a que en muchos expedientes la liquidación de sumas adeudadas en concepto de *astreintes*¹⁴ importan cantidades superiores a las debidas en concepto de tasa judicial, y el expediente permanece en el Juzgado sin la posibilidad de ser archivado¹⁵.

¹³ DE CUOCCO ALCONADA DE PELÁEZ, María Carmen y GONZÁLEZ DE ROSELLO, Nora Cristina, *Responsabilidad de los Funcionarios Judiciales en el ingreso de la Tasa de Justicia*, E.D. Nro. 170. Buenos Aires, Editorial El Derecho, p. 868.

¹⁴ Ley 23.898, art. 12: "El que se negare a aportar los elementos necesarios para la determinación de la tasa, podrá ser pasible, mediante resolución fundada, de sanciones conminatorias. Estas tendrán el mismo destino fiscal que la tasa de justicia".

¹⁵ Ley 23.898, art. 10, último párrafo: "...No se archivará ningún expediente, sin previa certificación por el Secretario, de la inexistencia de deuda por tasa de justicia".

- Intimación al pago de la tasa judicial y expedición por secretaría del certificado de deuda.

Establece el art. 11, ley 11683: "Las resoluciones que ordenaren el pago de la tasa judicial, deberán cumplirse dentro de los cinco (5) días siguientes a la notificación, personal o por cédula que será confeccionada por Secretaría, de la parte obligada al pago o de su representante.

Transcurrido ese término sin que se hubiere efectuado el pago o manifestado la oposición fundada a éste, será intimado su cobro por Secretaría con una multa equivalente al cincuenta por ciento (50 %) de la tasa omitida...

Transcurridos otros cinco (5) días sin que se hubiere efectuado el pago y constatada la infracción por el Secretario o Prosecretario, éste librará de oficio el certificado de deuda, el que será título habilitante para que se proceda a su cobro...

En el caso que medie oposición fundada se formará incidente por separado con la intervención únicamente del representante del fisco y los impugnantes".

La norma establece las siguientes obligaciones a cargo de los Secretarios y Prosecretarios administrativos de Primera Instancia: a) Intimar al pago de la tasa de justicia, b) librar de oficio el certificado de deuda.

De Cucco y González¹⁶, afirman que la Acordada de la CSJN Nro. 19/92 que reglamentó la ley 23.898, al disponer en su art. 6° que "Una vez resuelta la oposición fundada a que se refiere el penúltimo párrafo del art. 11 de la ley 23.898, el Secretario o Prosecretario, liquidarán de oficio la deuda, emitiendo el certificado por el monto correspondiente a la tasa y su multa...", pasa por alto que no es competencia de estos funcionarios practicar de oficio liquidaciones. Se trata de una técnica calificada que debe ser absorbida por el Representante del Fisco de la Dirección General Impositiva, versado en esta disciplina".

¹⁶ DE CUOCCO ALCONADA DE PELÁEZ, María Carmen y GONZÁLEZ DE ROSELLO, Nora Cristina, Ob. cit.

IV. Transferencia de inmuebles en causas judiciales. Su tratamiento en el impuesto a las ganancias (IG) y en el impuesto a la transferencia de inmuebles (ITI).

IV.A. La condena a escriturar (art. 512 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación)

Dispone el art. 512 del CPCCN que *“La sentencia que condenare al otorgamiento de escritura pública, contendrá el apercibimiento de que si el obligado no cumpliera dentro del plazo fijado, el juez la suscribirá por él y a su costa.*

La escritura se otorgará ante el registro del escribano que proponga el ejecutante, si aquel no estuviere designado en el contrato.

El juez ordenará las medidas complementarias que correspondan”.

La norma transcrita prevé el caso de que el juez suscriba la escritura por incumplir ello en condenado a hacerlo. En consecuencia, el acto escriturario que las partes normalmente celebrarían ante un escribano, no puede llevarse a cabo de ese modo, por incumplimiento de una de las partes, pasando a suscribir el juez por la parte incumplidora.

Esta circunstancia procesal, también tiene consecuencias en materia tributaria.

En efecto, estamos ante la venta de un inmueble que es un hecho imponible para el Impuesto a las Ganancias (IG) y para el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles (ITI), según veremos luego.

Entiendo que dentro de las *“medidas complementarias que correspondan”* que el juez ordenará conforme lo dispone el último párrafo del art. 512 del CPCCN están las atinentes a entregar fondos al escribano interviniente –en su condición de agente retención¹⁷– para que éste ingrese en la AFIP las sumas correspondientes, si es que hubiere fondos suficientes depositados en el expediente por el comprador como *“saldo de precio”* a favor del vendedor, deducidos los gastos del juicio.-

A.1. Impuesto a las ganancias. La reforma de la Ley 27430 que crea un impuesto cedular¹⁸

La Ley 27430 modificó el art. 2° de la ley de IG con el siguiente texto: *“A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ella ... 5) los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles cualquiera sea el sujeto que las obtenga”.*

Es importante señalar que el ámbito temporal la ley 27430 dispone en su art. 86 que las operaciones estarán alcanzadas por el IG en caso de que el enajenante hubiera adquirido el bien a partir del 1° de enero de 2018 o, en el caso de bienes recibidos por herencia, legado o donación, cuando el causante o donante lo hubiese adquirido con posterioridad a ésta última fecha. En tales casos, la venta no tributará el ITI.-

- Personas humanas y sucesiones indivisas.

En relación a las personas humanas y sucesiones indivisas, la primera categoría del IG abarca todas las rentas de inmuebles, pero no el resultado de su venta el cual, hasta la reforma introducida por la ley 27430 no se encontraba gravado con éste impuesto, sino únicamente con el ITI.-

La reforma incorporó el referido art. 2° inc. 5° y el capítulo II al Título IV de la ley de IG por el cual el legislador creó un *“impuesto cedular”*, que en materia de transferencia de inmuebles (art. 90.5) dispone que: *“la ganancia de las personas humanas y las sucesiones indivisas derivada de la enajenación de o de la transferencia de derechos sobre inmuebles situados en la República Argentina, tributará a la alícuota del quince por ciento (15%)”.*

La renta puede ser adoptada como base de los impuestos en tres formas de sistemas:

- Sistema de impuestos reales o cedulares sobre las distintas clases de rentas
- Sistema unitario y personal sobre la renta total de las personas físicas.

¹⁷ Conf. Art. 2° RG AFIP NRO. 2139/06

¹⁸ VARELA, Pablo Sergio, disertación en la “Mesa Redonda sobre la Reforma Tributaria, Ley 27.430” organizada en la Facultad de Derecho de la Univ. de Buenos Aires, el día 24/4/2018.

- Sistema mixto

En el caso de los **Impuestos reales o cedulares** como el que incorporó la ley 27430 al introducir el cap. II al Título IV de la ley de IG) los diferentes réditos están sujetos cada uno a un impuesto diferente. La delimitación que se produce es como consecuencia de la obra del legislador, que puede reunir o separar diferentes réditos para la aplicación de los impuestos que corresponda.

Las características del sistema cedular (derivado del sistema inglés de impuesto a las rentas, que se clasifican en *schedules*), son las que a continuación mencionamos:

1- Cada clase de réditos está sujeta a un impuesto por separado, no hay compensación entre réditos y pérdidas de diferentes categorías.

2- No cabe la aplicación de alícuotas progresivas, ya que ello sería una desigualdad manifiesta.

3- No caben las deducciones por mínimo de subsistencia, cargas de familia, gastos para la salud y la educación.

En efecto, recordemos que aquí no corresponde la aplicación de las alícuotas progresivas prevista en la escala del art. 90 del IG, sino que corresponde aplicar la alícuota cedular del 15% establecida en el art. 90.5 agregado por la ley 27430. En tanto que en materia de deducciones, el art. 90.6 de la ley de IG, reformado por la ley 27430, dispone que *“sólo podrán computarse contra las ganancias mencionadas este capítulo, los costos de adquisición y gastos directa o indirectamente vinculados con aquellos, no pudiendo deducirse los conceptos previstos en los arts. 22, 23 y 81 de ley y todos aquellos que no correspondan a una determinada categoría de ganancias”*.

La AFIP por R.G. 4190-E dispuso en su art. 2° que *“Las operaciones efectuadas por personas humanas y sucesiones indivisas que tengan por objeto la enajenación de, o la transferencia de derechos sobre, inmuebles situados en la República Argentina a que se refiere el quinto artículo sin número incorporado a continuación del Artículo 90 de la referida ley...quedan excluidas del régimen de retención establecido por la Resolución*

General N° 2.139¹⁹, sus modificatorias y su complementaria” (el subrayado me pertenece).

Cabe señalar que en los Considerandos de la mencionada R.G. se indica que las mencionadas operaciones tampoco son objeto del régimen de retención establecido por la R.G. 830²⁰.

Finalmente, destacamos que la ley 27430 incorporó como exención del tributo en estudio al resultado derivado de la enajenación de la casa habitación²¹.

De lo expuesto, se concluye que en materia vinculada a la actuación en el ámbito judicial, no corresponde que el escribano solicite fondos en el expediente dado que no debe retener suma alguna por el impuesto cedular incorporado en el art. 90.5 del IG, siendo el contribuyente enajenante del bien –persona humana o sucesión indivisa- quien deberá abonar la totalidad del tributo al presentar la declaración jurada anual.

- Sujetos empresa.

En relación a los denominados “sujetos empresa” (sociedades comerciales, entidades estatales, asociaciones civiles y fundaciones, empresas unipersonales) nada se ha modificado con la sanción de la ley 27430. Para ellos la ganancia por la enajenación de un inmueble continúa siendo gravada por la tercera categoría.

En efecto, las ganancias derivadas de la venta de inmuebles considerados en calidad de bienes de cambio, implica que el sujeto que las obtiene se dedica en forma habitual a la compraventa de inmuebles, por ello la ganancia de esa fuente es la de los arts. 2, apartado 2, y 49, incs. a y b de la ley de IG.

Asimismo, la ley grava las ganancias obtenidas por una industria, comercio o explotación, ejercidas en forma de empresa unipersonal o de sociedad (sujeto empresa), incluidas las resultantes de la venta del

¹⁹ R.G. AFIP Nro. 2139/2006. Transferencia de bienes inmuebles. Régimen de retención.

²⁰ R.G. AFIP Nro. 830/2000. Impuesto a las Ganancias: Régimen general de retención.

²¹ Art. 20 inc. o de la ley de IG. Para el concepto de “casa-habitación” véase que el análisis que se hace a en el acápite correspondiente al Impuesto a la transferencia de Inmuebles (ITI).

inmueble utilizados en propia actividad industrial, comercial o de explotación.

En éste caso corresponde que el escribano interviniente actúe como agente de retención en los términos de la R.G. AFIP Nro. 2139 del año 2006 y sus modificatorias.

El art. 1° de la referida R.G. dispone que: *“Las operaciones que tengan por objeto la transmisión a título oneroso —venta, cambio, permuta, dación en pago, aportes sociales y cualquier otro acto que cumpla la misma finalidad— del dominio de bienes inmuebles ubicados en el país o las cesiones de sus respectivos boletos de compraventa, como asimismo de cuotas y participaciones sociales —excepto acciones—, quedan sujetas al régimen de retención que, con relación al impuesto a las ganancias, se establece por la presente resolución general”.*

El art. 2° establece que *“se encuentran obligados a actuar como agentes de retención los escribanos de Registro de la C.A.B.A. y de los Estados Provinciales u otros funcionarios autorizados para ejercer las mismas funciones”* y los cesionarios de boleto de compraventa si la operación se realiza sin la intervención de un escribano.

El art. 5° en su anteúltimo párrafo dispone que: *“En las operaciones de transferencia de bienes inmuebles el importe a considerar como precio, no podrá ser inferior al de la base imponible fijada a los efectos del pago del impuesto inmobiliario o tributos similares, anterior a la fecha de otorgamiento de la escritura traslativa de dominio o a la del auto de aprobación del remate de tratarse de ventas judiciales por subasta pública”.*

El art. 7° señala que *“El importe a retener, se determinará aplicando al valor de la transferencia previsto en el Artículo 5° ... la alícuota del tres por ciento (3%) ...*

El art. 8° indica que: *“En las operaciones de transferencia de bienes inmuebles, para cuyo pago se concedan plazos, la retención se practicará considerando el precio total de enajenación. No obstante, si el importe a retener resultara superior a la suma de dinero abonada en pago de la operación, la retención se practicará hasta dicha suma.*

Asimismo, corresponderá que el sujeto pasible efectúe el respectivo depósito de la

diferencia que surja de comparar el importe que correspondería retener, conforme a lo dispuesto en el párrafo precedente, con el importe efectivamente retenido”.

Por último, señalemos que los arts. 13 y 14 de la R.G. 2139 se refieren a las ventas judiciales, objetos del presente trabajo. Allí se indica:

Art. 13: *“En las ventas judiciales el escribano interviniente aplicará las disposiciones de la presente y solicitará —con anterioridad al acto de escrituración— la extracción de fondos del expediente respectivo, a los fines de ingresar el importe de la retención que realice.*

Cuando los jueces, por rebeldía de los ejecutados, otorguen directamente las escrituras, el escribano interviniente deberá actuar conforme a lo previsto en el párrafo precedente”.

Art. 14: *“A los fines previstos en el Artículo 13, cuando los fondos fueran insuficientes, el escribano ingresará el importe de la retención que pudiera ser cumplida con la totalidad de la suma disponible y actuará como agente de información por la diferencia o cuando no existieran fondos disponibles.*

La obligación de información dispuesta en el párrafo precedente, se cumplirá a través del régimen establecido en la Resolución General N° 781 —CITI-ESCRIBANOS—, sus modificatorias y complementaria, indicando los datos que se detallan en el Apartado A del Anexo III”.

Señala Sierz²² comentando éstas disposiciones de la R.G., que si por rebeldía del ejecutado el juez otorgase la escritura de transmisión de dominio de inmuebles en su nombre, el notario pedirá al magistrado los fondos para percibir. Si los mismos fueran insuficientes, ingresará la suma de la percepción que pudiera ser cumplida con la totalidad del importe disponible, debiendo operar como agente de información por el resto. Asimismo actuará en tal carácter y notificará, si no existe fondo de dinero alguno en los estrados judiciales. Se recomienda

²² SIERZ, Susana Violeta, *Derecho Tributario Notarial Argentino*, Buenos Aires, Di Lalla, 2013, p. 119.

contar con un auto que indique la situación puntual, objeto de la conducta del notario.

Agrega dicha autora, que “en los supuestos de fondos insuficientes, el notario, en su carácter de agente de información, debe indicar: a) nombres y apellidos, domicilio y CUIT del profesional, b) lugar y fecha, c) registro notarial, d) apellido y nombres, denominación o razón social, domicilio y CUIT del vendedor, e) fecha en que tuvo lugar la operación y juzgado interviniente en el caso, f) número de escritura, g) datos del inmueble en cuestión, h) monto por el cual se efectuó la venta y determinación del importe del tributo que no pudo ser percibido en modo alguno”²³.

No hay que perder de vista que no corresponde retener cuando se trate de operaciones alcanzadas por el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas humanas y sucesiones indivisas creado por la ley 23905 y sus modificaciones –Título VII-²⁴. Asimismo recordamos que tampoco corresponde retener por el impuesto cedular incorporado a la ley de IG por la ley 27430²⁵.

A.2. Impuesto a la transferencia de inmuebles de personas humanas y sucesiones indivisas (ITI).

Éste tributo se encuentra regulado en el Título VII de la ley 23.905 (arts. 7 a 18). El hecho imponible lo constituye la **transferencia onerosa** por parte de **personas humanas y sucesiones indivisas**, en el país, siempre que los mismos no realicen la compraventa de inmuebles como actividad comercial.

Reiteramos que la enajenación de los inmuebles adquiridos a partir del 1/1/2018 se registrará exclusivamente por el “impuesto cedular” creado por la ley 27430 conforme lo dispuesto por el art. 86 de dicha ley, no correspondiendo que tribute en ITI, impuesto que continúa vigente en relación a la transferencia onerosa de inmuebles adquiridos antes de la referida fecha.-

Se considera **transferencia** a aquel acto jurídico por medio del cual el dominio se traspasa onerosamente por cualquier

concepto, incluso cuando se efectúe debido a un concurso civil o por una orden judicial. En consecuencia, abarca las siguientes operaciones: venta, dación en pago, permuta, aporte a personas jurídicas comerciales, todo acto de disposición sobre un inmueble, transmisión dominial en ocasión de la existencia de concursos civiles o venta efectuada por orden de un juez (art. 512 CPCCN).

El gravamen se aplicará sobre el valor de transferencia de cada operación.

Cuando la transferencia se efectúe por un precio no determinado se computará a los fines del cálculo del gravamen, el precio de plaza en el momento de perfeccionarse la transferencia de dominio. En el caso de permutas se considerará el precio de plaza del bien o prestación intercambiada de mayor valor. Si el precio de plaza no fuera conocido la Dirección General Impositiva fijará el procedimiento a seguir.

La doctrina mayoritaria indica que se trata de un tributo *instantáneo*, toda vez que se agota en dicho acto, a diferencia de los denominados impuestos *de ejercicio*.

En efecto, el art. 12 de la ley 23905 dispone que el impuesto es adeudado desde el momento en que se perfecciona la transferencia gravada, que se considerará configurada cuando se produzca el primero de los siguientes hechos:

a) Cuando suscripto el respectivo boleto de compraventa o documento equivalente, se otorgue posesión;

b) Otorgamiento de la escritura traslativa de dominio.

En los actos de ventas judiciales por subasta pública la transferencia se considerará efectuada en el momento en que quede firme el auto de aprobación del remate.

La tasa del impuesto es del quince por mil (15⁰/₁₀₀) (art. 13).

En el art. 14 de la ley se otorga la posibilidad de que cuando se trate de venta de única vivienda, de terrenos o de ambos, para adquirir o construir otra destinada a casa-habitación propia, se puede optar por no pagar el impuesto en la forma y condiciones que determine la reglamentación. Esta opción puede ejercerse también cuando se ceda la

²³ SIERZ, Susana Violeta, ob.cit. p. 120.

²⁴ Conf. Art. 19 inc. d) de la R.G. 2139.

²⁵ Conf. Art. 2 de la R.G. 4190-E.

única vivienda y terrenos con el propósito de destinarlos a la construcción de un edificio bajo el régimen de la ley de propiedad horizontal (nro. 13.512) y se reciba como compensación del bien cedido hasta un máximo de una unidad funcional de la nueva propiedad destinada a casa-habitación propia.

La opción debe ser formulada al momento de suscribirse el boleto de compraventa, cuando en él se entregue la posesión, en el momento de formalizar dicha entrega de posesión o en el de la escrituración, el que fuere anterior, y es procedente aun cuando la adquisición del bien de reemplazo hubiera sido anterior, siempre que ambas operaciones se efectúen dentro del término de un año. Dentro de dicho plazo el contribuyente debe probar por medios fehacientes la adquisición del inmueble de reemplazo y su afectación al referido destino.

Los escribanos de registro quienes los sustituyan al extender las escrituras traslativas de dominio relativa a la venta y adquisición de los inmuebles comprendidos en el presente artículo; deberán dejar constancia de la opción ejercida por el contribuyente.

Ni la ley 23.905 ni las resoluciones generales que la reglamentan y modifican definen el concepto de vivienda única, por lo que se abren dos posturas:

a) que el inmueble reemplazado sea única vivienda, y única propiedad, sumado al destino de casa-habitación propia.

b) que sea la única vivienda, pero no la única propiedad del transmitente

En éste último supuesto, el contribuyente podría tener otros bienes, en tanto no configuren su único alojamiento definitivo.

En Dictamen 35/98 de la Dirección de Asesoría Legal se definió que la opción puede ser ejercida en el caso de venta de una única vivienda y/o terrenos del contribuyente con el fin de adquirir construir otro inmueble destinado a casa habitación propia, o sea que tanto el bien que se adquiere como el que se vende deben tener las características de vivienda, debiendo entenderse a esta última como el espacio dentro del cual una persona o conjunto de personas viven, permaneciendo durante considerable tiempo, no siendo indispensable que pernocten en él. Además,

se requiere que el bien que se enajena sea el único inmueble con características de vivienda que posea el enajenante.

En una respuesta de fecha 31-03-98, se respondió que aunque la operación de venta de una unidad funcional cochera con una unidad funcional vivienda se realice conjuntamente, se concluye que al ser la cochera una unidad funcional independiente no puede considerarse como casa-habitación, razón por la cual corresponde la retención sobre el valor atribuido a la cochera.

En otra respuesta de fecha 22-05-98, se aclaró que si el valor del inmueble reemplazado es inferior al del inmueble que se reemplaza, no corresponde ingresar el impuesto por la diferencia.

En una respuesta de fecha 11-02-02, respecto si se puede ejercer la opción de reemplazo (que constituye la vivienda de la vendedora), siendo que la misma resulta vendida conjuntamente con otras tres pertenecientes a la misma propietaria y ubicadas en el mismo edificio, se definió que se requiere que el bien que se transfiere sea la única vivienda que posea el vendedor, agregando que corresponde efectuar la retención por toda la operación.

Por Dictamen 106/00 (DAL), en materia de prescripción se definió que por tratarse de un impuesto que no requiere inscripción, corresponde considerar el lapso corto de 5 años.

Una respuesta del 29-08-96, consideró que la circunstancia de que el inmueble se halle desocupado al momento de la escrituración, no enerva el derecho a ejercer la opción de reemplazo de vivienda, por cuanto la norma sólo requiere que el inmueble que se venda observe la calidad de vivienda, en tanto se trate de la única propiedad del enajenante y que el inmueble que se compra tenga destino de casa habitación.

El art. 15 de la ley 23.905 dispone que en caso de incumplirse con los requisitos establecidos por la ley o las normas reglamentarias para la procedencia de la opción de no pago del tributo, el contribuyente deberá presentar o rectificar su declaración jurada incluyendo las transferencias efectuadas e ingresando con más la

actualización prevista en la ley 11.683, sin perjuicio de los intereses y accesorios que correspondan.

Lo indicado en este último artículo va en consonancia con lo dispuesto en el art. 8 ap. c) de la ley 11.683 donde se prevé la obligación solidaria de los contribuyentes para abonar el impuesto no retenido desde el vencimiento del plazo de 15 días a contar desde la fecha en que correspondía que el agente de retención efectuara la retención del gravamen.-

A.2.1. El ITI en la subasta judicial

El ITI no constituye un gasto que puede ser percibido con carácter preferente a los de los distintos acreedores, incluso el del ejecutante.

Ello, dado que si bien el obligado al pago es el enajenante, en el caso de los acreedores hipotecarios tenían prioridad frente a las deudas por tributos fiscales posteriores a la toma de razón de cada una de las hipotecas ya que el privilegio de aquellos reviste carácter especial que es preferente al privilegio impositivo (art. 2582 inc. e y art. 2586 inc. c del Cód. Civ. y Com.²⁶) máxime cuando dichas normas indican su postergación ante las costas devengadas en la causa; de allí que los importes generados en favor del Fisco luego de la inscripción en el registro de la escritura hipotecaria no pueden recaer sobre el acreedor a través de su deducción previa a la liberación de fondos para la cancelación del crédito²⁷.

Causse y Pettis adhieren a esta solución, no sólo por la evidente preferencia que reviste el crédito de los acreedores hipotecarios, sino

²⁶ Cód. Civ. y Com. , art. 2582 "Tienen privilegio especial sobre los bienes que en cada caso se indica: (...) c. los créditos garantizados con hipoteca, anticresis, prenda con o sin desplazamiento, warrant y los correspondientes a debentures y obligaciones negociables con garantía especial o flotante.

Art. 2586 "Los privilegios especiales tienen la prelación que resulta de los incisos del art. 2582, excepto los siguientes supuestos (...) c. el privilegio de los créditos con garantía real prevalece sobre los créditos fiscales (...) si los créditos se devengaron con posterioridad a la constitución de la garantía.

²⁷ CNCiv., Sala B, "Rosas, María J. c. Meneses Roa Mireya E.", 6/4/2001, JA , ejemplar del 31/10/2001 (2001-IV-521).

porque hallándose a cargo de quien transmite la propiedad –el ejecutado-, el ITI no participa de las cualidades que revisten los gastos de justicia²⁸.

Estos autores destacan que tanto la ley 23.905 como la resolución general que establece el régimen de retención del ITI, la que a continuación analizaré, no parecen establecer de manera clara que la percepción del impuesto se anteponga a la distribución de fondos, prefiriendo contentarse con establecer al agente de información, con desprecio de los resortes necesarios para su percepción²⁹.

A.2.2. Régimen de retención del ITI

El régimen de retención del ITI se encuentra reglamentado por la AFIP mediante la R.G. Nro. 2141 del año 2006 y sus modificatorias.

Se establece un régimen que guarda cierta similitud con el de la R.G. 2139 de retención de ganancias derivadas de la transferencia de inmuebles.

En efecto, en ambos reglamentos se establece que los escribanos son agentes de retención de los tributos, y se indica que no corresponde retener ganancias cuando la operación está alcanzada por el ITI y viceversa.

En cuanto a la diferencia entre las referidas normativas, señalemos que la R.G. 2141 (ITI) crea el "certificado de no retención" que deberá ser tramitado y presentado por el contribuyente al agente de retención cuando se ejerza la opción de venta de única vivienda y/o terrenos con el fin de adquirir o construir otra destinada a casa-habitación propia, que prevé el Artículo 14 de la Ley N° 23.905.

De haberse realizado cesiones intermedias hasta el momento de la escrituración, el obligado a cumplir el requisito señalado en el párrafo anterior será el cesionario que intervenga en última instancia. En tal caso, cuando respecto de los cesionarios intermedios no se hubiere demostrado su intervención como agentes de retención, el escribano o el funcionario que ejerza la misma

²⁸ CAUSSE, Federico J. y PETTIS, Christian R. *Subasta Judicial de Inmuebles*. Buenos Aires, La Ley, 2005, p. 318.

²⁹ CAUSSE y PETTIS, Ob. cit., p. 318.

función deberá dejar constancia de la omisión en el texto de la respectiva escritura.

Corresponderá considerar como precio de transferencia, el que surja de la escritura traslativa de dominio, o en su caso, del boleto de compraventa o documento equivalente.

El agente de retención deberá: a) retener la totalidad del tributo (15 por 1.000 del precio de transferencia). En el caso de pagos a plazo, la retención se practicará considerando el precio total de enajenación y hasta el monto de la suma abonada en pago de la operación, debiendo el contribuyente ingresar el importe por la diferencia., b) otorgar certificado de retención al contribuyente, y c) dejar constancia —en el protocolo y en el texto de la respectiva escritura matriz—, del importe de la retención que hubiera sido efectuada o, en su caso, su improcedencia, con aclaración de la causa justificante de dicha situación y, de corresponder, de la constancia de valuación, de los certificados de no retención o de retención, emitidos por la AFIP considerados en la operación, identificando las mismas por su número, fecha de emisión y beneficiarios

En las ventas judiciales el escribano interviniente solicitará —con anterioridad al acto de escrituración— la extracción de fondos del expediente respectivo, a los fines de ingresar el importe de la retención que realice. Este requisito no se ve alterado por el hecho de que el demandado se encuentre rebelde y el juez otorgue directamente la escritura (art. 512 CPCC).

Afirma Sierz que “en el supuesto específico que en determinadas escrituras judiciales no haya dinero para retener, el notario lo hará constar en su protocolo y procederá a informarlo al organismo recaudador en tiempo y forma. Al igual que en los supuestos de fondos insuficientes, se sugiere contar con un auto del juez competente que así lo disponga. En dicha hipótesis, el escribano retendrá la suma que pueda ser cumplida, actuando como agente de información por el resto.

Si el profesional no ha recibido dinero alguno en su carácter de agente de percepción [sic], bien sea porque no hubo operaciones de transmisión a título oneroso de inmuebles, bien sea porque operó válidamente alguna exención, de igual manera debe presentar en

la página de la AFIP, la declaración respectiva que así lo avale. En su caso el período figurará sin movimientos o con transmisión en cero”.

En la faz práctica, la autora indica que “el autorizante hará constar en la escritura la improcedencia de su percepción, con aclaración de la causa justificante de la excepción que ha presentado la parte, así como el certificado de la AFIP que lo avale, de corresponder. La manifestación del transmitente, debe figurar como declaración jurada del contribuyente y como aseveración del escribano, en el sector de las constancias notariales”³⁰.

Aquella persona física o sucesión indivisa que pretenda que no se le practique la retención por ejercer la opción de venta de única vivienda y/o terrenos con el fin de adquirir o construir otra destinada a casa-habitación propia, deberá gestionar, ante la AFIP, vía web, el “certificado de no retención” previsto en el título de la RG 2141 con una antelación mínima de veinte días corridos al de la celebración del acto que genere el deber de retener.

La aceptación o la denegatoria de la solicitud, será resuelta por la AFIP dentro de los quince días corridos contados a partir del día de la presentación de la documentación.-

De resultar procedente la solicitud, la AFIP publicará en el sitio “web”, el apellido y nombres y la CUIT del solicitante o del causante —en el supuesto de sucesiones indivisas se antepondrá la leyenda “Sucesión indivisa de...”—, así como el lapso durante el cual tendrá vigencia, que no podrá exceder el plazo de 60 días de su emisión. El solicitante imprimirá el comprobante y lo entregará al escribano quien deberá comprobar —vía web— su autenticidad.

La resolución general en estudio establece un procedimiento³¹ al cual remitimos el caso de que la AFIP deniegue la solicitud y el peticionario plantee su disconformidad con dicha decisión, al que remitimos.-

IV.B. Subastas judiciales. Obligaciones a cargo de los martilleros públicos

³⁰ SIERZ, Susana Violeta ob. cit, p. 84.

³¹ Arts. 33 y 34 de la R.G. 2141.

La AFIP, por R.G. 3725 del año 2015 estableció un régimen de información respecto de los remates o subastas de determinados bienes, cualquiera sea la forma o modalidad en que se instrumenten, ordenados o dispuestos por:

-Los jueces o tribunales de cualquier jurisdicción,

-Los Estados Nacional, Provinciales, Municipales, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o los entes autárquicos o descentralizados dependientes de ellos.

-Las demás personas físicas o jurídicas de derecho público o privado.

Se instituye como agente de información a los martilleros públicos intervinientes en cada remate o subasta quienes deberán informar, con carácter previo a la realización del remate o subasta de bienes inmuebles, automotores, embarcaciones, aeronaves, obras de arte y suntuarios.

Deben informar al fisco los datos referenciales de la subasta o remate (fecha, hora, lugar de realización, etc.), así como los identificatorios de los dueños o titulares de los bienes a rematar o subastar. En el supuesto de subastas ordenadas judicialmente se informarán los datos de tales sujetos, de contarse con dicha información. Ésta deberá ser suministrada mediante transferencia electrónica de datos a través del sitio “web” de la AFIP ingresando al servicio “REGÍMENES DE INFORMACIÓN”, opción “REMATES Y SUBASTAS”, menú “INFORMACIÓN ANTICIPADA DE REMATES Y SUBASTAS” mediante “Clave Fiscal” con Nivel de Seguridad 3, como mínimo, obtenida de acuerdo con lo dispuesto por la Resolución General N° 2.239, su modificatoria y sus complementarias.

La información indicada deberá ser remitida con una antelación mínima de 48 horas a la realización del remate o subasta. Cualquier modificación de los datos informados deberá ser rectificadas hasta la hora 24 del día de acaecida tal circunstancia. Se incluye en ésta hipótesis el caso que se desista la realización del remate o subasta o que por cualquier otro motivo no se lleve a cabo dicho acto

En el caso de la subasta pública, una vez realizada, los martilleros deberán informar los

datos relativos a los bienes o lote de bienes se deberán informar los datos del dueño o titular del bien al momento del remate o subasta, de contarse con dicha información. Asimismo, en los supuestos contemplados en los incisos precedentes, deberán informarse los datos del adquirente. Cuando participe un intermediario o mandatario, deberán suministrarse también los datos de estos últimos.

Esta información se suministrará dentro de los 15 días corridos posteriores al remate o subasta, mediante transferencia electrónica de datos a través del sitio “web” de AFIP (<http://www.afip.gob.ar>), ingresando al servicio “REGÍMENES DE INFORMACIÓN”, opción “REMATES Y SUBASTAS”, menú “INFORMACIÓN POSTERIOR DE REMATES Y SUBASTAS”, mediante “Clave Fiscal” con Nivel de Seguridad 3, como mínimo.

Los datos informados conforme a lo establecido en el presente régimen revisten el carácter de declaración jurada.

La inobservancia de las obligaciones dispuestas por esta resolución general, dará lugar —en forma conjunta o separada— a una o más de las siguientes acciones:

a) Encuadramiento del responsable en una categoría creciente de riesgo a efectos de ser fiscalizado, según lo previsto en la Resolución General N° 1.974 y su modificación - Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER).

b) Suspensión o exclusión, según corresponda, de los Registros Especiales Tributarios de este Organismo.

c) Suspensión de la tramitación de certificados de exclusión o de no retención interpuestos por el responsable conforme a las disposiciones vigentes.

El incumplimiento de las obligaciones correspondientes al presente régimen, sin perjuicio de las sanciones establecidas por la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, será informado por la AFIP a los organismos de control y/o judiciales competentes. Haré referencia a ello en el capítulo final de éste trabajo.

Ya hemos señalado que los amplios poderes que la ley 11.683 otorga a la AFIP en materia de fiscalización y verificación, los que la Administración reglamenta por resoluciones generales se encuentran en constante

conflicto con el ejercicio profesional de los sujetos designados como agentes de retención, percepción y/o información.

Un ejemplo de ello lo constituye la cuestión suscitada en los autos caratulados “Colegio de Martilleros y Corredores Públicos de Santa Fe c/ Administración Federal de Ingresos Públicos s/ amparo Ley 16.986” promovidas por dicha asociación profesional con el fin de obtener la declaración de inconstitucionalidad de la Resolución General n°3724 a la que antes hicimos referencia.

La Sala A de la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario en pronunciamiento de fecha 3/8/2016 resolvió que: “a) procede rechazar el planteo de inconstitucionalidad de la Resolución General N° 3724 de la AFIP, que establece un régimen de información respecto de los remates o subastas (...), instituyendo a los martilleros públicos como obligados, pues no es una normativa irrazonable y procura tutelar la recaudación de impuestos.

Siendo que la AFIP constituye la mayor fuente de ingresos del Estado Nacional, no resulta desproporcionado el medio instaurado por la Res. Gral. N° 3724, en cuanto establece un régimen de información respecto de las operaciones de compraventa de bienes efectuadas en remates o subastas, considerando asimismo que ha sido dictada en ejercicio de las facultades previstas en el art. 7 del Dec. 618/97 para conseguir también uno de sus objetivos primordiales, que es combatir la evasión impositiva”.

“La Res. Gral. N° 3724 de la AFIP no afecta el derecho constitucional a ejercer actividad lícita, porque sólo reglamenta los requisitos a cumplir por parte de los martilleros públicos en materia de remates o subastas públicas, sin perjuicio del reconocimiento que numerosos fallos han dado a la función de gobierno que cumplen los colegios profesionales, quienes ejercen el control y la organización del ejercicio profesional de sus matriculados”.

V. Entrega de fondos por vía judicial. Conceptos frecuentes.

V.A. Régimen general de retención del impuesto a las ganancias.

La R.G. 830 del año 2000 establece un régimen de retención para determinadas ganancias. Quedan sujetos al mismo los importes correspondientes a los conceptos indicados en el Anexo II de la RG, así como —en su caso— sus ajustes, intereses y actualizaciones, siempre que los mismos correspondan a beneficiarios del país y no se encuentren exentos o excluidos del ámbito de aplicación del citado gravamen.

Se encuentran exceptuados los conceptos indicados taxativamente en el Anexo III de la presente, sus ajustes, actualizaciones e intereses.

El art. 22 de la RG establece que el beneficiario de la ganancia deberá informar al agente de retención su condición de inscripto en el impuesto a las ganancias o de sujeto adherido al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo), mediante la entrega de copia del comprobante de acreditación de inscripción vigente o del que establezca la AFIP.

De no formalizarse la entrega de dicho comprobante, el agente de retención considerará al respectivo sujeto como no inscripto en el impuesto a las ganancias o no adherido al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo).

Cuando se realicen **pagos por vía judicial**, el beneficiario deberá informar —al momento de solicitar la extracción de fondos— el importe y el concepto incluido en el Anexo II de la presente, por el cual se formula la solicitud. Lo informado será agregado a los autos respectivos y el juez hará constar, al dorso del cheque o giro que libre:

a) La condición del beneficiario frente al impuesto, conforme lo dispuesto en el primer párrafo.

b) El concepto y el monto sobre el cual el banco girado debe efectuar la retención o, en su caso, que no existe importe sujeto a ella o que la misma no procede.

El art. 23 dispone que corresponde calcular la retención sobre el importe total de cada concepto que se pague, distribuya, liquide o reintegre, sin deducción de suma alguna por compensación, afectación y toda otra detracción que por cualquier concepto lo disminuya, excepto de tratarse de sumas

atribuibles a: a) Aportes previsionales, b) Impuestos al valor agregado...

Cuando por aplicación de las disposiciones de esta RG, resultara un importe a retener inferior a \$150³², no corresponderá efectuar retención.

El **Anexo II** de la RG 830 establece los **conceptos sujetos a retención**. Mencionaré los que suelen ser objeto de pago por vía judicial:

a) Intereses, cualesquiera sean su denominación o forma de pago:

1. Originados en operaciones realizadas en o mediante entidades sujetas al régimen de la Ley N° 21.526 y sus modificaciones, o con intervención de agentes de bolsa o de mercado abierto.

2. Originados en operaciones no comprendidas en el punto 1, excepto los correspondientes a eventuales incumplimientos de operaciones, que recibirán igual tratamiento que el concepto que los origina.

b) Alquileres o arrendamientos de:

1. Bienes Muebles.

2. Bienes Inmuebles Urbanos y Suburbanos —incluidos los efectuados bajo la modalidad de leasing—, conforme a las normas catastrales jurisdiccionales.

3. Bienes Inmuebles Rurales y Subrurales —incluidos los efectuados bajo la modalidad de leasing—, conforme a las normas catastrales jurisdiccionales.

c) Regalías...

e) Obligaciones de no hacer, o por el abandono o no ejercicio de una actividad.

f) Enajenación de los bienes de cambio mencionados en los incisos a), b), c), d) y e) del artículo 52 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, y de los bienes muebles comprendidos en los artículos 58 y 65 de la misma.

g) Transferencia temporaria o definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías, concesión y similares.

h) Explotación de derechos de autor y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la Ley N° 11.723.

i) Locaciones de obra y/o servicios, no ejecutadas en relación de dependencia, que no se encuentren taxativamente mencionadas en los incisos j), k) y l).

j) Comisiones u otras retribuciones derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio a que se refiere el inciso c) del artículo 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

k) Ejercicio de profesiones liberales u oficios; funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas, fiduciario, consejero de sociedades cooperativas, integrante de consejos de vigilancia y socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones; actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana. Las citadas actividades quedarán incluidas en este inciso, siempre que:

1. no sean ejecutadas en relación de dependencia; y

2. los sujetos que las realizan no se encuentren comprendidos en el artículo 49 incisos a), b) y c) de la Ley de Impuesto a las Ganancias³³.... En este caso, deberá exteriorizarse dicha condición, en oportunidad de efectuarse el primer pago, mediante la presentación, ante el agente de retención, de una nota, cuya copia debidamente intervenida por este último, deberá conservarse como constancia.

Cuando las actividades profesionales se desarrollen bajo la forma de sociedades o explotaciones contempladas en el inciso b) del citado artículo 49, su inclusión en el presente inciso sólo procederá cuando se cumplieren los extremos exigidos por el último párrafo del artículo 68 del Decreto Reglamentario del mencionado texto legal. A tal efecto, los beneficiarios de la renta deberán declarar expresamente tal circunstancia a su agente de retención, mediante una nota suscripta por el

³² Monto cfr. art. 1° pto. 1 de la Resolución General N° 4245/2018 de la AFIP B.O. 16/5/2018.

³³ Ganancias de "sujetos empresa" de tercera categoría.

presidente, gerente, socio gerente u otro sujeto debidamente autorizado, cuya copia —intervenida por el mencionado agente— conservarán como constancia-

l) Operaciones de transporte de carga nacional e internacional...

ñ) Cualquier otra cesión o locación de derechos, excepto las que correspondan a operaciones realizadas por intermedio de mercados de cereales a término que se resuelvan en el curso del término (arbitrajes) y de mercados de futuros y opciones.

El **Anexo III** se refiere a **conceptos no sujetos a retención**. Nuevamente aquí haré referencia a los relevantes en materia de pagos efectuados por vía judicial.

a) Los intereses:

1. Provenientes del saldo de precio por la venta de bienes inmuebles, aún cuando su devengamiento se produzca por el otorgamiento de plazos de financiación o como consecuencia de eventuales incumplimientos de los plazos establecidos...

c) Las sumas que por cualquier concepto se paguen a las empresas y entidades pertenecientes, total o parcialmente, al Estado Nacional, Provincial, Municipal o Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a que se refiere el artículo 1° de la Ley N° 22.016.

Recordemos que el art. 20 inc. i de la ley de Impuesto a las Ganancias declara exento del gravamen, y por tanto no sujeto a retención³⁴ a: "los intereses reconocidos en sede judicial o administrativa como accesorios de créditos laborales. Las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despido y las que se perciban en forma de capital renta por causas de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen en virtud de lo que determinan las leyes civiles y especiales de previsión social o como consecuencia de un contrato de seguro".

V.B. Régimen de retención en las ejecuciones hipotecarias. Art. 104 de la Ley 11.683

El artículo (según la modificación de la ley 25.795) dispone que las personas físicas y sucesiones indivisas -mientras no exista

declaratoria de herederos o testamento declarado válido que cumpla la misma finalidad- deberán acreditar el cumplimiento de sus obligaciones respecto de tributos cuya percepción esté a cargo de la AFIP, con relación a los mutuos hipotecarios, cuando el acreedor —sea éste persona física o jurídica, excepto las entidades financieras comprendidas en la ley 21.526 y sus modificatorias— promueva la ejecución hipotecaria. Dicha obligación se formalizará en ocasión de entablar la demanda, mediante el certificado extendido por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

La AFIP instrumentará un régimen de retención, aplicable sobre el capital objeto de la demanda, cuando el acreedor omita cumplir con la obligación dispuesta en el párrafo anterior, debiendo efectuarse la retención en oportunidad de aprobarse la correspondiente liquidación.

La norma se encuentra reglamentada por la R.G. 1615 que establece que los acreedores hipotecarios deberán presentar en la dependencia en la que se encuentren inscritos o, en su caso, en la que corresponda a la jurisdicción de su domicilio, el formulario de declaración jurada N° 980 de "Acreditación Fiscal" —por triplicado—, cubierto en todos sus rubros. Como constancia de recepción se entregará el formulario de acuse de recibo N° 4006.

La procedencia o denegatoria de la "Acreditación Fiscal", será resuelta por la AFIP. De corresponder el otorgamiento, el duplicado y el triplicado del citado formulario —debidamente intervenido—, podrá ser retirado de la dependencia actuante a partir del quinto día hábil administrativo posterior a la fecha de su presentación y el original quedará en poder de este organismo.

En caso de rechazo del formulario presentado, los contribuyentes y responsables podrán utilizar la vía recursiva prevista en el artículo 74 del Decreto N° 1397/79, reglamentario de la Ley N° 11.683, acompañando a tal efecto los comprobantes que fundamenten el reclamo.

Se trata de un recurso de apelación ante del Director General contra actos administrativos de alcance individual que debe ser interpuesto

³⁴ Cfr. art. 1 de la RG. 830.

dentro de los 15 días de notificado el mismo el cual debe ser interpuesto ante el funcionario que dictó el acto recurrido. La decisión del Director General tendrá carácter de definitiva y únicamente podrá impugnarse por la vía prevista en el art. 23 de la ley 19.549 de Procedimiento administrativo para los actos administrativos de alcance particular.

Se aclara que todo el procedimiento previsto para la "Acreditación Fiscal", no enerva las facultades que tiene la AFIP para efectuar los actos de verificación y determinación de las obligaciones tributarias de los solicitantes respecto de los mutuos hipotecarios.

No debe perderse de vista que el organismo recaudador, desde antes de la modificación introducida al art. 104 de la ley 11.683 por la ley 25795, siempre contó con la facultad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales (v. gr. solicitando un listado de juicios hipotecarios en la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, en los términos del art. 50 del DRLPT nro. 1397/79 que incluya carátula, Juzgado y monto reclamado, para luego presentarse en los respectivos Juzgados y verificar la fecha de constitución del mutuo hipotecario y comprobar si se encuentra abonado el impuesto a las ganancias por ese período o los anteriores no prescriptos)).

Se establece un régimen de retención a cuenta del impuesto a las ganancias, aplicable al capital objeto de la demanda con una alícuota máxima prevista en la ley de IG (35%) sobre dicho monto, actuando como agente de retención la entidad bancaria a la que el respectivo Tribunal libró la orden de pago.

Será pasible de la retención el acreedor que no haya obtenido el formulario de declaración jurada N° 980 de "Acreditación Fiscal" con la correspondiente intervención de la AFIP.

En el caso de que el acreedor que no haya obtenido el citado formulario de acreditación y que habiendo interpuesto una demanda judicial efectúe arreglos extrajudiciales, en virtud de los cuales se realicen pagos —totales o parciales— a efectos de cancelar el mutuo, deberá abonar en concepto de ingreso a cuenta el 35% de las sumas que le sean abonadas.

Cuando en el mutuo hipotecario la parte acreedora esté constituida por más de un

sujeto, la retención se efectuará exclusivamente respecto del acreedor que no haya obtenido el formulario de "Acreditación Fiscal", en la proporción que del total del mutuo le corresponda.

El agente de retención deberá otorgar comprobante de retención de acuerdo con la normativa vigente en la materia. Los importes retenidos o los ingresos a cuenta consignados en los comprobantes, tendrán para los responsables inscritos en el impuesto a las ganancias el carácter de pago a cuenta, y será computado en la declaración jurada del período fiscal en el que se practicó la retención o se abonó el referido ingreso a cuenta.-

V.C. Responsabilidad de la entidad bancaria pagadora

El banco actúa como intermediario entre quién ordenó el pago (Juzgado o Tribunal) y el beneficiario que lo recibe, en los términos de la ley nro. 9667, que en su art. 1° dispone que "Los fondos depositados judicialmente sólo pueden ser removidos por extracciones, embargos o transferencias, mediante orden del juez a cuyo nombre estén consignados, o a la de su reemplazante legal".

Ahora bien, qué sucede si en la libranza judicial **el juzgador omitió indicar que el agente pagador debía practicar la retención.**

Se ha decidido sobre esta cuestión en un caso donde la AFIP-DGI exigió al Banco de la Ciudad de Buenos Aires, el ingreso de las sumas no retenidas en relación por un pago efectuado por orden judicial a una persona que luego transfirió las sumas a una cuenta en el exterior, dado que actuaba como apoderada de un beneficiario foráneo: La Corte sostuvo que *"se constató que el pago realizado por el Banco de la Ciudad de Buenos Aires se ajustó a los términos de la libranza judicial a la que se hizo referencia, según lo dispuso el Juzgado Nacional en lo Comercial n° 6; y a que la entidad bancaria actuó dentro de los límites de su obligación legal, toda vez que no tenía elementos para determinar la posición jurídica de la persona a cuya orden se libró el giro judicial, ni la potestad de adentrarse en el conocimiento de los antecedentes de la causa*

que llevaron al libramiento de aquella orden por el mencionado juzgado”³⁵.

Por lo expuesto cabe concluir que no corresponde atribuirle responsabilidad al banco pagador si éste no tenía orden expresa de retener por parte del magistrado que expidió la libranza de pago.

VI. Impuesto al valor agregado

VI.A. Definición

Este impuesto está regulado por la ley 20.631 que entró en vigencia el 1/1/1973 derogando a la Ley de Impuesto a las Ventas.-

La ley de IVA fue objeto de numerosas modificaciones, la última de ellas la de la ley 27.430 que se caracterizan por ampliar la materia imponible incorporando nuevos hechos imponibles al tributo, y por la generalización del impuesto mediante la gravabilidad de productos anteriormente exentos.

Se trata de un impuesto indirecto, ya que grava los consumos de bienes y servicios que son manifestaciones mediatas de exteriorización de capacidad contributiva. Por tanto, y desde el punto de vista constitucional, el tributo está encuadrado en las facultades concurrentes de la Nación y las provincias. Esto significa que la Nación establece el gravamen en todo el territorio del país en forma permanente, pero él queda comprendido en el régimen de coparticipación vigente (art. 75 inc. 2 Const. Nac.).-

Es un impuesto “real” puesto que su hecho imponible no tiene en cuenta las condiciones personales de los sujetos pasivos, interesando sólo la realización de hechos imponibles.

A su vez el IVA puede ser encuadrado dentro de los impuestos de circulación, por cuanto en definitiva grava los movimientos de riqueza que se ponen de manifiesto en la circulación económica de los bienes y servicios.-

Se destaca como característica esencial de éste impuesto la fragmentación del valor de los bienes que se enajenan y de los servicios que se prestan, para someterlos a impuesto

en cada una de las etapas de negociación de dichos bienes y servicios, en forma tal que en **la etapa final** queda gravado el total de ellos.-

Respecto del hecho imponible, es de tipo múltiple, dado que la ley menciona diversas operaciones individuales, cada una de las cuales constituye un hecho generador del impuesto.-

La imputación de estos hechos imponibles se efectúa por mes calendario mediante la presentación de la declaración jurada. El importe del tributo surge de la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal. El primero se obtiene aplicando la alícuota del impuesto (21%) sobre las ventas y servicios netos. A este importe se le resta el crédito fiscal, que está dado por el monto del impuesto que los proveedores facturan al contribuyente, y para obtener el cual se aplica la alícuota del tributo sobre los valores de adquisición.-

VI.B. Honorarios profesionales

La ley de IVA señala que en el caso de prestaciones de servicios en los cuales la contraprestación deba fijarse judicialmente el hecho imponible se perfeccionará con la percepción, total o parcial del precio, o en el momento en que el prestador o locador haya emitido factura, el que sea anterior (conf. Art. 5, b, 4).-

La Corte Suprema de Justicia de la Nación señaló en un pronunciamiento³⁶ que el importe correspondiente al IVA integra las costas del juicio, adicionándose a al pago de los honorarios profesionales regulados a cargo del obligado por las costas. Allí señaló que “el gravamen al valor agregado ha sido concebido por el legislador como un impuesto indirecto al consumo, esencialmente trasladable. Si bien la traslación impositiva es un fenómeno regido por las leyes de la economía, existen casos en los que es posible y además necesario reconocer trascendencia jurídica a los efectos económicos de los impuestos para arribar a una solución que resulte armónica con los derechos y garantías que establece la Constitución Nacional y con el ordenamiento jurídico vigente”.-

³⁵ CSJN, “Banco de la Ciudad de Buenos Aires (TF 29095-1) c/ DGI”, 16/6/2015, (Fallo B, 1111, XLIX, ROR).

³⁶ CSJN, “Compañía General de Combustibles”, Fallos 316:1534.

La recientemente sancionada ley nro. 27.423 de honorarios profesionales de abogados, procuradores y auxiliares de la Justicia Nacional y Federal, dispone en el art. 53 que *“los profesionales al momento de solicitar la regulación de sus honorarios, podrán formular su estimación, practicar liquidación de gastos y poner de manifiesto las situaciones de origen legal y económico que consideren computables. Se correrá traslado de la estimación por el término de cinco (5) días a quienes pudieran estar obligados al pago”*. Entiendo que en la referida presentación el profesional debe señalar su situación impositiva.-

En punto a la información que deben brindar los abogados, la AFIP por medio de la Resolución General Nro. 689 del año 1999 reguló la materia. Se refirió allí tanto a los profesionales individuales como al caso de que una o más personas físicas integren de un ente colectivo que actúen por cuenta de éste y los trabajos o prestaciones que realicen no sean efectuados en forma ocasional y a título personal. En el caso de los entes colectivos se deberá dejar expresa constancia en el expediente —judicial o administrativo— de que el sujeto pasivo del gravamen es el ente respectivo.

Estableció que los profesionales a los que se les regulen honorarios deberá realizar las presentaciones ante el tribunal interviniente que a continuación se indican y el juez dejará constancia, en el cheque o giro que libre, de la C.U.I.T. del beneficiario del respectivo honorario -ente colectivo o persona física que actuó a título personal- (conf. arts. 13° y 14°).-

Indica la R.G. en estudio que la persona o personas físicas que actúen en la respectiva prestación de servicio a título personal, quedan obligadas a informar el carácter que revisten frente al impuesto al valor agregado (responsable inscripto) o su condición de pequeño contribuyente inscripto en el régimen simplificado. A tal fin presentarán, con anterioridad al momento en que se regule el respectivo honorario, copia de la constancia de inscripción emitida por este Organismo, la cual se incorporará en el respectivo expediente judicial o administrativo (cfr. Art. 2°).

En el caso de actuación de profesionales por cuenta y orden de un ente colectivo, éstos deberán presentar en el expediente una Nota con carácter de declaración jurada, por duplicado, que contendrá la siguiente información: lugar y fecha, denominación o razón social del ente colectivo, domicilio fiscal y C.U.I.T., condición de responsable inscripto en el impuesto al valor agregado, o de pequeño contribuyente inscripto en el régimen simplificado.

Respecto del o los letrados que actúen por el ente colectivo, la nota deberá contener: apellido y nombres, domicilio fiscal C.U.I.T. o C.U.I.L. y el carácter que detentan con respecto al ente colectivo: socio, empleado, etc.;

Finalmente la Nota deberá estar fechada y firmada del representante o de otra persona debidamente autorizada del ente colectivo, con aclaración de su apellido y nombres, carácter que reviste y tipo y número de documento de identidad; la documentación, respecto al ente colectivo, que se indica seguidamente: fotocopia del formulario de solicitud de inscripción y de la constancia de inscripción emitida por la AFIP, o fotocopia del formulario de declaración jurada N° 163 (conf. art. 3°).-

Cuando no fueran aportados —total o parcialmente— los elementos indicados deberá considerarse que la prestación de servicio es realizada a título personal por la persona o las personas físicas que intervienen (art. 4°).-

En el auto regulatorio de los honorarios, deberá constar que la prestación de servicio fue realizada por cuenta del ente colectivo identificado mediante la referida Nota (art. 5°).-

El art. 6° de la R.G. establece que la o las partes que deban soportar el pago de las costas, siempre que el proceso judicial se haya vinculado con la actividad que desarrolla—excepto relación de dependencia—, deberá informar el carácter que revestía —al momento en que se reguló el honorario que debe abonar— frente al impuesto al valor agregado (responsable inscripto, responsable no inscripto, exento o no alcanzado) o su condición de pequeño

contribuyente inscripto en el régimen simplificado.-

A tal fin presentará, dentro del término de cinco días hábiles administrativos contados desde la fecha en que quede firme el auto regulatorio, una copia de la constancia de inscripción emitida por la AFIP, la cual se incorporará en el respectivo expediente.-

Cuando el proceso judicial no se haya vinculado con la actividad que desarrolla la parte o las partes que deban soportar el pago de las costas, se presumirá que actuaron como consumidores finales.-

El art. 8° señala que únicamente cuando el sujeto destinatario del honorario correspondiente —ente colectivo o, en su caso, persona física— revista, en el momento en que tal concepto se regula, el carácter de responsable inscripto en el impuesto al valor agregado, corresponderá adicionar al importe regulado el citado impuesto.-

Sin embargo, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial sostuvo en el caso de un letrado monotributista al cual se le regularon honorarios que excedían su facturación en el régimen simplificado, que *“resulta concluyente para dirimir la contienda, la Resolución General de la AFIP 2616/2009 que establece la retención de los impuestos a las ganancias y al valor agregado sobre pagos a efectuarse a sujetos adheridos al régimen simplificado para pequeños contribuyentes, en los casos en que se hubieran efectuado operaciones cuyo monto total determine la exclusión del contribuyente de ese régimen simplificado por superar los límites máximos de ingresos brutos fijados para sus actividades y categorías, quedando incluidos en ese supuesto, como se sostuvo en la resolución apelada, los honorarios de abogados que se abonaran a través de entidades bancarias habilitadas para operar con cuentas de depósitos judiciales”*³⁷.-

En consecuencia dispuso que correspondía que el letrado, ahora recategorizado como responsable inscripto frente al IVA en virtud de la R.G. 2616 requiera del condenado en

costas el pago de la alícuota correspondiente, pese a que éste se oponía dado a que ya había abonado los honorarios y pretendía ampararse en los efectos liberatorios del pago.-

VII. El impuesto de sellos en las subastas judiciales

Los tributos que gravan la circulación no hacen referencia a la circulación o tránsito de tipo territorial, sino a la circulación económica. Lo que busca gravar con ellos son los movimientos de riqueza, ya sea que corresponda a un traspaso de riqueza o a determinados actos que la ponen de manifiesto. Por ejemplo, si se grava un contrato de compraventa, el tributo aplicable se graduará según el precio de lo vendido.

La capacidad contributiva de los sujetos pasivos se revela ocasionalmente con motivos de actos de circulación de capital o de transferencia de inmuebles o de otros valores, a título oneroso o gratuito, o bien de intercambio de mercaderías o de prestación de servicios.

Dentro de nuestra legislación, a estos impuestos se los denomina “impuestos de sellos”, denominación que lleva a confusión dado que la palabra “sello” hace referencia al medio físico con el cual se paga el impuesto. Sello es la estampilla física o el papel sellado que se adquiere para hacer efectivo el tributo. No debe confundirse con la naturaleza jurídica del tributo.

Se trata de un impuesto indirecto porque grava una manifestación presunta de capacidad contributiva. Es de carácter real esto es, no personal pues no tiene en cuenta las condiciones subjetivas de los sujetos pasivos.

Se trata de un impuesto local, que es legislado por las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Rige el principio de *territorialidad*, ya que estas jurisdicciones hacen recaer el impuesto sobre todos aquellos actos, contratos u operaciones de carácter oneroso que se realizan dentro de sus respectivos territorios. También gravan aquellos actos, contratos u operaciones celebrados fuera de su jurisdicción si de su texto o como consecuencia de lo pactado,

³⁷ CNCom, Sala A, “Tavelli, Carlos Martín c/ Tavelli, Guido Carlos Mariano s/ordinario”, sentencia del 03/11/2015.

surge que deben ser negociados, ejecutados o cumplidos dentro de la CABA o de la provincia respectiva.

Por decreto 114/93 se derogó el impuesto de sellos para todos los hechos imponibles contenidos en la ley, excepto la formalización de escrituras públicas de compraventa de inmuebles (o cualquier otro contrato por el cual se transfiere el dominio de inmuebles). Ello significa que ya no se percibe nada al boleto, mas continúa gravada la transmisión al tiempo de la escrituración o su equivalente, en el caso de la sustitutiva escritura de protocolización o testimonio judicial.³⁸

Sentado ello, en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el art. 440 del Código Fiscal (t.o. 2018) dispone que: *“En toda transmisión de dominio a título oneroso de bienes inmuebles, incluida la transmisión de la nuda propiedad y los instrumentos por los cuales se otorgue la posesión de inmuebles, se liquidará el impuesto sobre el precio, monto o valor susceptible de apreciación dineraria asignado a la operación, la valuación fiscal homogénea o el valor inmobiliario de referencia, el que fuere mayor.*

En los casos de transmisión de dominio como consecuencia de subastas judiciales, subastas públicas realizadas por Instituciones Oficiales, conforme a las disposiciones de sus Cartas Orgánicas, y subastas privadas conforme a la Ley Nacional N° 24.441, la base imponible está constituida por el precio de venta (...).”-

En los casos de las subastas judiciales el agente de recaudación designado cfr. la normativa de la AGIP (martillero público) procederá a retener el impuesto aplicando la alícuota general (0,80%) sobre el importe de la seña, en el momento del primer pago y en carácter de pago a cuenta, el que se completará al momento de la toma de posesión del bien, aplicando la alícuota especial que determina la ley tarifaria (3,60%).

Cabe señalar que el art. 475 del Cód. Fiscal de la CABA (t.o. 2018), dispone que se encuentran exentas del impuesto de sellos: “1.

Las transferencias de dominio y los contratos de compraventa, que tengan por objeto una vivienda única, familiar y de ocupación permanente y que constituyan la única propiedad en cabeza de cada uno de los adquirentes, extremo este último que también se hará constar en el instrumento respectivo con carácter de declaración jurada del interesado y referenciado en el certificado registral pertinente emitido por el Registro de la Propiedad Inmueble de la Ciudad de Buenos Aires; siempre que la valuación fiscal, el valor de la operación o el valor inmobiliario de referencia, el que resulte mayor, no supere el monto que fije la Ley Tarifaria³⁹, debiendo en caso de discrepancia tributar sobre el que fuera mayor. Las operaciones y actos que excedan el monto fijado en la Ley Tarifaria, tributarán sobre el excedente”.

En punto la posibilidad de incluir dentro de los denominados “gastos de justicia” -que gozan de privilegio- a la suma que el adquirente abone en concepto de impuesto de sellos, conviene realizar aquí algunas precisiones en torno al acto de protocolización de las actuaciones judiciales en las que se llevó a cabo la subasta de inmuebles.

Cabe señalar en primer lugar que no se trata de una escritura traslativa de dominio. En efecto, la intervención notarial tiene ante sí una transmisión ya operada. A diferencia de una venta tradicional, ésta es suscripta únicamente por el requirente y el escribano.

La protocolización de las actuaciones no requiere la intervención del juez ya que ante él la transferencia de derecho ya operó con causa en la subasta, el pago del precio y la puesta en posesión del bien, por lo que el magistrado no debe otorgar ninguna otra medida ya que el posterior acto escriturario no fue lo que consolidó el dominio a favor del adquirente.

Esta solución autoriza la intervención del escribano que proponga el comprador sin que deba tener éste su registro en la misma

³⁸ HIGHTON, Elena I., *Juicio hipotecario*, t. 2, Buenos Aires, Hammurabi, 1995, p.421.

³⁹ Ley tarifaria CABA (año 2018). Art. 118.- Fíjase en pesos novecientos setenta y cinco mil (\$975.000.-) el importe de la valuación a que se refiere el artículo 475 inc. 1) del Código Fiscal.

jurisdicción en la que tiene su asiento el tribunal.

Por lo expuesto, puede concluirse que la escritura de protocolización de las actuaciones constituye una simple acta de relación y transcripción de antecedentes y actuaciones judiciales para reunir las piezas que constituyen el verdadero título⁴⁰.

Sentado ello, puede sostenerse que los gastos de escrituración, entre los cuales queda comprendido el impuesto de sellos no debe ser calificado como gastos de justicia por no tratarse de un trabajo o gastos necesarios para obtener el cuidado o la realización del bien de que se trata o provenir de un gasto efectuado en el interés común de los acreedores, como también por no tener por finalidad el realizar los bienes del deudor o preparar esa realización. Por ello, la suma abonada por el adquirente en subasta en concepto de impuesto de sellos no desplaza el privilegio que tiene el crédito hipotecario⁴¹.

VIII. Impuestos, tasas y contribuciones (ABL, AYSA, OSN).

VIII.A. Subasta judicial de inmuebles

El art. 576 del CPCCN establece que “*Antes de ordenar la subasta el juez requerirá informes: 1. Sobre la deuda por impuestos, tasas y contribuciones...*”.-

En la ejecución hipotecaria no es necesaria la orden judicial, puesto que el acreedor también puede requerir la liquidación de las deudas que existan en concepto de impuestos, tasas y contribuciones que pesen sobre el inmueble, bajo apercibimiento de que, de no contarse con dichas liquidaciones en el plazo de diez días hábiles desde la recepción de la solicitud, se podrá subastar el bien como si estuviera libre de deudas⁴². Los reclamos que se

dedujeran por la aplicación de ello no afectarán el trámite de remate del bien gravado.

Señalan Highton y Areal⁴³ que el Código al aludir genéricamente a impuestos, tasas y contribuciones es necesario determinar cuál es el verdadero alcance de la exigencia, la que variará según la jurisdicción en la que se encuentre el inmueble a subastar. Así, cuando el remate recae sobre un inmueble ubicado en la Ciudad de Buenos Aires, quedan comprendidas, por un lado, las contribuciones de Alumbrado, Barrido y Limpieza, Territorial, de Pavimentos y Aceras y el adicional fijado por ley nacional 23.514 que recauda el GCBA a través de la Dirección General de Rentas; y por otro, las tasas por provisión de agua potable y sistemas de desagües cloacales, actualmente a cargo de AySA (Agua y Saneamientos Argentinos S.A.), hasta 2006, de Aguas Argentinas S.A. y con anterioridad, de Obras Sanitarias de la Nación.

En la provincia de Buenos Aires los informes comprenden el impuesto inmobiliario que tiene carácter provincial, siendo recaudado por la Dirección Provincial de Rentas, los impuestos que cobran los municipios en los que está ubicado el inmueble a subastar y los servicios de agua corriente y cloacales en donde existieren, prestados igualmente por AySA en un amplio sector del conurbano y por otras empresas prestadoras del servicio.

En todos los casos, aunque el Código Procesal no lo exija expresamente, debe requerirse también información acerca de la valuación fiscal asignada al inmueble, toda vez que dicho dato es de importancia para fijar la base de la subasta (cfr. art. 578 del CPCCN), aunque haya sido pactada en el mutuo hipotecario, por cuanto el juez tiene facultades para modificarla.

VIII.B. Conflicto entre el artículo 5 de la Ley 22.427 y el Código Fiscal de la C.A.B.A.

El art. 1° de la ley 22.427 dispone que “*La constitución o transferencia de derechos reales sobre inmuebles y su inscripción en el*

⁴⁰ CNCiv., Sala F, 8/10/1998, “*Colombo, Pablo P. c. Salonia, José*”, La Ley, 1990-C-576; id., 12/10/2001, “*Salgado, María R. y otros c. Galeano Allende, Teresa M. u otro*”, La Ley, 2002-B-316.

⁴¹ CNCiv, Sala M, 26/02/2002, “*Villanueva, Ángel c. Mancuso s/ ejecución*”, extraído de la Base de Datos de la Secretaría de Jurisprudencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, Boletín nro. 9/2002, sumario nro. 14.758.

⁴² Art. 598, inc. 3° del CPCCN.-

⁴³ HIGHTON, Elena I. y AREÁN, Beatriz A., *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación...*, t. 11 Buenos Aires, Hammurabi, 2008, p. 984.

Registro de la Propiedad Inmueble no estará condicionada a la obtención de certificaciones de libre deuda referentes a impuestos, tasas o contribuciones, incluso municipales, que lo graven siempre que se cumpla con las disposiciones de la presente Ley”.

En tal sentido en el art. 5° de la norma en estudio señala que *“No se requerirán las certificaciones de deuda líquida y exigible y se podrá ordenar o autorizar el acto y su inscripción, cuando el adquirente manifieste en forma expresa que asume la deuda que pudiere resultar, dejándose constancia de ello en el instrumento del acto. La asunción de deuda no libera al enajenante quien será solidariamente responsable por ella frente al organismo acreedor”.*

En el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el Código Fiscal (t.o. 2018) dispone que *“...No será oponible a la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, la Ley Nacional N° 22.427...”*

Toda inscripción de inmuebles o bienes muebles registrables originada en actuaciones judiciales, requerirá respecto de los mismos una certificación de inexistencia de deuda tributaria expedida por la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos al momento que el interesado solicite la inscripción ordenada por el juzgado interviniente y sólo podrá materializarse tal inscripción una vez acreditado ante el magistrado actuante -mediante certificación expedida por la Administración-, la inexistencia de deuda tributaria sobre tales bienes...”.

La Procuración General del GCBA emitió un dictamen jurídico (Expte. 37223327/2015)⁴⁴, por una consulta efectuada por el titular del Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Civil Nro. 33 respecto de un planteo de revocatoria efectuado por los herederos de un juicio sucesorio en relación al auto que les exigía acompañar el certificado de libre deudas expedido por la Dirección General de Rentas de la Ciudad, previo a ordenarse la inscripción de la declaratoria de herederos de

un inmueble ubicado en dicha jurisdicción. Los herederos pretendían asumir las deudas en los términos del art. 5° de la ley 22.427.

Se señaló en el dictamen: *“No puede soslayarse el rango constitucional de la Ciudad de Buenos Aires, como asimismo de sus facultades legislativas y jurisdiccionales, consagradas en el art. 129 de la Constitución Nacional y en la Ley 24.588, que dimanar de su status de ciudad-estado autónoma, con jerarquía constitucional equivalente a las Provincias, con las cuales conforma la Nación.*

Dentro de esa indudable facultad impositiva que tiene el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires para darse leyes sobre impuestos locales, puede como es lógico, organizar su sistema tributario, determinando la forma, el modo y oportunidad del ingreso del tributo.

Al respecto la doctrina ha expresado: “Las provincias fijan por sí mismas las materias sobre las cuales incidirán los tributos, organizan las formas y modos de su recaudación y percepción y delimitan los casos y jurisdicciones en que se aplicarán los tributos.” (Derecho Constitucional Tributario, Juan Carlos Luqui, Ed. Depalma, pág.346).

Es decir que, dentro del marco de competencia que tiene el GCBA para dictar normas de administración tributaria, tiene la competencia asimismo para dictar normas que hagan al funcionamiento de los registros y nada cabría observar si el GCBA hubiese dispuesto que el Registro de la Propiedad Inmueble no podría dar curso a la inscripción de un testamento o declaratoria si no se acreditara previamente que el inmueble se encuentra al día con sus gravámenes, o si no se acompaña el testimonio judicial con un certificado que acredite dicha circunstancia.

Con respecto a lo establecido, en relación a que no es oponible el art. 5 de la Ley 22427 a la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, cabe señalar que dentro de la potestad tributaria local, se encuentra la facultad de organizar la política tributaria, determinando la forma y modo de ingreso del tributo. Por ello la Ley 22427, no puede condicionar el ejercicio de la competencia local.

La ley no desconoce en modo alguno las potestades tributarias locales respecto de los

⁴⁴ Puede consultarse en: <https://dictamenesprocuracion.buenosaires.gob.ar/Archivo/69969>

bienes registrables, ni empiecen a que las normas fiscales establezcan como recaudo previo al otorgamiento de los títulos a inscribirse, la exigencia de certificaciones de inexistencia de deudas tributarias.

No existe contradicción normativa entre la norma tributaria prevista en el Código Fiscal analizada y a las Leyes Nacionales dictadas en relación a materias de orden administrativo, ergo de naturaleza "local" no "federal", por lo que ninguna preeminencia tiene respecto de la normativa que rige la administración tributaria de la Ciudad.

Los argumentos desarrollados en el planteo de inaplicabilidad de la normativa tributaria local, no evidencian relación directa entre las jerarquías normativas y no denotan conculcación de derecho o garantía constitucional alguno, ni perjuicio concreto alguno, toda vez que no se halla desconocida la obligación tributaria que recae sobre la titularidad del bien objeto del sucesorio, ni la responsabilidad de los sucesores a su respecto.

Concluye el dictamen que: "Atento que el bien inmueble que integra el sucesorio, se halla radicado en jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires, corresponde al Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires expedir los certificados de deuda a su respecto, resultando ajustado a derecho la medida dispuesta por V.S. a fs. 109 en virtud de lo dispuesto en el artículo 98 del Código Fiscal t.o. 2016 y ccetes. de años anteriores".

IX. Concursos y quiebras

IX.A. El síndico: ¿funcionario público u órgano auxiliar del proceso?

Nuevamente se presenta aquí el conflicto entre los deberes y facultades de los auxiliares de la justicia y el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización de la AFIP.

El art. 275 de la Ley de Concursos y Quiebras Nro. 24.522, al enunciar los deberes y facultades del síndico no establece los referidos en materia tributaria. Allí se indica que "Compete al síndico efectuar las peticiones necesarias para la rápida tramitación de la causa, la averiguación de la

situación patrimonial del concursado, los hechos que puedan haber incidido en ella y la determinación de sus responsables... El síndico es parte en el proceso principal, en todos sus incidentes y en los demás juicios de carácter patrimonial en los que sea parte el concursado, salvo los que deriven de relaciones de familia en la medida dispuesta por esta ley".

Señala Melzi⁴⁵ que la figura del síndico puede afirmarse que técnicamente es un "órgano del concurso", quien como tal cumple expresas funciones conferidas por el ordenamiento jurídico.

La figura ha ido evolucionando a lo largo de la historia. En la actualidad se considera que tiene funciones de oficial público, un delegado del juez, pudiendo distinguirse las propias de un administrador de aquellas de carácter procesal en las que actúa como un órgano del proceso, participando en todas sus fases, tanto en el principal como en sus incidentes y demás procesos de carácter patrimonial.

Resulta necesario indagar si la actividad desplegada por el síndico concursal constituye una modalidad dentro de la categoría de los "funcionarios públicos" con las consecuencias legales que de ello derivan o si, por el contrario, representa el ejercicio de una profesión, bien que dotada de ciertos atributos publicísticos, y sometida a una particular relación con el Estado, sujeto al control y a las facultades disciplinarias del juez del proceso, pero que no participa *stricto sensu* de aquel carácter.

La jurisprudencia y la doctrina discrepan sobre la calificación de la sindicatura. La primera, en forma mayoritaria, suele calificarla con el encuadre legal de "funcionario público", mientras que en doctrina se defiende en forma casi absoluta su categorización como órgano del proceso concursal.

La trascendencia del tema no es menor, pues si consideramos al síndico un funcionario público sus actos son imputables al Estado. En cambio, si lo catalogamos a la sindicatura

⁴⁵ MELZI, Flavia Irene y DAMSKY BARBOSA, María Coral, *Régimen Tributario de los Concursos y las Quiebras*, Buenos Aires, La Ley, 2003, p. 3.

como un órgano concursal, sus actos no serían imputables al Estado.

Si entendemos por “función” a la actividad de un órgano para la realización de determinados fines, la “función pública” debe interpretarse como el ejercicio de una potestad genérica y abstracta entendida como expresión de la esfera de competencia específica del estado, que dimana de su carácter de persona soberana⁴⁶ y cuyo régimen jurídico constituye el ordenamiento genérico que regula las relaciones emergentes del contrato de “empleo público”. Este contrato es el que se celebra entre el Estado y los particulares que aceptan, con libre consentimiento y a cambio de una retribución, prestar servicios integrando a su organización, lo que lleva implícito el sometimiento a las normas que lo rigen y a las potestades de la Administración.

Así las cosas, podemos afirmar que “funcionarios públicos” en el proceso concursal lo son el juez, el secretario, quienes como caracteres definitorios tienen y la dedicación al cargo en forma exclusiva, la permanencia no ocasional en el mismo y la retribución salarial por parte del Fisco.

El síndico, en cambio, no es funcionario, sino órgano, y no del Estado sino de proceso, cuyas atribuciones, legitimación y responsabilidades vienen dadas por la ley. No se le exige dedicación exclusiva, actúa en ocasión de un proceso determinado, percibe el pago por su labor en las actuaciones judiciales, al igual que los letrados y peritos intervinientes en el proceso.

En tales condiciones se podría definir al síndico como un profesional independiente afectado a una actividad privada, pero con atributos que en parte lo equiparan a la gestión pública, cuyos actos vinculados al comercio jurídico no expresan la voluntad del Estado como normalmente éste lo exterioriza a través de sus órganos⁴⁷.

Esta definición del instituto de la sindicatura no impide responsabilizar al Estado por el obrar del síndico, no ya por su condición de

funcionario público (que por lo visto no la tiene) sino por “responsabilidad por riesgo administrativo derivada del monopolio de impartir justicia que se ha reservado el Estado”.

Siendo el juez del concurso quien tiene bajo su responsabilidad la dirección del proceso como tal contrae la obligación de prestar un servicio, el que debe realizar en condiciones adecuadas para llenar el fin para el que ha sido establecido, siendo responsable de los perjuicios que causare su incumplimiento o su irregular ejecución, poniendo en juego la responsabilidad del Estado en el ámbito del derecho público en su función jurisdiccional”.

En consecuencia, si el juez como director del proceso, omite cumplir con su deber de controlar la actividad de la sindicatura en defensa de los intereses de la quiebra o concurso, se podrá demandar al Estado por los daños y perjuicios derivados de dicho incumplimiento.

Otra consecuencia derivada de no considerar al síndico como funcionario público es que no se encuentra obligado a denunciar eventuales ilícitos de los que pudiera tomar conocimiento en el ejercicio o en ocasión de sus funciones, estando tal obligación limitada a la de poner en conocimiento del juez concursal los hechos u omisiones que pudiera conocer⁴⁸, pero ello en el marco de las obligaciones impuestas por la ley 24.522. Sus consecuencias, pues, no son las previstas en el art. 271 inc. 1 del Código Penal, sino las propias sanciones reguladas por la ley ritual concursal, llegando hasta su remoción.

IX.B. Las obligaciones del síndico en los concursos y las quiebras

Las obligaciones reguladas para el síndico en la ley 11.683 –arts. 6 a 8- y la RG AFIP Nro. 1975/2005 entremezclan deberes de información respecto del concurso o la quiebra y supuestas obligaciones de determinación que en caso de incumplimiento generarán, además de las sanciones por los incumplimientos formales, la extensión al síndico de la responsabilidad patrimonial”.

⁴⁶ POSE, Guillermo *Régimen jurídico de la función pública*, Buenos Aires, Depalma, 1985, p. 13.

⁴⁷ MELZI, Flavia, ob. cit., p. 8.

⁴⁸ Art. 277 del Código Procesal Penal de la Nación.

El art. 6 de la ley 11.683 establece la categoría de **responsables por deuda ajena**: “Están obligados a pagar el tributo al Fisco, bajo pena de las sanciones previstas en esta ley: Con los recursos que administran, perciben o disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etcétera, en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables: (...) c) **Los síndicos y liquidadores de las quiebras** (...).

Los responsables mencionados en los puntos a) a e) del inciso 1 del artículo anterior, tienen que cumplir por cuenta de los representados y titulares de los bienes que administran o liquidan, o en virtud de su relación con las entidades a las que se vinculan, con los deberes que esta ley y las leyes tributarias imponen a los contribuyentes en general para los fines de la determinación, verificación y fiscalización de los tributos”.

La expresión “síndicos y liquidadores de las quiebras” se refiere solamente a los casos de continuación de explotación de la empresa fallida, o en lo referente a la liquidación de los bienes que se efectúa en la quiebra. Sería impensable que se pretenda hacer responsables a los síndicos concursales de las deudas impositivas anteriores a la quiebra del deudor, o de las deudas de un concursado preventivamente, cuando en realidad en este último caso, es el deudor quien mantiene la administración de su negocio y por tanto es el responsable por todos los actos inherentes al mismo.

El art. 8 de la ley 11.683 establece el régimen de **responsabilidad personal y solidaria con los deudores del tributo**: “Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:

a) Todos los responsables enumerados en los puntos a) a e), del inciso 1, del artículo 6° cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el

debido tributo, si los deudores no regularizan su situación fiscal dentro de los quince (15) días de la intimación administrativa de pago, ya sea que se trate o no de un procedimiento de determinación de oficio. No existirá esta responsabilidad personal y solidaria respecto de aquellos que demuestren debidamente que dicha responsabilidad no les es imputable subjetivamente.(...)

b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior y con carácter general, **los síndicos de los concursos y de las quiebras** que no hicieren las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables, respecto de los períodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio respectivo; en particular, tanto si dentro de los quince (15) días corridos de aceptado el cargo en el expediente judicial como si con una anterioridad de quince (15) días al vencimiento del plazo para la verificación de los créditos, no hubieran requerido a la Administración Federal de Ingresos Públicos las constancias de las respectivas deudas tributarias, en la forma y condiciones que establezca dicho organismo”.

Este artículo amplía las causales de extensión de responsabilidad patrimonial a los síndicos intervinientes de los concursos y las quiebras que no hicieran las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por el concursado o el fallido, en relación a los períodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio respectivo.

Esta disposición debe integrarse con las propias contenidas en la Resolución Gral. AFIP Nro. 1975/2005.

En su art. 1° establece que “Los síndicos designados en los concursos preventivos o quiebras y los liquidadores de entidades financieras regidas por la Ley N° 21.526 y sus modificaciones, o de otros entes cuyos regímenes legales prevean similar procedimiento, deberán requerir, dentro de los quince días corridos de haber aceptado el cargo, las constancias de las deudas que mantiene el fallido, concursado o entidad liquidada, por los tributos y gravámenes cuya

aplicación, percepción y fiscalización se encuentra a cargo de este organismo”.

Se destaca que el texto actual el art. 8, ap. b) de la ley 1.683, con las modificaciones introducidas por el art. 180 de la ley 27.430 sigue los lineamientos del art. 1 de la RG 1975/2005.

El art. 2° dispone que ello deberá formalizarse por aplicativo de “internet”

El art. 3° establece que los síndicos y liquidadores *“deberán prestar la colaboración que le requieran los funcionarios autorizados de este organismo y realizar todas las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables de que se trate. Asimismo, cuando en virtud de la realización de operaciones (vgr.: Ventas de bienes), resulte necesario solicitar el alta en los tributos que correspondan, a efectos de la presentación de las respectivas declaraciones juradas e ingreso del pertinente gravamen”.*

En el art. 4° se indica que: “En todo edicto mediante el cual se publique la apertura de concursos preventivos, declaraciones de quiebras, liquidaciones administrativas, transferencias de fondos de comercio y remates comerciales o judiciales, se deberá consignar obligatoriamente la (C.U.I.T. o en su defecto, el tipo y número de documento de identidad del concursado, fallido o liquidado administrativamente, y del transmitente, deudor, martillero o corredor interviniente, según el caso.

El art. 5° señala que la falta de cumplimiento de las obligaciones establecidas en los arts. 1 a 3, dará lugar —cuando corresponda—, a la aplicación de la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 8° inciso b) de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones. Ello, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones previstas en la citada ley, que corresponda por el incumplimiento del régimen de información y demás deberes establecidos en la presente.

B.1. Deudas por períodos anteriores a la iniciación del juicio

El art. 8 de la ley 11.683 pretende extender la responsabilidad con carácter general sobre los síndicos de las quiebras y los concursos

que no hicieran las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables respecto de los períodos anteriores a la iniciación del juicio.

Melzi⁴⁹ refiere que si bien el Fisco suele pretender que los síndicos aconsejen la verificación de sus créditos en forma oficiosa, su accionar resulta improcedente, pues la calidad de los acreedores no constituye un supuesto especial o distinto que, al igual que al resto de los acreedores, le caben las mismas cargas de presentarse a insinuar sus créditos, alegar y probar la causa, monto y privilegio. La carga de la prueba en esta instancia juega como consecuencia de la carga de invocar o pedir, puesto que quien arguye (el fisco), debe demostrar sus argumentos.

Surge una evidente contradicción entre las disposiciones del ordenamiento concursal y el tributario, toda vez que el primero (regulado en la ley 24.522) impone al síndico en lo relativo al proceso verificadorio de las deudas anteriores a la iniciación del juicio⁵⁰, la recepción y análisis de las insinuaciones presentadas y la posterior redacción de un informe individual sobre cada crédito peticionado, en el que está obligado a emitir opinión fundada sobre la procedencia de verificación o la admisión de determinado crédito y su eventual privilegio.

Coincidimos con Melzi en que la obligación del síndico respecto de las deudas anteriores a la apertura del concurso o la quiebra se limitan a dar cumplimiento con el informe a la AFIP previsto en la RG 1975/2005 emitida por dicho organismo, indicando en los concursos preventivos y en las quiebras solicitadas por el deudor, los montos de las obligaciones denunciadas por el insolvente en su presentación.

Pero nunca podrá pretenderse el cumplimiento de otras obligaciones formales o materiales, ni la extensión de responsabilidad por las deudas correspondientes a los períodos anteriores a la iniciación del juicio, Ni aún

⁴⁹ MELZI, Flavia. Ob. cit., p. 41.

⁵⁰ Cfr. arts. 32, 200 y concs., LCQ.

En rigor de verdad, la sindicatura lo único que puede y debe hacer, es su obligación en este aspecto, es realizar un trabajo de vigilancia que le encomienda la ley⁵¹ y por supuesto, informar al juzgado todas las anomalías que detecte.

En tal sentido señala Melzi⁵² que nunca podrá pretenderse el cumplimiento de otras obligaciones formales o materiales, ni la extensión de la responsabilidad patrimonial por tales períodos. Ni aún ante el supuesto de procesos falimentarios. Y así se explicó la Cámara Federal de Córdoba en autos “Fisco Nacional (D.G.I.) c/Contador Domingo Arioni” (sentencia n° 292 del 14/09/82), en el que se promovió ejecución fiscal contra el síndico de la quiebra de una sociedad que había tramitado sin éxito su concurso preventivo pretendiendo responsabilizarlo personalmente por el pago de las obligaciones tributarias, anteriores al auto de quiebra, cuando al revocar el fallo de primera instancia resolvió con inopinables fundamentos cual un hito de contención al desbordante afán fiscalista. El pronunciamiento establece con meridiana claridad que la pretensión fiscal resulta en un todo improcedente por tratarse de obligaciones tributarias preexistentes a la declaración de falencia y por ende, de exclusiva responsabilidad de la fallida. Por ello, “el Fisco Nacional, por tratarse de un acreedor, ha debido peticionar la verificación de su crédito y no accionar contra el síndico con posterioridad a la declaración de quiebra”.

B.2. Deudas posteriores a la presentación en concurso o auto de quiebra.

- Concurso preventivo.

Respecto de las deudas devengadas con posterioridad a la presentación en concurso, debe tenerse presente que el contribuyente –concurtido– continúa ejerciendo sus facultades de administración y no ha perdido su legitimación procesal.

En consecuencia, es éste o sus representantes, y no el síndico, quien debe

cumplimentar sus obligaciones jurídico tributarias tanto materiales como formales, cuyo incumplimiento será pasible de las sanciones respectivas, y abrirá la vía de determinación subsidiaria oficiosa por parte del organismo fiscalizador.

En éste sentido la ley 11.683, en su art. 6°, inc. c, menciona como “responsables por deuda ajena” a los “síndicos y liquidadores de las quiebras” dejando fuera en forma expresa a los síndicos de los concursos preventivos. El término “quiebra” está empleado en su estricto sentido técnico-jurídico, es decir como instituto netamente diferenciado del “concurso preventivo”.

- La quiebra.

Conforme lo señala el art. 107 de la LCQ, la sentencia de quiebra produce entre sus efectos, el desapoderamiento de pleno derecho de los bienes del fallido existentes en la fecha de tal declaración, efecto que se extiende hacia aquellos que adquiriera hasta su rehabilitación. Si bien no se produce una transferencia del dominio de dichos bienes, a los fines conservatorios y para asegurar la garantía común de los acreedores, el fallido pierde su administración y disposición, en tanto no se trate de aquellos expresamente excluidos de dicho efecto (art. 108 LCQ).

Esta prohibición para realizar actos de administración y disposición tiene como reverso la asignación de tales funciones, con limitaciones, al síndico. En efecto, el art. 109 LCQ determina que éste no está a cargo sino que solo “participa” en la medida fijada por la norma legal⁵³, en que se regula todo lo referente a la liquidación y distribución del patrimonio del fallido.

Así sus funciones se encuentran legalmente limitadas y sus actos tienden a la conservación de los bienes y su pronta realización⁵⁴, conforme lo expresamente dispuesto por el magistrado, según el orden de preferencias establecido por la ley, con el fin último de cancelar los pasivos **falimentarios** y los gastos del concurso.

Por lo expuesto, encontrándose las funciones del síndico reguladas en forma

⁵¹ Cfr. art. 15 de la ley 24.522 el concursado conserva la administración de su patrimonio bajo la vigilancia del síndico.

⁵² MELZI, Flavia, Ob. cit., p. 43.

⁵³ Arts. 184, 203, 224 y concs, LCQ.

⁵⁴ Arts. 203 y cctes., LCQ.

expresa por el ordenamiento concursal y siendo su incumplimiento causal de sanciones impuestas por dicho cuerpo normativo, su responsabilidad no puede ser otra que la expresamente contemplada por el ordenamiento concursal y no estará dada por la ley tributaria, salvo que medie culpa propia del síndico. Éste responde al juez del concurso, a quien la ley le ha otorgado la dirección y control de este especial juicio universal.

Esto es consecuencia de que las leyes que regulan la relación jurídica “Fisco-síndico concursal” son de carácter formal y por tanto son de jerarquía inferior a la LCQ, que está por encima de ellas por ser la expresión de la disposición constitucional de atribución exclusiva y excluyente del Congreso Nacional para dictar la ley de bancarrota⁵⁵.

X. Responsabilidad de los funcionarios judiciales y de los auxiliares de la justicia por el incumplimiento de las obligaciones tributarias en el ejercicio de sus funciones.

Analizaremos a la situación de los distintos obligados al cumplimiento de la normativa tributaria objeto de nuestro estudio:

- **Jueces:** el incumplimiento de las obligaciones a cargo de los magistrados en las causas judiciales que emanan de la leyes, reglamentos del Poder Judicial y resoluciones generales de la AFIP, serán susceptibles de denuncia ante la Comisión de Disciplina y Acusación del Consejo de la Magistratura de la Nación por parte de cualquier afectado –trátese del Fisco o del propio contribuyente o responsable por deuda ajena-, por incumplimiento de los deberes.

En efecto, la ley 24.937, en su art. 14⁵⁶ dispone, en relación a la referida Comisión que: “es de su competencia proponer al plenario del Consejo sanciones disciplinarias a los jueces titulares, subrogantes y jubilados convocados de acuerdo al artículo 16 de la ley 24.018 así como también proponer la acusación de éstos a los efectos de su remoción.

A) *Sanciones disciplinarias.* Las faltas disciplinarias de los magistrados, por cuestiones vinculadas a la eficaz prestación del servicio de justicia, podrán ser sancionadas con advertencia, apercibimiento y multa de hasta un cincuenta por ciento (50%) de sus haberes.

Constituyen faltas disciplinarias:

1. *La infracción a las normas legales y reglamentarias vigentes en materia de incompatibilidades y prohibiciones, establecidas para la magistratura judicial.*

(...) 5. *El incumplimiento reiterado de las normas procesales y reglamentarias.*

(...) 7. *La falta o negligencia en el cumplimiento de sus deberes, así como de las obligaciones establecidas en el Reglamento para la Justicia Nacional”.*

- **Secretarios y Prosecretarios:** en materia tributaria únicamente encontramos deberes a su cargo en la ley de tasas judiciales nro. 23898, cuyo art. 14 dispone: “Será responsabilidad de los Secretarios y Prosecretarios velar por el cumplimiento de las obligaciones que emanan de la presente ley. A ese efecto, deberán facilitar las causas a los encargados de la percepción de la tasa, designados de acuerdo al artículo 11, en las oportunidades en que esta ley prevé el ingreso de la tasa, y verificar su pago, ajustándose además a lo establecido por el artículo 11 de la presente, y procurando evitar demoras que obstaculicen la sustanciación del proceso. El incumplimiento de estos deberes se considerará falta grave”.

El desempeño de estos funcionarios se circunscribe a la verificación oportuna del pago de la tasa judicial. Este compromiso no supone, sin embargo, la determinación precisa del monto imponible que, en definitiva, compete al Fisco.

El incumplimiento de sus deberes será considerado falta grave, por lo que entendemos que no resulta aplicable a ellos el régimen sancionatorio previsto en la ley 11.683. Por lo demás, Secretarios y Prosecretarios no actúan como agentes de retención, percepción y/o información, que es, como hemos visto, la forma que tiene el legislador de vincular a los sujetos con el cumplimiento de las obligaciones tributarias

⁵⁵ Art. 75, inc. 12, Constitución Nacional.

⁵⁶ Texto según art. 10 de la ley 26.855.

en el régimen de Ley de Procedimientos Tributario.

En el ámbito de la Justicia Nacional en lo Civil rige el Reglamento de Investigaciones y Sumarios Administrativo (Acordada CNCiv. n° 1099 del 14 de abril de 2011).

- **Auxiliares de la justicia:** En el caso de los escribanos, síndicos y martilleros que actúan como auxiliares de la justicia tenemos tres vías sancionatorias.

La primera es la establecida por la CSJN para el caso de los peritos. La normativa actualmente vigente, Acordada Nro. 2/14, en su Anexo I, establece: Artículo 12: Exclusión de las listas. Son causales de exclusión de las listas, por el tiempo que fije la Cámara de Apelaciones en cada caso, las siguientes: (...) d) Se determine que ha actuado con negligencia, falta grave o mal desempeño de sus funciones.

Artículo 14: Sanciones. Los peritos martilleros podrán ser sancionados por su actuación en la causa judicial por el magistrado o tribunal en el que ella tramite, debiendo comunicar dicha circunstancia la Cámara de Apelaciones para su inscripción en el legajo del referido profesional.

También podrá ser sancionado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, cuando haya incurrido en inexactitudes o falsedades en su solicitud de inscripción. Las sanciones que le apliquen a los peritos o martilleros los colegios profesionales o las entidades que rigen su actuación, en ejercicio de su potestad disciplinaria, deberán ser comunicadas a la Dirección General Pericial, que las pondrá en conocimiento de las Cámaras de Apelaciones en las que se encuentre inscripto el referido auxiliar de justicia. Se considerarán causales de responsabilidad disciplinaria, entre otras, las siguientes: a) Las mencionadas en los incisos a) a d) del artículo 12 del presente reglamento, cuando -a criterio del órgano judicial interviniente- la exclusión de la lista resulte insuficiente para sancionar la actuación del perito o martillero. b) No concurrir en las audiencias o no presentar, a serle solicitado, el informe complementario o ampliatorio que se le requiera, dentro del plazo fijado. c) Negarse dar explicación cuando el órgano judicial se las hubiere requerido.

La segunda clase de sanciones por el incumplimiento de las obligaciones en materia tributaria son las previstas en la Ley de Procedimiento Tributario Nro. 11.683.

Aquí importa determinar si la persona actuó como agente de retención, percepción o información, o se trata de un tercero al que la AFIP le requiere colaboración.

En el caso de **incumplimiento de deberes formales** la ley 11.683, prevé:

- Multa por no presentación de declaración jurada respecto del tributo retenido⁵⁷ o de la declaración jurada informativa⁵⁸,

- Multa por incumplimiento de deberes formales establecidos en la ley 11.683, decreto reglamentario, resoluciones generales, etc.⁵⁹,

- Multa por incumplimiento de requerimientos formales exigidos por la AFIP⁶⁰.

- Multa por incumplimiento parcial de los deberes formales mencionados precedentemente, siempre que ello obstaculice a la AFIP el cumplimiento de sus facultades de fiscalización y verificación⁶¹.

En el caso de que los agentes de retención o percepción **omitan cumplir obligaciones materiales**, las sanciones que la ley 11.883, establece, son:

- Multa por omisión de impuestos, en el caso, no haber actuado como agentes de retención o percepción⁶².

- Multa por mantener en su poder el tributo retenido o percibido después de vencidos los plazos en que deberían ingresarlo. No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo⁶³.

La tercera vía sancionatoria es la establecida por los **colegios profesionales** en los que se encuentren inscriptos los profesionales que actúan como auxiliares de la justicia, en

⁵⁷ Art. 38.

⁵⁸ Art. 38.1.

⁵⁹ Art. 39.

⁶⁰ Art. 39.1.

⁶¹ Art. 39.1.1.

⁶² Art. 45.

⁶³ Art. 48.

ejercicio de su **potestad disciplinaria**, que cómo hemos señalado *ut supra*, deberán ser comunicadas a la Dirección General Pericial dependiente de la CSJN que las pondrá en conocimiento de las Cámaras de Apelaciones en las que se encuentre inscripto el auxiliar de justicia sancionado⁶⁴.

Finalmente dediquemos un breve comentario respecto de la responsabilidad del Estado por ejercicio de la función judicial en materia tributaria.

Sostiene Casás⁶⁵ que la CSJN en sus pronunciamientos ha diferenciado claramente los errores *in procedendo*, de los errores *in iudicando*, pero tanto de una categoría como de la otra no ha podido encontrar pronunciamientos de la máxima instancia sobre responsabilidad del Estado en el ámbito tributario como consecuencia del ejercicio de la función judicial.

Señala el prestigioso autor que quizá lo antedicho obedezca a que el Estado sólo puede ser responsabilizado por error judicial en la medida en que el acto jurisdiccional definitivo, firme y pasado en autoridad de cosa juzgada, sea declarado ilegítimo por un vicio írrito y dejado sin efecto, lo cual improbablemente acontezca frente al error judicial propiamente dicho, esto es, ante un error *in iudicando*.

En tal sentido la recientemente sancionada Ley de Responsabilidad del Estado, nro. 26.944, dispone el art. 5º, último párrafo: "Los daños causados por la actividad judicial legítima del Estado no generan derecho a indemnización".

Obviamente la norma se refiere a la actividad legítima, quedando a salvo la ilegítima, esto es, a la sentencia revisable por cosa juzgada írrita.

XI. Conclusión

Tal como señalamos al comienzo de este trabajo, el cúmulo de obligaciones tributarias (formales y materiales) que involucran al

⁶⁴ Ac. CSJN Nro. 2/14, Anexo I, art. 14.

⁶⁵ CASAS, José Osvaldo, *La responsabilidad del Estado por actos de contenido tributario* 1ra. Ed., Buenos Aires, Ad-Hoc, 2010, p. 140.

ejercicio de la tarea judicial dificulta el conocimiento de toda la normativa aplicable, a menudo plagada de normas infrallegales con las que el Fisco, pretendiendo reglamentar las leyes tributarias, infringe el principio constitucional de legalidad estableciendo obligaciones no previstas en las leyes.

Un aspecto más mundano la problemática en estudio lo constituye el uso indiscriminado de la fuerza de trabajo de agentes de retención, percepción e información, quienes dedican cada vez más tiempo a cumplir con las nuevas obligaciones impuestas por la AFIP en las Resoluciones Generales. Se ha llegado a afirmar que los síndicos concursales se han convertido en una suerte de "dependientes estatales" del Fisco, que sin darle ningún tipo de remuneración, beneficio social ni provecho alguno, solamente responsabilidades y penalidades hace una utilización gratuita de la fuerza laboral de los síndicos, en lugar de utilizar los recursos humanos de la AFIP⁶⁶. Lo mismo podría decirse respecto de los escribanos.

Sostenemos, tal como lo hace Sierz⁶⁷ en el epílogo de su obra, que pese a las dificultades si pudieran conjugarse sabiamente los principios normativos con la serenidad profesional, magistrados, abogados, y demás auxiliares de la justicia podrán seguir disfrutando de su vida vocacional, en lugar de obsesionarse con las funciones complementarias de tipo tributario.

En tal sentido, hemos intentado poner luz en algunas cuestiones que han generado incertidumbre luego de la reciente reforma tributaria sancionada por el Congreso (Ley 27.430). Tal el caso de la transferencia de inmuebles, dado que de la lectura de las

⁶⁶ ECHARREN, Julio A., "Responsabilidad tributaria del síndico en los concursos y quiebras ante el Fisco Nacional –AFIP- y de la Provincia de Buenos Aires –ARBA". Trabajo presentado en la Especialización en Sindicatura Concursal, UNLP, 2015. Publicado en la web: [RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL SÍNDICO EN LOS CONCURSOS Y QUIEBRAS ANTE EL FISCO NACIONAL -A.F.I.P. Y DE LA PROVINCIA DE BUENOS](#)

⁶⁷ ECHARREN, Julio, Ob., cit., p. 40.

noticias aparecidas en los medios⁶⁸ parecería ser que se había derogado el ITI, lo cual, como hemos visto, no ocurrió.

⁶⁸ [Eliminan el ITI pero gravan ganancias en venta de segunda vivienda - El Cronista](#)

LA EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL TRIBUTARIA

Trabajo Final Integrador
Caterina Fagiano
Director: Fernando Javier Diez
2023

LA EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL TRIBUTARIA

Caterina Fagiano

“Lo propio del saber no es ni ver ni demostrar, sino interpretar”

Michel Foucault

I. Introducción

I.A. El derecho penal económico y el derecho penal tributario

El derecho penal económico *“...es una versión del poder punitivo del Estado. Procura la protección del orden público económico, entendido, en términos generales, como la regulación jurídica del intervencionismo estatal en la actividad económica con el objetivo de resguardar su organización y funcionamiento regular, justo, eficiente y expansivo”*¹; *“...por referirse a la “economía”, no tiene prácticamente límites en su contenido y es por ello que en forma genérica puede opinarse que protege como bien jurídico el “bienestar económico general”*².

Acuñado por la doctrina alemana luego de la segunda guerra mundial, aunque se considera que luego de la crisis de 1929 los Estados habían comenzado a intervenir en materia económica, agrupa los delitos atendiendo al bien jurídico tutelado, es decir, las relaciones económicas reguladas por el Estado.

Siguiendo a Righi *“no solo los delitos económicos, sino todos los delitos están centrados en torno a algún bien jurídico”*³.

En este sentido, los delitos económicos –denominados en su mayoría, por la doctrina, como delitos de cuello blanco–, dentro de los cuales se enrolan los de índole tributaria, son contemporáneos al desarrollo de las sociedades modernas, sin perjuicio de considerar que siempre existieron instituciones penales que se desarrollaron junto al progreso económico y social de cada sociedad⁴. Asimismo, al encontrarse ligados a la actividad financiera de los Estados, motivó una mayor intervención de los mismos en materia económica, por ello se dice que el derecho penal económico es producto del Estado intervencionista.

Desde antaño la Corte Suprema sostuvo que *“...este tipo de delincuencia económica, de difícil prevención y castigo, no solo lesiona el patrimonio nacional sino que también su influjo corruptor puede penetrar en las esferas de la administración pública, de cuya connivencia incluso suele depender”*⁵.

Bacigalupo, enrolado en una concepción restringida, sostiene que el derecho penal económico es el conjunto de normas por medio de las cuales el Estado pretende regular las condiciones de la vida económica⁶.

Por su parte, Bottke, cuya visión posee un corte pragmático y criminológico, define el delito económico como *“el comportamiento*

¹ CORTI, Arístides H. M. - CALVO, Rubén A., *Bases preliminares del derecho constitucional económico*, Buenos Aires, Ed. Errepar –Separatas–, 1990, p. 2 y 3, reproducido en ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel –Director en obra colectiva–: *Derecho financiero y tributario. Libro en homenaje al profesor consulto doctor Arístides H. M. Corti*, Buenos Aires, Ed. Ad-Hoc, 2017, p. 65; TIEDEMANN, Klaus, *Derecho penal económico. Introducción y parte general*, Lima, Ed. Grijley, 2009.

² BONZÓN RAFART, Juan C.: “El derecho penal económico es especial pero no deja de ser derecho penal”; en Robiglio, Carolina: *Institutos de Derecho Penal Tributario*; Buenos Aires, Ed. Ad-Hoc, 2017, p. 549.

³ RIGHI, Esteban, *Los delitos económicos*, Buenos Aires, Primera edición, Ed. Ad-Hoc, 2000.

⁴ En Roma se sancionaba a quienes especulaban con el precio de los cereales y a los evasores de impuestos. En la edad media, en Inglaterra se dictaron leyes protectoras del consumo de pan y se penó la adulteración de semillas, como así también, las violaciones a las leyes de salud pública.

⁵ CSJN, Fallos: 249:226.

⁶ BACIGALUPO, Enrique, *Derecho penal. Parte general*, Buenos Aires, Ed. Hammurabi, 1999, p. 132.

*delictivo de personas que en las unidades económicas de producción o distribución de bienes o prestación de otros servicios poseen posiciones que posibilitan la delincuencia en relación con estas unidades económicas y que el delito económico en sentido estricto pretende la protección de las condiciones esenciales de funcionamiento del sistema económico respectivo y eventualmente dado al legislador*⁷.

Así, en doctrina se caracteriza al derecho penal económico como “los comportamientos descritos en las leyes que lesionan la confianza en el orden económico vigente con carácter general o en alguna de sus instituciones en particular, y por tanto ponen en peligro la propia existencia y las formas de actividad de ese orden económico”⁸.

Lo característico de esta rama del derecho es que los delitos que lo integran tutelan un conjunto de bienes jurídicos supraindividuales, que representan, de un lado, las principales instituciones del orden económico -libre competencia, mercado bursátil, sistema crediticio, entre otros- y, del otro, los mecanismos de intervención del Estado en la economía -hacienda pública, seguridad social, subvenciones públicas, regulación del comercio exterior, entre otros-. Con lo cual, el bien jurídico tutelado es el orden económico estatal en su conjunto.

Borinsky, Turano, Rodríguez y Schurjin Almenar, identifican tres categorías de bienes jurídicos supraindividuales, a saber, los institucionalizados de titularidad individual o individualizable –capacidad recaudatoria o recursos de la hacienda pública-, los supraindividuales que constituyen elementos básicos del sistema –el ambiente- y los colectivos o sociales funcionalmente

necesarios para la defensa de otros individuales – transparencia de mercados-⁹.

A su vez, el derecho penal económico posee tres particularidades: es prevalementemente accesorio, pues la mayor cantidad de sus preceptos están por fuera del Código Penal; es dinámico y variable, al igual que las actividades económica; y tiene a la reparación como tercera vía del derecho penal, ejemplo de ello lo constituye el artículo 16 de la ley 24.769¹⁰ –actual artículo 16 del régimen penal tributario instituido por ley 27.430, Título IX-.

“La visión expansiva del derecho penal directamente vinculada con la regulación de la economía, el comercio y la producción, ha ahogado a la política criminal que nunca tuvo en nuestro País un diseño acabado pero que, en estos tiempos, directamente no existe”¹¹.

Ahora bien, el derecho penal tributario puede delimitarse como una rama del derecho penal¹², y más específicamente, del derecho

⁹ BORINSKY, Mariano H.; TURANO Pablo N.; RODRÍGUEZ Magdalena; SCHURJIN Almenar D., *Delitos tributarios y contra la seguridad social*, Buenos Aires, Ed. Rubinzal Culzoni, 2020, p.25.

¹⁰ BALCARCE, Fabián I., *Derecho penal económico. Parte general*, Córdoba, Ed. Mediterránea, 2003.

¹¹ NERCELLAS, Marta: “¿Existe tensión entre las normas nacionales y las internacionales diseñadas para cuidar la recaudación?”; en *Revista de Tributación de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, número 2, 2019; II-DCLV-478.

¹² “El derecho penal descansa en el poder punitivo (“ius puniendi”) del Estado, y éste constituye a la vez una parte del poder estatal. Pertenece a las tareas elementales del Estado la creación e imposición de un orden jurídico, porque sin él sería imposible la convivencia humana” (JESCHECK, Hans-Heinrich, *Tratado de derecho penal, parte general*, Cuarta edición, Ed. Comares, Granada, 1993). “La misión del derecho penal es proteger los valores elementales de la vida en comunidad”, “El derecho penal quiere proteger antes que nada determinados bienes vitales de la comunidad (valores materiales)... esta protección de bienes jurídicos la cumple en cuanto prohíbe y castiga las acciones dirigidas a la lesión de bienes jurídicos. Luego, se impide el desvalor material o de resultado mediante la punición del desvalor de acto. Así, asegura la vigencia de los valores ético-sociales de carácter positivo, como el respeto a la vida ajena...”; “La misión central del derecho

⁷ BOTTKE, Wilfried, “Sobre la legitimidad del derecho penal económico en sentido estricto y sus descripciones típicas específicas”, en “Hacia un derecho penal económico europeo”, Jornada en honor del Profesor Tiedemann Klaus, Estudios Jurídicos, 1992; citado por CATANIA, Alejandro, *Régimen penal tributario*, Buenos Aires, Primera edición, Ed. Editores del Puerto, 2005.

⁸ GERSCOVICH, Carlos A., *Derecho económico, cambiario y penal*, Buenos Aires, Ed. LexisNexis, 2006, p. 290.

penal económico¹³, el cual se ocupa, como vimos, de la protección de los intereses sociales vinculados al orden económico estatal.

El derecho penal tributario “estudia el conjunto de normas que describen los ilícitos fiscales y sus correspondientes sanciones”¹⁴. La especialidad de este subsistema normativo nos lleva a la conjugación de dos ramas del ordenamiento jurídico, el derecho penal, un derecho de garantías de rango constitucional, por un lado, y el derecho tributario, por el otro, un derecho que regula la relación jurídico-tributaria¹⁵, cuyo vínculo jurídico fundamental, aunque no el único, es la obligación tributaria –es decir, el pago del tributo–.

Sferco sostiene que “...el derecho tributario encuentra protección complementaria y con carácter fragmentario en el derecho penal tributario, que es, repetimos, derecho penal aplicado a la fiscalidad. Verdaderas penas no circunscriptas a la represión por la represión misma, sino que son tuitivas de valores públicos socialmente elevados y persiguen

penal reside, pues, en asegurar la vigencia inquebrantable de estos valores de acto, mediante la conminación penal y el castigo de la inobservancia de los valores fundamentales del actuar jurídico manifestada efectivamente” (WELZEL, Hans, *Derecho penal alemán*, traducido por Bustos Ramírez - Yáñez Peres; Santiago de Chile, Onceava edición, Ed. Jurídica de Chile, 1993).

¹³ En general no forma parte del Código Penal pero se nutre de todos los principios penales (generales) y procesales penales fundamentales que surgen de la Constitución Nacional. BONZÓN RAFART, Juan C., *Derecho penal cambiario*, Buenos Aires, Ed. Errepar, 2012, p.3.

¹⁴ DAMARCO, Jorge: “Los bienes jurídicos protegidos por el derecho penal tributario. Una breve consideración de la cuestión en el contexto actual del derecho penal del intervencionismo estatal”; en ROBIGLIO, Carolina, *Institutos...*, op. cit., p. 40.

¹⁵ Constituye el eje de la construcción dogmática del derecho tributario. Es un vínculo de carácter complejo, en el cual coexisten, por un lado, la obligación de pagar el tributo –obligación tributaria–, y por el otro, un conjunto de deberes jurídicos –prestaciones de hacer, no hacer o sujeción–.

finalidades propias del derecho penal”; continua “a priori, lo tributario y lo penal no conforman un todo orgánico. Son ámbitos diferentes que luego amalgaman y convergen en la forma de un nuevo derecho, de carácter penal especial (en general), y de penal tributario (en particular)”¹⁶.

“De la comunicación y combinación de tales dos disciplinas surge una unión jurídica interactiva denominada ‘derecho penal tributario’, en la forma de un producto legal novedoso y dinámico basado en mandatos (legales) de derecho penal especial, merced a la convergencia de conductas y sanciones ligadas a un universo multidisciplinario como es el derecho tributario. Ambas materias se unen y dan lugar a instituciones con entidad y personalidad propia, por lo que su ponderación no puede efectuarse sino en conjunto, reparando en todo el sistema que las interconecta y en que no se trata de dos ramas que disputan sitio sino de una especialidad de carácter penal que se nutre de ellas, por lo que los ámbitos de tensión jurídica deben resolverse salvaguardando todos los derechos en juego”¹⁷.

En síntesis, el derecho penal tributario “es derecho penal especial, pero con aspectos específicos que lo diferencian del derecho penal general, que, en definitiva, constituyen las excepciones previstas por el art. 4º del C.P., que tienen origen, esencialmente, en lo que se conoce como derecho tributario sustantivo”¹⁸.

Nos encontramos frente a una especialidad que requiere de normas extrapenales que la definan, por lo cual se consagra legislativamente una “...teoría diferente (o

¹⁶ SFERCO, José María, “Perfiles de derecho penal tributario a partir de sus particularismos (un emblema de derecho penal especial)”, en IX Jornadas de Derecho Penal Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, octubre 2014.

¹⁷ SFERCO, José María, “Perfiles...”, op. cit..

¹⁸ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, *La extinción de la acción penal tributaria*, Buenos Aires, Ed. Ad-Hoc, 2018, p.90.

especial) adaptable a las necesidades de tal heterodoxo tipo de criminalidad”¹⁹.

Entonces, el derecho penal tributario es derecho penal económico aplicable a la tributación, de modo que los presupuestos genéricos de aquel son traspasables a la especialidad fiscal²⁰.

I.B. Bien jurídico tutelado por el derecho penal tributario

Roxin indica que “la protección de bienes jurídicos no se realiza solo mediante el derecho penal, sino que a ello ha de cooperar el instrumental de todo el ordenamiento jurídico. El derecho penal solo es incluso la última de entre todas las medidas protectoras que hay que considerar, es decir que solo se le puede hacer intervenir cuando fallen otros medios de solución social del problema –como la acción civil, las regulaciones de policía o jurídico-técnicas, las sanciones no penales, etcétera-. Por ello se denomina la pena la ‘última ratio de la política social’ y se define su misión como protección subsidiaria de bienes jurídicos”²¹.

Damarco explica que “la expresión bienes jurídicamente protegidos comprende todo objeto que interesa a la sociedad, no solo las cosas y los derechos, sino todos los bienes intangibles que reconoce la dignidad del ser humano. Siempre se trata de intereses jurídicos relevantes para la sociedad”, “es la misma vida social la que determina el derecho y los bienes susceptibles de protección penal”. Continúa exponiendo que en importantes países de Europa se desarrolló una corriente denominada constitucionalismo penal, cuyo eje central radica en que “los bienes jurídicos que el derecho penal protege estén

contenidos en la Constitución de los Estados”²².

Siguiendo a Álvarez Echagüe, “el bien jurídico tutelado es aquel bien o valor que el legislador toma en consideración debido a su importancia en el seno de la sociedad en un momento determinado, motivo por el cual decide protegerlo a través de la norma, sancionando a quienes lo lesionen o pongan en peligro, poseyendo una doble función: i) como método de interpretación de la ley, y ii) como elemento que determina cuándo una conducta lo lesiona o lo ha puesto en peligro de manera suficiente como para merecer reproche, y, por ende, ser sancionada”²³.

El importante papel que cumple el bien jurídico protegido por el derecho penal tributario encuentra sustento en tanto solo se aplicará la sanción prevista en la legislación cuando ese bien jurídico protegido se vulnere, ya que, de este modo, permite justificar la intervención penal, delimitando su contenido y alcance. En este sentido, el bien jurídico protegido en los delitos económicos se perfila con un carácter supraindividual²⁴.

¹⁹ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel; SFERCO, José María (Directores), *Derecho penal tributario, análisis integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales*, Buenos Aires, Ed. Ad-Hoc, 2019, p. 38.

²⁰ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, *La Extinción...*, op. cit, p.36.

²¹ ROXIN, Claus, *Derecho penal. Parte general*, Buenos Aires, Ed. Civitas, 1997, p.65.

²² DAMARCO, Jorge: “Los bienes jurídicos...”, op. cit., p.41.

²³ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, *La Extinción...*, op. cit, p.82.

²⁴ ROMERA, Oscar E., “Los cometidos del derecho penal económico y sus núcleos problemáticos”; en *Revista de Derecho penal y procesal penal*, N° 1, Buenos Aires, septiembre 2004, p. 192.

Sin ahondar en las diversas tesis²⁵ que se

²⁵Tesis patrimonialistas: giran en torno a la defensa de intereses patrimoniales supraindividuales. Algunos autores ponen el acento en el erario público o patrimonio del Estado, mientras otros en la recaudación tributaria o la efectivización del derecho de crédito tributario.

Tesis funcionales: ponen el acento en la función tributaria, es decir, en el procedimiento tendiente a hacer efectivas las normas tributarias. El bien jurídico deja de ser el objeto de protección de la norma para identificarse con su vigencia, que, según Jakobs, simboliza la resistencia a la defraudación de las expectativas (Jakobs, Günther: "Dogmática de derecho penal y la configuración normativa de la sociedad"; Madrid, Ed. Thomson-Civitas, 2004).

Teorías sociológicas: Hassemer, colocándolo dentro de un contexto histórico-cultural, señala que este engloba los intereses humanos requeridos de protección penal desde un enfoque personal del bien jurídico, aunque también reconoce los de índole colectiva, siempre que se correspondan con los intereses del individuo, siendo que son el producto del acuerdo social basado en la experiencia (Hassemer, Winfried: "Lineamientos de una teoría personal del bien jurídico" en Doctrina penal, Buenos Aires, 1989, p. 282, citado por Fernández, Gonzalo D.: "Bien jurídico y principio de culpabilidad", en homenaje al Profesor Baigún David; Buenos Aires, Ed. Editores del Puerto, 1995). Calliess contextualiza al bien jurídico dentro del Estado democrático de derecho, ubicándolo en el ámbito de la estructura social y pasa a ser continente de las posibilidades de participación en la sociedad, las cuales resultan afectadas a través del comportamiento antijurídico (Calliess, Rolf-Peter: "Theorie der strafeim demokratischen und sozialen rechtsstat", Frankfurt, Fisher, 1974, citado por Fernández, Gonzalo D., op. cit.).

Teorías valorativas o jurídico-constitucionales: Roxin señala que el concepto de bien jurídico sólo puede derivar de la ley fundamental, en nuestro Estado de derecho basado en la libertad del individuo, la que marca los límites a la potestad punitiva del Estado, siendo así que "los bienes jurídicos son circunstancias dadas o finalidades que son útiles para el individuo y su libre desarrollo en el marco de un sistema social global estructurado sobre la base de esa concepción de los fines o para el funcionamiento del propio sistema" (Roxin, Claus: "Derecho penal. Parte general", traducción de la segunda edición alemana y notas por Luzón Peña, Diego Manuel y otros; Madrid, Primera edición, Ed. Civitas, 1997, tomo 1).

han desarrollado a lo largo de los años relativas al bien jurídico tutelado por el derecho penal tributario, lo cierto es que lo que se tiende a proteger es la hacienda pública en un sentido dinámico, lo cual equivale a decir que se protege la actividad financiera del Estado entendida como un proceso dirigido a percibir recursos y realizar gastos públicos con la finalidad de atender a sus funciones y cumplir sus fines²⁶.

El bien jurídico hacienda pública fue introducido por primera vez en la legislación argentina mediante la ley 23.771 –primera ley penal tributaria-. La ley 24.769 que sustituyó a la precedente, con sus modificaciones, continuó protegiendo la hacienda pública, como así lo hace el actual régimen penal tributario instituido por ley 27.430.

Asimismo, la ley 11.683 tutela como bienes jurídicos la hacienda pública²⁷, la administración tributaria²⁸, la administración de la seguridad social nacional²⁹ y el mercado³⁰.

Lo que llama la atención es que la expansión punitiva va delineando un tipo penal genérico

²⁶ Conf. CNPE, Sala B, sentencia del 24 de octubre del año 2008, registro N° 695.

²⁷ A través de la tipificación de los ilícitos materiales –artículos 45 a 48 ley 11.683- que tienden a castigar las conductas que infringen la obligación tributaria.

²⁸ A través de la tipificación de los ilícitos formales –artículos 38 a 44 ley 11.683- que tienden a castigar las conductas que alteran el cumplimiento del deber de colaboración para facilitar las funciones de verificación, fiscalización y determinación de los tributos.

²⁹ Por medio del artículo 40 inciso "g" ley 11.683 –incorporado por artículo 195 ley 27.430-.

³⁰ Mediante el artículo 40 ley 11.683. La CSJN en la causa "García Pinto, José c/Mickey S.A.", sentencia del 11 de mayo de 1991, por primera vez advierte el mercado como bien jurídico protegido por la ley 11.683, al considerar que la exigencia de la emisión de facturas importaba intervenir en el circuito de producción de bienes y servicios como instrumento idóneo para medir la capacidad contributiva. Posteriormente, en la causa "Moño Azul S.A.", sentencia del 14 de abril de 1993, la CSJN dejó claro que el bien jurídico protegido por el artículo 44 de la ley 11.683 resultaba ser el mercado, reiterando dicha posición en la causa "Povolo", sentencia del 11 de octubre de 2001.

que resulta ser el de desobediencia. De esta forma, el bien jurídico a proteger es el cumplimiento de las normas.

Ahora bien, la relevancia del estudio del bien jurídico protegido en materia penal tributaria encuentra sustento por su trascendencia constitucional. Específicamente esta rama del derecho, compuesta por factores económicos que influyen en el diseño de la política fiscal y criminal, debe evolucionar en sintonía con la Constitución Nacional, preservando el equilibrio entre las libertades del ciudadano y la coerción del Estado, en el marco de derechos y garantías consagradas en la misma.

En palabras de Bidart Campos *“la presencia activa del Estado es indispensable para intervenir –sin detrimento de la libertad- a favor de las personas, de sus derechos, de la igualdad de oportunidades y de trato, así como del desarrollo, de la solidaridad y del sistema axiológico de la Constitución”*³¹.

Al referirme a la trascendencia constitucional del bien jurídico tutelado, me refiero, en primer lugar, a lo receptado en el preámbulo³² que ordena *“promover el bienestar general”*, un valor cuyo sostén es el orden público económico *“entendido (...) como el bien jurídico directamente protegido por el derecho constitucional económico y que ampara la organización y funcionamiento regular, expansivo, eficiente y justo de la economía*

*nacional”*³³. En segundo lugar, me refiero a lo receptado en el artículo 4^o³⁴ de la Constitución Nacional, en tanto, en un estado democrático, todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado. Esto quiere decir, que los llamados a contribuir son aquellos que tengan capacidad económica para soportar la carga, y en forma proporcional y progresiva a dicha capacidad.

Estas disposiciones de rango constitucional engrandecen el valor de la actividad financiera del Estado, consagrando simultáneamente un derecho –derecho que tienen todos los ciudadanos a un sistema tributario justo- y un deber -deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme a su capacidad económica-.

La consolidación de un sistema democrático, respetuoso de las garantías y derechos reconocidos en la Carta Magna, conlleva el progresivo y continuo perfeccionamiento del ordenamiento jurídico, cuya finalidad no será otra que garantizar la protección de los intereses sociales, en el marco de la constante evolución social y económica del país.

De esta forma, si sostenemos que el bien jurídico tutelado por el derecho penal tributario es la hacienda pública, entendida en su faz dinámica como fluir de ingresos y egresos, la trasgresión del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado, receptado constitucionalmente, conlleva la aplicación de una pena, operando aquí el derecho constitucional como un límite al ius puniendi del Estado, en tanto el principio de

³¹ BIDART CAMPOS, Germán, *El régimen político de la politeia a la res pública*, Buenos Aires, Ed. Ediar, 1979, p. 199.

³² Preámbulo, CN: *“Nos los representantes del pueblo de la Nación Argentina, reunidos en Congreso General Constituyente por voluntad y elección de las provincias que la componen, en cumplimiento de pactos preexistentes, con el objeto de constituir la unión nacional, afianzar la justicia, consolidar la paz interior, proveer a la defensa común, promover el bienestar general, y asegurar los beneficios de la libertad, para nosotros, para nuestra posteridad, y para todos los hombres del mundo que quieran habitar en el suelo argentino: invocando la protección de Dios, fuente de toda razón y justicia: ordenamos, decretamos y establecemos esta Constitución, para la Nación Argentina.”*

³³ CORTI, Arístides H. M.; CALVO, Rubén A., *Bases preliminares del derecho constitucional económico*, cit. cfr. también CORTI, Arístides H. M., “Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino”, en *Revista Impuestos*, tomo 1992-B, p. 1689 y 1692).

³⁴ Artículo 4º, CN: *“El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional”*.

capacidad contributiva³⁵ ejerce una esencial función garantista, en consonancia con los principios de generalidad e igualdad³⁶, dando sustento a un sistema tributario justo.

I.C. Infracciones y delitos

Como bien se sostuvo en el apartado precedente, la especialidad del derecho penal tributario nos lleva a la conjugación de dos ramas del ordenamiento jurídico, el derecho penal y el derecho tributario.

El derecho penal, considerado como ultima ratio por reflejar el ejercicio de máximo poder punitivo del Estado, se concibe como el conjunto sistemático de normas jurídicas que contemplan diversos tipos de ilícitos –vinculados a la afectación del orden jurídico–, a los cuales se les asocia una consecuencia jurídica –pena o sanción–, entendida como la máxima protección para preservar los valores jurídicos que la sociedad considera esencialmente relevantes. Una norma jurídica de estas características siempre será una norma penal, sin importar el ámbito donde se aloje –penal, administrativo, tributario–. En este sentido, las normas penales se

³⁵ Es uno de los principios fundamentales del derecho tributario argentino (artículo 33 CN), y constituye el presupuesto legitimador del establecimiento de los tributos por parte del Estado como deber de los ciudadanos de financiar el gasto público y como límite a este poder de imposición, impidiéndole crear impuestos donde no hay capacidad contributiva actual, efectiva y real (CSJN, Fallos 156:48, Causa “Navarro Viola de Herrera”). En esta causa la CSJN entendió que la capacidad contributiva es criterio de medición de la carga tributaria, y señaló que la afectación del derecho de propiedad resulta palmaria cuando la ley estructura el hecho imponible teniendo en cuenta una manifestación de riqueza agotada con anterioridad a su sanción.

³⁶ La generalidad es el requisito previo para la verificación de la igualdad, no siendo admisible que una porción de la población soporte una determinada carga tributaria, en detrimento de otra. Este principio implica igualdad en igualdad de condiciones. La CSJN sostuvo que resulta admisible la formulación de categorías o diferencias, cuando la situación lo amerite, y de acuerdo a un criterio de razonabilidad (CSJN, Fallos: 175:199; 177:103; 184:592; 188:143; 192:139; 201:201; 209:28; 210:284; 210:500; 210:855).

encuentran distribuidas en el ordenamiento positivo en toda clase de leyes, fijando la política criminal³⁷.

En efecto, “el ordenamiento represivo argentino no se circunscribe únicamente al Código Penal, sino que forman parte del mismo una gran cantidad de leyes especiales... que regulan institutos de exclusiva naturaleza penal, como así también otras que rigen cuestiones de índole civil, comercial, administrativa, laboral, tributaria, etc., que contienen disposiciones de carácter punitivo”³⁸.

El derecho penal “...se ocupa de definir qué infracciones o transgresiones contra el orden social constituyen delito, amenazando con la pena como consecuencia jurídica por la ejecución de aquél acto”³⁹.

Por su parte, el derecho tributario tiene por objeto el estudio del ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos, cuyo eje central es la relación jurídico-tributaria, como vínculo entre administración financiera y contribuyente, definiendo así la política fiscal⁴⁰. Es decir, regula el quien, donde, cuando, en qué momento y en qué medida está obligado a tributar, fundamental para definir luego el ámbito del derecho penal tributario.

³⁷ La política criminal se relaciona con la obtención y realización de criterios en el ámbito de la prevención y, en su caso, represión de la criminalidad. Se trata de un sector objetivamente delimitado de la política general de Estado, siendo uno de sus cometidos configurar un derecho penal eficaz para la protección de la sociedad, lo que requiere preservar el equilibrio entre el derecho de coerción y el ámbito de libertad de los ciudadanos (RIGHI, Esteban, *Derecho penal. Parte general*, Buenos Aires, Ed. LexisNexis, 2008, p. 15).

³⁸ D'ALESSIO, Andrés J.; DIVITO, Mauro A., *Código Penal de la Nación comentado y anotado*; Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2° edición - 3° reimpresión-, Ed. La Ley, 2013, tomo I, p. 53 y 54.

³⁹ RUSCONI, Maximiliano A., *Derecho penal. Parte general*, Buenos Aires, Ed. Ad Hoc, 2016, p. 47.

⁴⁰ Vinculada a la gestión de los recursos del Estado y su administración, las políticas fiscales son políticas económicas de demanda a través de las cuales el gobierno actúa sobre sus ingresos y gastos para influenciar los niveles de ingresos, producción y desempleo de la economía.

En este sentido, *“tanto la punición penal, como la imposición tributaria son entonces manifestaciones del poder coactivo del Estado y por ello suscitan especiales relaciones jurídicas con la ciudadanía, regidas por potestades aplicativas y de coacción limitadas por la Carta Magna”*⁴¹.

El incumplimiento de las normas penales o tributarias implica la transgresión del ordenamiento jurídico, *“y a partir de ello se origina un factor de imputación penal delictual o infraccional, según la clase y entidad de la transgresión y el grado de la penalidad prevista”*. Entonces, *“si el deber tributario infringido fuese de carácter material, el ordenamiento establece tipos penales subjetivamente culposos y/o dolosos, estos últimos en las versiones infraccionales (penas patrimoniales) o delictuales (penas corporales), en su caso”*⁴².

Las infracciones tributarias⁴³ constituyen, lisa y llanamente, una vulneración del ordenamiento jurídico que regula la obligación tributaria, como el vínculo jurídico fundamental aunque no el único de la relación jurídico-tributaria, de naturaleza sustancialmente idéntica de las incorporadas al Código Penal y a las leyes penales especiales⁴⁴. La circunstancia de que esas

infracciones, y las sanciones inherentes a ellas, se contengan en leyes de tipo tributario, no altera su naturaleza penal, toda vez que tienen la misma finalidad que las penales, es decir, castigar al infractor por la transgresión del ordenamiento jurídico, imponiéndose una pena cuyo fin es represivo e intimidatorio.

Siguiendo a Jarach *“la idea penal... está en todo el derecho, en una infinidad de instituciones de todas las ramas jurídicas”*⁴⁵.

En este orden de ideas, en donde consideramos normas penales a las que están dotadas de una sanción retributiva, la acción que corresponde a una sanción de esa clase es un delito, y por eso se dice que el delito es acción punible -delito es toda acción típica, antijurídica y culpable-⁴⁶.

Es preciso señalar que la faz penal tributaria sustrae de la punibilidad a aquellos hechos que no superen el monto que fija el límite mínimo para el interés penal. Esto quiere decir que la ley penal tributaria prevé la desincriminación de las figuras bagatelares, que por cuestiones de política criminal y política económica extrapenal hacen ceder la aplicación de la pena cuando no se supera ese límite mínimo, reservándose para el ámbito infraccional.

Los ilícitos tributarios infraccionales conllevan la aplicación de penas de carácter patrimonial, aplicadas por un organismo de la

⁴¹ SFERCO, José María, “Perfiles...”, op. cit..

⁴² SFERCO, José María, “Perfiles...”, op. cit..

⁴³ En doctrina se han desarrollado tres teorías que analizan su naturaleza jurídica. La teoría penalista sostiene que no hay diferencia entre delito e infracción porque desde el punto de vista ontológico existe entre ellos identidad sustancial. La teoría administrativista, cuyo mayor precursor fue Goldschmidt, sostiene que los ilícitos fiscales son ilícitos administrativos que sancionan la omisión de prestar ayuda a la Administración, cuya actividad está dirigida a favorecer el bienestar público, diferenciándolo así, del delito criminal. Por último, la teoría tributarista, desarrollada en Argentina por Giuliani Fonrouge, partiendo de considerar la autonomía del derecho tributario, considera que los ilícitos fiscales sancionan todo acto que hiciera imposible la aplicación de tributos o violara las disposiciones de contralor.

⁴⁴ Así lo entendió la CSJN en el precedente “Parafina del Plata” de fecha 2 de septiembre de 1968, entre otros. En idéntico sentido se ha

expresado el TFN en la causa “Maggi, Juan E.”, sentencia de fecha 29 de marzo de 1961.

⁴⁵ JARACH, Dino, *El ilícito tributario. Estudios de derecho tributario*, Buenos Aires, Ed. Cima, 1998, p. 374 y 386.

⁴⁶ SOLER, Sebastián, *Derecho penal argentino*, Buenos Aires, Ed. Argentina, 1963, tomo I, p. 275 y ss. *“La acción, que ha de ser entendida en amplísimo sentido, comprendiendo tanto la conducta humana como el resultado que produce, tanto la comisión como la omisión. Hay acción, toda vez que un comportamiento corporal es jurídicamente referible en alguna forma a la voluntad de un hombre”*; *“La antijuridicidad, o ilicitud, que consiste en la relación de contradicción entre el hecho y el ordenamiento jurídico general de una sociedad, contenido no solo en el Código Penal, sino, además en toda fuente vigente de derecho”*; *“La culpabilidad, que señala el límite de lo que puede ser imputado al sujeto como su obra, y además la forma de esa imputación”*.

administración pública, en tanto los delictuales conllevan penas privativas de la libertad, aplicadas por un órgano judicial.

La teoría general es la misma, en tanto se trata de conductas con análoga naturaleza en términos de afectación al bien jurídico, tipicidad objetiva y subjetiva, antijuridicidad y reprochabilidad.

En palabras de Bonzón Rafart *“la moderna doctrina penal y administrativa hace hincapié en la llamada ‘descriminalización’ de las infracciones y contravenciones, como consecuencia del avance del derecho administrativo sobre el derecho penal, o bien que significa lo mismo, la ‘despenalización’ de las sanciones administrativas, tendencia mundial que se exterioriza en la cada vez más prolifera legislación que atribuye a la Administración la potestad de sancionar ilícitos de evidente naturaleza penal”*⁴⁷.

Como sostenía Soler, *“...la diferencia entre una contravención y un delito se traduce firmemente en la graduación de las respectivas penas. La pena es un índice importante para saber si un hecho es juzgado delictivo o contravencional...”*⁴⁸, no existen diferencias cualitativas entre delito e infracción. Esta última reproduce o puede reproducir en pequeño todas las cualidades o características que se atribuyen a los delitos⁴⁹.

Entonces, *“el ilícito tributario posee la misma estructura normativa y dogmática que el delito ordinario, en tanto se trata de una acción típica, antijurídica y culpable que debe ser analizado con base en la teoría general del delito”*⁵⁰, pero cuya menor afectación de los bienes jurídicos justifica una despenalización de la conducta, limitándose al ámbito administrativo.

La Corte Suprema desde el leading case *“Usandizaga, Perrone y Juliarena”*, en lo que

respecta al derecho penal tributario, sostiene que *“las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal salvo disposición expresa o implícita en contrario (Fallos: 287:74)”*⁵¹.

Considerando que el ejercicio del máximo poder punitivo del Estado deber ser considerado como ultima ratio, en materia penal tributaria, el legislador ha previsto que el reproche sea distinto según el desvalor de la conducta, lo cual habilitada una respuesta punitiva más gravosa, entendida como la pena de prisión, o una menos gravosa, como la aplicación de una multa.

Nercellas explica que *“las facultades más intrusivas que el Estado tiene, con relación a los ciudadanos, provienen de su poder punitivo y su poder fiscal”*. Continúa, *“prohibir conductas y sancionar penalmente a quien no se motiva en la norma; o avanzar sobre el derecho de propiedad, resolviendo en forma unilateral y obligatoria la manera en la que se debe contribuir con los gastos que demanda la tarea pública encargada al Estado, son sin duda facultades que deben ser administradas con prudencia y no excediéndose del molde que la primera parte de nuestra Constitución diseño”*⁵².

Puede observarse que las infracciones tipificadas en los artículo 46⁵³, 46.1⁵⁴ y 46.2⁵⁵

⁵¹ CSJN, *“Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL c/ Gobierno Nacional-DGI”*, sentencia del 15 de octubre de 1981, considerando cinco.

⁵² NERCELLAS, Marta, *¿Existe tensión...?*, op. cit..

⁵³ Artículo 46, ley 11.683: *“El que, mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) a seis (6) veces el importe del tributo evadido”*.

⁵⁴ Artículo 46.1, ley 11.683: *“El que, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara, percibiere, o utilizare indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria, será reprimido con multa de dos (2) a seis (6) veces el monto aprovechado, percibido o utilizado”*.

⁵⁵ Artículo 46.2, ley 11.683: *“El que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de*

⁴⁷ BONZÓN RAFART, Juan C., *Descriminalización de las infracciones y contravenciones aduaneras y tributarias*, ED, 184-1353.

⁴⁸ SOLER, Sebastián, *Derecho penal...*, op. cit., p. 305.

⁴⁹ SOLER, Sebastián, *Derecho penal...*, op. cit., p. 241.

⁵⁰ DIEZ, Fernando J., RUETTI, Germán J., *Procedimiento tributario – Ley 11.683 comentada*, Buenos Aires, Ed. La Ley, 2016, p.344.

de la ley 11.683 guardan una simétrica vinculación con los delitos tipificados en los artículos 1^{o56}, 3^{o57} y 10⁵⁸ del actual régimen penal tributario, lo cual demuestra la identidad sustancial entre infracciones y

la seguridad social nacional, será reprimido con multa de dos (2) a seis (6) veces el monto del gravamen cuyo ingreso se simuló”.

⁵⁶ Artículo 1°, ley 27.430, título IX: “Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se, tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año. Para los supuestos de tributos locales, la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior se considerará para cada jurisdicción en que se hubiere cometido la evasión”.

⁵⁷ Artículo 3°, ley 27.430, título IX: “Será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechar, percibiere o utilizare indebidamente reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria nacional, provincial o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires siempre que el monto de lo percibido, aprovechado o utilizado en cualquiera de sus formas supere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) en un ejercicio anual”.

⁵⁸ Artículo 10, ley 27.430, título IX: “Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos, declaraciones juradas engañosas o falsas o cualquier otro ardid o engaño, simulare la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros, siempre que el monto simulado superare la suma de quinientos mil pesos (\$ 500.000) por cada ejercicio anual en el caso de obligaciones tributarias y sus sanciones, y la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada mes, en el caso de recursos de la seguridad social y sus sanciones”.

delitos, de naturaleza penal⁵⁹, siendo precisamente el monto el que determine frente a qué tipo de sanción nos encontramos. Así se manifiesta el criterio de que a mayor defraudación, mayor pena. Cuanto más onerosa es la cuantificación del hecho defraudado, más cara será la penalidad.⁶⁰

Así las cosas, el sistema sancionador en materia tributaria⁶¹ debe analizarse como un todo, en el cual los derechos y garantías constitucionales constituyen un valladar infranqueable frente al ius puniendi del Estado.

En efecto, si se reconoce la naturaleza penal a las infracciones tributarias le serán aplicables, necesariamente, todos los principios generales del derecho penal y los del derecho procesal penal, a saber: principio de legalidad, irretroactividad de la ley penal, ley penal más benigna, tipicidad, determinación, tutela judicial efectiva, proscripción de la analogía para interpretación de leyes penales, insignificancia, principio de inocencia, defensa en juicio y debido proceso, principio de que nadie está obligado a declarar contra sí mismo, non bis in ídem, certeza, juez natural, imputabilidad, culpabilidad y personalidad de la pena.

La presente vinculación, entre derecho tributario y derecho penal, entre infracción y delito, cobra importancia en tanto el interés tutelado por la normativa penal tributaria asume una naturaleza finalista en busca de la completa y tempestiva percepción del tributo,

⁵⁹ TFN, Sala A, in re “Apache S.A.”, sentencia del 29 de mayo del año 2000.

⁶⁰ RAMAYÓN, Nicolás, “Reflexiones acerca de la entidad objetiva del ardid o engaño en el delito de evasión tributaria simple. Necesidad de deslindar armónicamente el tipo penal del artículo 1° de la ley 24.769 con el artículo 46 de la ley 11.683”, en “IV Jornadas de derecho penal tributario”, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, Ed. Errepar, 2009, p. 35.

⁶¹ Compuesto por dos ordenamientos normativos de represión jurídico penal, a saber: la ley 11.683 de Procedimiento Tributario que contempla las infracciones, por ello se lo denomina derecho penal tributario infraccional, y el régimen penal tributario, instaurado por ley 27.430 -título IX-, que prescribe los delitos, al cual llamamos derecho penal tributario delictual.

y también una naturaleza instrumental, persiguiendo el correcto ejercicio de la función de la determinación tributaria.

Así, *“...ambos, derecho tributario y penal se influyen entre sí en materia de delitos e infracciones. El derecho tributario configura el objeto de protección, condiciona la antijuridicidad, determina los modos de ataque al bien jurídico, etc. Pero también el derecho penal influye sobre el orden tributario, pues las valoraciones sobre la necesidad de pena y merecimiento de pena se emiten a partir de la relevancia de la conducta típica para la subsistencia de la sociedad, a partir de su incidencia en los fundamentos del orden social”*⁶².

Díaz manifestaba que *“en el derecho penal tributario el precepto, en general, es distinto de la sanción, y ésta se extrae de la parte de la disciplina extrapenal, reglamentaria de la causa del tributo y de la obligación del contribuyente”*⁶³.

Justamente, *“no es posible requerir del derecho penal que castigue los incumplimientos tributarios si no se investiga. Se hallan en igual alcance el injusto penal y el injusto tributario, por ser ésta la única forma que el aparato coactivo penal se enfila, con rigorismo científico, hacia la finalidad perseguida por el derecho tributario”*⁶⁴.

Entonces, el derecho penal tributario *“...se desenvuelve en base a presupuestos de diseño heterodoxos que lo alejan del derecho penal clásico o nuclear. Ellos surgen de la interacción y ensamble del derecho tributario con derecho penal, influyéndose mutuamente para dar como resultado normas e instituciones novedosas caracterizadas por ‘particularismos’ ...”*⁶⁵.

No existen dudas que el derecho penal tributario constituye un derecho penal especial, cuyas figuras infraccionales y delictuales desplazan, por razón de especialidad, a las propias del derecho penal común, descritas en la parte especial del Código Penal. Ello sin menoscabo de que, en tanto derecho penal especial, devienen de aplicación las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición en contrario de las normas penales tributarias.

En este norte, puede observarse cómo en ambos regímenes, tributario y penal, además de la simétrica vinculación entre las infracciones de la ley 11.683 y los delitos del régimen penal tributario, encontramos normas de eximición de la responsabilidad, en los artículos 49⁶⁶ y 16, respectivamente, las cuales se abordarán en lo sucesivo.

II. La extinción de la acción penal

A. La extinción de la acción penal en el Código Penal y en el régimen penal tributario

La acción penal es un instituto procesal cuyo objetivo principal será determinar la responsabilidad de un sujeto por la comisión de un hecho punible. El ejercicio de la acción, que corresponde al Estado, persigue la aplicación de la pena legalmente prevista para el delito que se investiga.

Righi la define como una atribución que corresponde al Estado, y sostiene que es *“...un requisito previo a la sustanciación del proceso seguido contra una persona a quien se imputa la comisión de un hecho punible, con el objeto de establecer su responsabilidad y, en su caso, imponerle la penal legalmente prevista”*⁶⁷.

La regulación de la acción penal en el Código Penal ha generado discusiones en torno a su

⁶² SANCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ, Pablo, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, Madrid, Ed. Arandazi, 2001, p.169.

⁶³ DÍAZ, Vicente O., “La respuesta penal a la delincuencia tributaria”, en www.checkpoint.laleyonline.com.ar, Ed. Thompson Reuters.

⁶⁴ SANCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ, Pablo, *La exención*, op. cit., p.169.

⁶⁵ SFERCO, José María, “Perfiles...”, op. cit..

⁶⁶ Artículo 49, ley 11.683: *“Si un contribuyente o responsable que no fuere reincidente en infracciones materiales regularizara su situación antes de que se le notifique una orden de intervención mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa, quedará exento de responsabilidad infraccional...”*.

⁶⁷ RIGHI, Esteban, *Derecho penal. Parte general*, Buenos Aires, Ed. Abeledo-Perrot, 2014, p. 475.

naturaleza jurídica. La postura mayoritaria sostiene que la admisión de esta regulación tiene naturaleza estrictamente punitiva, mientras que la corriente procesalista, en sentido contrario, opina que se trata de disposiciones de carácter procesal incorporadas a la ley sustantiva.

Lo cierto es que la acción penal resulta ser el presupuesto del proceso, por consiguiente es un instituto procesal. En este sentido, Zaffaroni, Alagia y Slokar explican que “...la teoría de la acción es un eje doctrinario central en el derecho procesal, que la jurisdicción y la competencia son por esencia materia procesal, que una disposición que le ordena a todo juez realizar un acto –tomar conocimiento directo y personal del procesado– no puede tener otra naturaleza que procesal. Si se reconoce que la sanción penal es la pena y la procesal es la nulidad, no puede haber duda de que se trata de normas procesales”⁶⁸.

Ahora bien, “las causas de extinción de la acción penal son circunstancias que evitan el ejercicio de la acción penal una vez realizado el hecho punible. No debe confundirse a las circunstancias que extinguen la acción con las causas que excluyen la culpabilidad, como es el caso de las excusas absolutorias, situación en la cual la conducta nunca fue punible”⁶⁹.

Las causas genéricas de extinción de la acción penal, aplicables a todo tipo de delito, se encuentran taxativamente previstas en el Código Penal.

El artículo 59⁷⁰ del Código Penal prescribe: “La acción penal se extinguirá: 1º) Por la muerte del imputado; 2º) Por la amnistía; 3º) Por la prescripción; 4º) Por la renuncia del agraviado, respecto de los delitos de acción privada; 5º) Por aplicación de un criterio de oportunidad, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes; 6º) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en

las leyes procesales correspondientes; 7º) Por el cumplimiento de las condiciones establecidas para la suspensión del proceso a prueba, de conformidad con lo previsto en este código y las leyes procesales correspondientes”.

Puntualmente, la incorporación expresa de la posibilidad de extinguir la acción penal por conciliación o reparación integral del perjuicio⁷¹, contemplada en el artículo 59 inciso 6º del Código Penal, en tanto efectúa una remisión a las “leyes procesales correspondientes”, generó interesantes disputas con referencia a su operatividad, es decir, si su aplicación queda supeditada o no al dictado de las reglamentaciones procesales específicas, o si resulta plenamente operativa por constituir un derecho⁷².

⁷¹ “Cabe aclarar desde un inicio que la conciliación y la reparación integral del perjuicio son figuras claramente diferenciadas. La primera constituye un mutuo acuerdo bilateral, entre el imputado y la supuesta víctima, que pone fin a su enfrentamiento. La segunda es el cumplimiento unilateral de las prestaciones comprendidas en la obligación de resarcir satisfactoriamente todas las consecuencias indebidamente producidas con el hecho ilícito”. BORINSKY, Mariano H.; TURANO Pablo N.; RODRIGUEZ Magdalena; SCHURJIN ALMENAR, Daniel, *Delitos tributarios...*, op. cit., p.482.

⁷² Lascano es partidario de considerar que la norma jurídica no es operativa de por sí, y lo expresa al decir “...que no puede operar de inmediato y por sí sola, sino que necesita ser completada por otra norma jurídica a la cual remite, en este caso el Código Procesal Penal, que deberá regular con precisión a qué delitos se puede aplicar dicha causal y cuáles requisitos deben reunir ...” (LESCANO, Carlos J., “La reparación del perjuicio como causa de extinción de las acciones penales, en *Revista de Derecho penal y criminología*, Buenos Aires, Ed. La Ley, julio de 2016, p. 127). Contrariamente, Pastor señala que “...la reparación integral del perjuicio ya está vigente como causa de extinción de la acción penal (artículo 59 inciso 6º código penal), así que es aplicable ampliamente también a los casos regidos actualmente por los códigos de 1888 y 1991, en tanto que esas normas, como leyes procesales correspondientes, no le imponen otras condiciones adicionales de procedencia. Esto es así también respecto de los casos regidos por los códigos procesales locales que, al no establecer limitaciones ulteriores, deben admitir la reparación integral del daño, sin más,

⁶⁸ ZAFFARONI, Eugenio R.; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro, *Derecho penal. Parte general*; Buenos Aires, Ed. Ediar, segunda edición, 2014, p.166.

⁶⁹ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manue, *La extinción...*, op. cit., p. 99.

⁷⁰ Artículo modificado por ley 27.147, B.O. 18 de junio del año 2015.

La respuesta debe estar dada partiendo de la operatividad o programaticidad de tal norma⁷³.

El nuevo Código Procesal Penal Federal, actualmente aplicado únicamente en las Provincias de Salta y Jujuy, no contempla la reglamentación de la reparación integral, solo contempla la conciliación⁷⁴.

Cabe destacar que, el artículo 59 inciso 6° consagra un derecho, el de extinguir la acción penal por conciliación o reparación y, por vía de principio, como lo hiciera la Corte Suprema

como causa de extinción de la punibilidad de todo hecho punible” (Pastor, Daniel R.: “Lineamientos del nuevo código procesal penal de la Nación”; Buenos Aires, Ed. Hammurabi, 2015, p. 47 y 48).

⁷³ Una norma es operativa cuando no necesita reglamentación alguna para su aplicación, mientras que la programática requiere de otras normas para su efectiva aplicación.

⁷⁴ Artículo 30 Cód. Proc. Penal Federal: “Disponibilidad de la acción. El representante del Ministerio Público Fiscal puede disponer de la acción penal pública en los siguientes casos: a. Criterios de oportunidad; b. Conversión de la acción; c. Conciliación; d. Suspensión del proceso a prueba. No puede prescindir ni total ni parcialmente del ejercicio de la acción penal si el imputado fuera funcionario público y se le atribuyera un delito cometido en el ejercicio o en razón de su cargo, o cuando apareciere como un episodio dentro de un contexto de violencia doméstica o motivada en razones discriminatorias. Tampoco podrá en los supuestos que resulten incompatibles con previsiones de instrumentos internacionales, leyes o instrucciones generales del Ministerio Público Fiscal fundadas en criterios de política criminal.”; Artículo 34 Cód. Proc. Penal Federal: “Conciliación. Sin perjuicio de las facultades conferidas a los jueces y representantes del Ministerio Público Fiscal en el artículo 22, el imputado y la víctima pueden realizar acuerdos conciliatorios en los casos de delitos con contenido patrimonial cometidos sin grave violencia sobre las personas o en los delitos culposos si no existieran lesiones gravísimas o resultado de muerte. El acuerdo se presentará ante el juez para su homologación, si correspondiere, en audiencia con la presencia de todas las partes. La acreditación del cumplimiento del acuerdo extingue la acción penal; hasta tanto no se acredite dicho cumplimiento, el legajo debe ser reservado. Ante el incumplimiento de lo acordado, la víctima o el representante del Ministerio Público Fiscal podrán solicitar la reapertura de la investigación.”.

en el caso “Angel Siri”⁷⁵, toda norma que reconoce un derecho es directamente operativa. La Corte sostuvo que bastaba la comprobación del reconocimiento de una garantía constitucional para que la misma fuera restablecida por los jueces en su integridad, sin que pudiera alegarse en contrario la inexistencia de una ley que la reglamenta.

Asimismo, la Corte Suprema ha concluido en el caso “Ekmekdjian”⁷⁶, referido a la operatividad o programaticidad de los derechos que consagran los Pactos Internacionales de Derechos Humanos, que la referencia “en las condiciones que establezca la ley” se refería a diversos sistemas jurídicos internos, integrados también por las sentencias de sus órganos jurisdiccionales.

En este orden de ideas, cuando una norma reconoce un derecho, la misma es directamente operativa, y el hecho de que se utilice la fórmula “de conformidad con lo previsto en este Código y las leyes procesales correspondientes”, no quita su carácter de operativa.

Jurisprudencialmente, encontramos una división de criterios en torno a la vigencia del artículo 59 inciso 6° del Código Penal.

En contra de esta causal de extinción de la acción penal se han expedido las Salas I, V y VI de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional⁷⁷, como así también el Tribunal Oral en lo Criminal Federal N°3⁷⁸. A favor, se han expedido los Tribunales Orales en lo Criminal de la Capital Federal N° 1, 2, 7,

⁷⁵ CSJN, “Siri, Angel S.”, sentencia del 27 de diciembre del año 1957.

⁷⁶ CSJN, “Ekmekdjian, Miguel Angel c/Sofovich, Gerardo y otros s/Recurso de hecho”, sentencia del 7 de julio del año 1992.

⁷⁷ CNFed. Crim y Correc., Sala I, CCC 71.916/2016 “B.V.”, del 5 de abril del año 2017; Sala VI, CCC 12750/2014/2/ca1 “G.G.G.” del 31 de agosto del año 2016; Sala V, CCC. 50621/2011/Ca2 “G.R.S.” del 21 de abril del año 2016.

⁷⁸ TOCF, Causa N° 1874/2015 “Antiforra Aguirre, Carlos Alberto s/ Infracción Art. 296 en función del Art. 292 del CP”, sentencia del 20 de abril del año 2016, registro N° 6609.

15, 20, 26 y 30⁷⁹, la Sala II de la Cámara Nacional de Casación en lo Criminal y Correccional⁸⁰ y la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal⁸¹.

Como señala Riquert⁸², no puede soslayarse que se viene discutiendo intensamente en la doctrina si es posible convertir a la reparación del daño en una suerte de tercer vía del derecho penal, una modalidad más del género sanción. Estas vías alternativas responden a lo que se denomina “justicia restaurativa”, en la cual, además de ser más favorable para la víctima, es más benigna para el imputado.

En este norte, en el cual la posibilidad de extinguir la acción por reparación del daño coloca al imputado en una mejor situación procesal, la Corte Suprema⁸³ ha reconocido que existe un derecho del procesado a poner fin a la acción y evitar así la imposición de una pena. Asimismo, también sostuvo que el principio pro homine implica privilegiar la interpretación legal que más derechos

acuerde al ser humano frente al poder estatal⁸⁴.

En definitiva, el artículo 59 del Código Penal establece las causales genéricas de extinción de la acción penal, y serán de plena aplicación en tanto no exista una ley especial que regule la materia específica. Ello por imperio de lo normado en el artículo 4 del Código Penal, que prescribe que “*las disposiciones generales del presente código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario*” o aquellas sean incompatibles con el espíritu y finalidad perseguida por la ley especial.

En materia fiscal, la sanción de la primera ley penal tributaria y previsional –ley 23.771⁸⁵– legislo sobre la extinción de la acción penal tributaria. Desde antaño existió la posibilidad de fugarse del proceso penal a través de la regularización de las obligaciones tributarias y/o previsionales y su correspondiente pago, manteniendo este mecanismo con las sucesivas modificaciones legislativas, dando cumplimiento a las condiciones previstas por cada texto legal.

Por consiguiente, nos encontramos frente a dos marcos normativos que prevén la posibilidad de extinguir la acción penal, por un lado, el general, es decir, el Código Penal, y por el otro, el particular, el régimen penal tributario –ley especial–.

Ahora bien, el mecanismo de extinción de la acción penal tributaria por excelencia regulado en los diversos regímenes penales tributarias, se integró paulatinamente con el dictado de recurrentes leyes de blanqueo de capitales⁸⁶ y moratorias impositivas, que, en términos generales, tienen fines exclusivamente económicos, logrando efectividad mediante la

⁷⁹ TOC Cap.Fed., Causa 4658 “Fernández”, sentencia del 26 de noviembre del año 2015; Causa 4674 “Damián Martín Ruiz”, sentencia del 11 de febrero del año 2016; CPE 1540/2018/TO2/3, “Marítima Maruba SA y otro s/inf. Ley 24.769”, sentencia del 7 de julio del año 2020; CCC 39889/2014/to1 “EIROA, Ignacio Gabriel”, sentencia del 11 de diciembre del año 2015; CCC 26772/2016/to1 “Dimas, Javier Aramela”, sentencia del 11 de octubre del año 2016; CCC 36718/2015/to1 “Seta, MAría Cristina”, sentencia del 10 de mayo del año 2017.

⁸⁰ CNCasación Crim. y Correc., Causa CCC 25872/2015/to1/cnc1 “Verde, Alva, Brian Antoni s/ recurso de casación”, registro N° 399/2017, sentencia del 22 de mayo del año 2017.

⁸¹ CNCasación Penal, Sala IV, Causa 25020/2005, sentencia del 29 de agosto del año 2017; “Villalobos, Gabriela Paola y otro s/ defraudación”; Causa 7245/2013, sentencia del 14 de noviembre del año 2018, “Bobbio Gerardo”.

⁸² RIQUERT, Marcelo A., “La extinción de la acción penal por conciliación o reparación integral del perjuicio (art. 59 inc. 6°) del CP”, en [CÁTEDRA RIQUERT: LA EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL POR CONCILIACIÓN O REPARACIÓN INTEGRAL DEL PERJUICIO \(ART. 59 INC. 6 CP\)](#)

⁸³ CSJN, “Padula”; Fallos 320:2451.

⁸⁴ CSJN, in re “Acosta, Alejandro Esteban s/ infracción art. 14, primer párrafo de la ley 23.737”, sentencia del 23 de abril del año 2008.

⁸⁵ B.O. 27 de febrero del año 1990.

⁸⁶ Es el proceso en virtud del cual bienes de origen delictivo se integran en el sistema económico legal con apariencia de haber sido obtenidos de forma lícita. Se trata de transformar el poder de adquisición potencial que tiene el capital de origen ilícito en poder de adquisición efectivo, lo que implica ocultar dicho origen ilícito.

incorporación de amnistías⁸⁷ para los supuestos de delitos fiscales.

Este sistema normativo refleja una política criminal respecto de los delitos tributarios de neto tinte recaudatorio, otorgando prevalencia a la recaudación por sobre la sanción penal, desnaturalizando así la finalidad propia de la ley penal, que no es otra que la represión de conductas que vulneran los bienes jurídicos protegidos.

Ciertamente, se mezclan consideraciones de política criminal y fiscal, es decir, la construcción de la política criminal se confunde con los propósitos fiscales donde la recaudación de los tributos constituye el pilar de la administración tributaria.

La doctrina ha sido muy crítica sobre la aplicación de estas figuras de exclusión de la pena a los delitos fiscales.

Así, Catania afirma que *“...la devastación de la conminación penal que representan las normas como las indicadas acentúan el carácter simbólico del derecho penal, más aún, en cuanto a derecho penal económico se trata. Por eso, mejor sería despenalizar estas conductas –si se piensa que no deben aplicarse penas por estos delitos– que mantener una estructura punitiva mal construida y con cláusulas de escape que no solo desincentiva el cumplimiento en debido tiempo de los deberes, sino que además fortalecen los factores de impunidad de aquellos individuos que poseen mayor disponibilidad económica...”*⁸⁸.

Por su parte, Diez y Ruetti ratifican que la figura de extinción de la acción penal por pago de la obligación fiscal transgredida constituye una razón legítima de política criminal, y sostienen que *“es de naturaleza político criminal puesto que se limita a establecer las condiciones fácticas y jurídicas para que proceda una decisión judicial de sobreseimiento por extinción de la acción, sin*

*que vaya acompañada de instrumentos recaudatorios tendientes a facilitar o alentar la aplicación de la norma”*⁸⁹.

Sin embargo, la incorporación de un mecanismo de extinción de la acción penal, por cuestiones de política criminal –en el caso la extinción por pago– no implica convalidar el uso de este instituto para recaudar más impuestos. Por consiguiente, cuando la política criminal se fusiona con la política fiscal, se transforma en una mera política recaudatoria, que mediante el pago de las obligaciones fiscales obliga al Estado a desistir de la acción penal, extinguiéndola y condonando sanciones, todo el andamiaje político del Estado en su faz penal se desdibuja y pierde su finalidad.

B. Naturaleza jurídica del mecanismo de extinción de la acción penal tributaria

Delimitar la naturaleza jurídica del instituto en cuestión ha generado diversas opiniones doctrinales. Por ello, considero oportuno desarrollar las más relevantes, a saber: A. Derivación del principio de oportunidad procesal; B. Excusa absolutoria; C. Causal que cancela la punibilidad.

B.1. Derivación del principio de oportunidad procesal

Explica Pampliega, que *“el derecho penal y la criminología en el mundo comenzaron a transitar búsquedas de caminos menos traumáticos de solución del conflicto concreto que produce en una sociedad la comisión de un delito. Estas miradas parten de no poner un foco preeminente en la afrenta ética que implica el delito, y que obligaría a ‘retribuir’ el mal ético cometido con otro más ético impuesto (disminución de bienes jurídicos del delincuente; libertad por antonomasia). Esas soluciones al conflicto generado a partir de la comisión de un delito (derecho penal de tercera vía, de penas alternativas, o justicia penal ‘dulce’ como es llamada con algún*

⁸⁷ Desincriminar temporalmente la conducta punible condicionada a prestaciones de hacer –exteriorización de activos– o de dar –pago de la obligación fiscal–.

⁸⁸ CATANIA, Alejandro, *Régimen penal tributario – Estudio sobre la ley 24.769*; Buenos Aires, Ed. Editores del Puerto, 2005, p. 263.

⁸⁹ DIEZ, Fernando J.; RUETTI, Germán, “La extinción de la acción penal por pago y demás institutos de exención de responsabilidad penal por regularización”, en URRESTI, Esteban, COMES,, Fabiana Luján, *El delito fiscal*, Buenos Aires, Ed. Ad-Hoc, 2011, p. 254.

grado de cuestionamiento) parten más bien de intentar recomponer las cosas, junto con alguna dosis de prevención especial positiva (introyección de la pauta de convivencia quebrantada por parte del transgresor)⁹⁰.

Fiel reflejo de lo mencionado fue la incorporación a nivel provincial de la mediación penal⁹¹ y, a nivel nacional, de nuevas causales de extinción de la acción penal en el artículo 59 del Código Penal⁹².

La incorporación de estos mecanismos de extinción de la acción flexibilizan el principio de legalidad –principio rector en el derecho argentino–, irradiando el principio de oportunidad⁹³ –sintéticamente: resignar persecución por razón de conveniencia política que prescinde en alguna medida del desvalor de la conducta cometida–, el cual opera con carácter excepcional al mismo.

Los jueces Hornos y Borinsky han sostenido que *“precisamente en este sentido de incorporar vías alternativas de resolución de conflicto, así como de instaurar criterios de oportunidad que mejor se adecúen a los principios constitucionales de proporcionalidad, racionalidad y última ratio, fue que se estructuró la reforma al Código Procesal Penal de la Nación”*⁹⁴.

Cafferata Nores define el principio de oportunidad como *“la atribución que tienen los órganos encargados de la promoción de la persecución penal, fundada en razones diversas de política criminal y procesal, de no iniciar la acción, o de suspender provisionalmente la acción iniciada, o de limitarla en su extensión objetiva y subjetiva, o de hacerla cesar definitivamente antes de la*

*sentencia, aún cuando concurren las condiciones ordinarias para perseguir y castigar”*⁹⁵.

Si bien no implica una aplicación estricta del mismo, los mecanismos alternativos referidos reconocen una facultad política al Ministerio Público Fiscal de disponer de la acción, decidiendo e incluso prescindiendo de la acusación pública, ya sea por motivos de política criminal o política fiscal, que conlleva soluciones menos extremas que la tradicional imposición de pena privativa de la libertad.

Como bien sostenía Maier, el derecho procesal penal reduce la vigencia del principio de legalidad entendido como persecución penal necesaria y obligatoria apoyando a su opuesto, el principio de oportunidad aún en aquéllos países que han defendido la legalidad. La ciencia empírica verificó hace tiempo la utopía práctica que se esconde tras el principio de legalidad, decisiones informales pero reales de los particulares y de los órganos de persecución penal del estado, ello provocó la necesidad de racionalizar estas decisiones poniéndolas en manos de los órganos con responsabilidad política, a fin de evitar la persecución en aquellos casos en que esa decisión resulte apoyada por algún fundamento plausible, determinado por la ley. Por otra parte, señala que resulta imposible para la organización estatal ocuparse de todas las infracciones reales a las normas penales que se cometen, y con el mismo celo, razón por la cual en aras de la eficacia de la persecución penal en aquellos casos importantes que la merecen, la decisión ha concluido permitiendo el funcionamiento de una decisión política responsable acerca de los casos en los cuales se puede evitar la persecución penal. Ello incluso supera algunos inconvenientes de la aplicación de un sistema penal a casos límite de delincuencia o conducta desviada (adecuación social del hecho, mínima infracción, mínima culpabilidad), pues cualquier descripción normativa por su carácter abstracto, supera el universo de los casos pensados por el

⁹⁰ PAMPLIEGA, Ignacio M., “Pago, reparación del perjuicio y delitos fiscales”, en *Revista de Doctrina tributaria*, tomo XXXIX N° 464, Buenos Aires, Ed. Errepar, noviembre 2018, p. 1106.

⁹¹ Ley 13.433, de la Provincia de Buenos Aires, B.O. 19 de enero del año 2006.

⁹² Inciso 5°, 6° y 7°, incorporados por ley 27.147, B.O. 18 de junio del año 2015.

⁹³ Este principio tiene sustento filosófico en las teorías utilitaristas de Mill James, Bentham Jeremy y Mill John Stuart.

⁹⁴ CNCasación Penal, Sala IV, “Villalobos Gabriela Paola y otro s/defraudación”, sentencia del 29 de agosto del año 2017, registro 1119/17.

⁹⁵ CAFFERATA NORES, José, *El principio de oportunidad - Cuestiones actuales sobre el proceso penal*, Buenos Aires, Ed. Del Puerto, 1997, p.16.

legislador, evita contrasentidos en su aplicación, mientras que la mediación penal permite aplicar al transgresor medidas no penales que se adecuen mejor, en el caso para alcanzar los fines que persigue el derecho penal, provocando el menor daño posible al infractor⁹⁶.

Lo cierto es que la mayor parte de la doctrina considera al instituto de extinción de la acción penal por pago como una expresión o derivación del principio de oportunidad, que “significa la posibilidad de que los órganos públicos, a quienes se les encomienda la persecución penal, prescindan de ella, en presencia de la noticia de un hecho punible o, inclusive, frente a la prueba más o menos completa de su perpetración, formal o informalmente, temporal o definitivamente, condicionada o incondicionalmente, por motivos de utilidad social o razones político-criminales”⁹⁷.

En idéntico sentido, Haddad entiende que “...se mantiene esta alternativa legal como la aplicación del principio de oportunidad, lo cual implica que, al no ser factible detener la acción judicial luego de la notitia criminis, en determinados casos –relacionados con la conveniencia u oportunidad- conviene provocar una alternativa para concluir la investigación de las causas menores, a los fines de descongestionar los organismos de represión que, de este modo, pueden dedicarse a las causas de mayor significación”⁹⁸.

Postura que no es compartida por Catania, quien señala que no existe acto de disposición alguno sobre la extinción de la acción por pago, de modo que no resulta posible su encuadramiento en el principio de oportunidad, concluyendo que resulta ser una causa voluntaria de extinción de la acción penal.

⁹⁶ MAIER, Julio, *El Ministerio Público Fiscal en el proceso penal*, Buenos Aires, Ed. Ad-Hoc, 2003.

⁹⁷ MAIER, Julio, *Derecho procesal penal*, Buenos Aires, Segunda edición, Ed. Editores del Puerto, 2004, tomo I, p. 555.

⁹⁸ HADDAD, Jorge E., *Ley penal tributaria comentada*, Buenos Aires, Octava edición, Ed. Abeledo Perrot, 2018, p.220.

B.2. Excusa absolutoria

Una tesis minoritaria en doctrina, la cual comparto, sostiene que la extinción de la acción penal por pago resulta ser una excusa absolutoria, es decir, “aquellas circunstancias que excluyen la punibilidad sin afectar ni lo ilícito ni la culpabilidad. En general, se sostiene que las excusas absolutorias tienen muy diversos fundamentos, pero que todos ellos tienen carácter extrapenal y de naturaleza jurídico-penal”⁹⁹. Dentro de esta postura encontramos a Chiara Díaz para quien “la incriminación y castigo son resignados en función de ciertas condiciones, fundamentalmente del pago de la obligación fiscal”¹⁰⁰.

En sentido semejante se manifiesta Vinassa, para quien el instituto en cuestión constituye “...una excusa absolutoria de tipo objetivo, que naturalmente opera en el ámbito de la punibilidad –suprimiéndola- y cuya consecuencia procesal, por disposición del legislador, es la extinción de la acción penal”¹⁰¹.

En opinión contraria, Barbitta y Garçon, sostienen que el instituto de extinción analizado no podría ser considerado una excusa absolutoria, por cuanto “...no corresponde considerar al instituto del artículo 16 LPT como tal pues, si el legislador tuvo en miras limitar el momento para su aplicación a la etapa procesal señalada por el artículo 346 del CPP Nación, es evidente que no pudo haber querido darle tal carácter, ya que para ello debes estar frente a un delito (acción, típica, antijurídica y culpable), cuya existencia sólo puede ser afirmada al momento del dictado de una sentencia condenatoria”¹⁰².

⁹⁹ RUSCONI, Maximiliano, *Derecho penal...*, op. cit., p. 493.

¹⁰⁰ CHIARA DÍAZ, Carlos A., *La ley penal tributaria y previsional*, Santa Fe, Ed. Rubinzal-Culzoni, 1997, p. 311.

¹⁰¹ VINASSA, Federico: “La extinción de la acción penal por pago”; en ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel; SFERCO José María (Directores), *Derecho penal...*, op. cit., p. 742.

¹⁰² GOLDMAN, Diego H., *Práctica penal tributaria. Prueba, proceso, dogmática y política criminal*, Buenos Aires, Ed. Del Puerto, 2012, p. 276 y 277.

Macchi considera la figura de extinción de la acción penal por pago asimilable a la reparación de un daño, por cuanto *“pretender subsumir el cumplimiento de las obligaciones tributarias o de la seguridad social dentro de las instituciones tradicionalmente reconocidas por el derecho penal, implica un esfuerzo de escaso horizonte, puesto que se retacea una diferencia sustancial que está en la base misma de su formulación: no se trata de una pena, sino del cumplimiento de una obligación. Este cariz delata la diferente naturaleza jurídica y, por consiguiente, los diferentes efectos que inexorablemente sobrevendrán en el ámbito penal”*¹⁰³.

Fridenberg, por su parte, entiende que *“esta figura, como otras similares en otras leyes penales especiales, constituyen herramientas de política criminal, tendientes a evitar la estigmatización que el sistema carcelario produciría en el evasor no reincidente, mediando un hacer activo por parte del contribuyente en orden a la reparación del daño causado”*¹⁰⁴.

Álvarez Echagüe también considera que se trata de una excusa absolutoria, es decir, de una cuestión material y no meramente formal, explicando que *“las excusas absolutorias son entendidas como el camino que fue previsto por el legislador al considerar más útil tolerar el delito que castigarlo, aunque se reconoce que el delito ha existido y hay alguien que debe responder por ello. Es decir, existe una acción típica, antijurídica y culpable, así como persona que debe responder, pero debido a la previsión del legislador que posibilita extinguir la acción penal, no hay delito”*. En este sentido, explica que *“cumple con el objetivo primordial y real que ha tenido en miras el legislador al sancionar la Ley Penal Tributaria, que es el de maximizar la recaudación”*¹⁰⁵.

Diez y Ruetti critican esta postura al entender que la excusa absolutoria constituye una previsión legal basada en un supuesto preexistente al delito mismo, y no un evento posterior a la configuración del ilícito, como sucede en el caso de la regularización de la obligación fiscal inicialmente transgredida.¹⁰⁶

B.3. Causal que cancela la punibilidad

Jurisprudencialmente se sostuvo que se trata de *“una causa de cancelación de la punibilidad de un hecho por hipótesis típico y antijurídico”, que “por razones político-criminales, o si se quiere de política jurídica general, la ley concede por única vez la cancelación de la punibilidad cuando se ha asegurado la recaudación del tributo evadido, lo que acarrea una liberación de la persecución y de la eventual pena”*¹⁰⁷.

Dentro de esta postura se enrola Virgolini, quien critica a la tesis del principio de oportunidad sosteniendo que *“el reconocimiento de un derecho a no ser penado...impide que se considere al instituto como una manifestación del principio de oportunidad. El principio de oportunidad en la persecución penal se traduce en la facultad dispositiva de la acción penal en función de criterios de oportunidad en la promoción y prosecución de un proceso. Es incompatible con una disposición que asegura al ciudadano el derecho a no ser penado si paga, o a pagar para no ser penado”*¹⁰⁸.

Así, expone su tesitura manifestando que *“...el efecto real de la aplicación del instituto es impedir la punibilidad, que se refleja en el efecto inmediato descrito por la ley como la extinción de la acción penal, esto debe ser entendido como la imposibilidad de imposición concreta de una pena, que opera sin eliminar o cancelar los presupuestos*

¹⁰³ MACCHI, Miguel A., *Sistema penal tributario y de la seguridad social*, Buenos Aires, Ed. Ábaco, 1999, p. 281.

¹⁰⁴ FRIDENBERG, Juan P., *Procedimiento penal tributario*, Buenos Aires, Ed. Ad-Hoc, 2012, p. 292.

¹⁰⁵ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, “Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales”, Buenos Aires, Ed. Ad-Hoc, 2004, p.321.

¹⁰⁶ DIEZ, Fernando J.; RUETTI, Germán, *La extinción...*, op. cit., p.256.

¹⁰⁷ CNCasación Penal, Sala II, in re “*Aliberti, Omar Alberto s/recurso de casación*”, sentencia del 22 de marzo del año 2010.

¹⁰⁸ VIRGOLINI, Julio, “El artículo 14 de la ley penal tributaria como límite de punibilidad”, en la *Revista de Derecho penal tributario del Centro de Estudios en lo Penal Tributario*, Buenos Aires, año 2, número 4, 1995, p. 49.

*dogmáticos del delito. El examen de la norma deberá hacerse, en consecuencia, en el marco de la teoría de la coerción penal, y allí el instituto, generalmente calificado como fuga o salida del proceso, viene en realidad a constituir lo que se conoce como una causa penal de cancelación de la punibilidad*¹⁰⁹.

Por su parte, Diez y Ruetti entienden que *“...la cláusula del art. 16 de la ley 24.769 constituye, con algunas particularidades, una causal cancelatoria de la punibilidad y, por ende, sobreviviente al hecho, dado que en el caso de contribuyentes que hayan pagado la obligación fiscal que se supone evadida*¹¹⁰, *tal acontecimiento (su pago) es naturalmente posterior el hecho delictivo. Dicha causal no es personal, sino que se encuentra vinculada al hecho, es decir, a la existencia de una obligación tributaria transgredida, abarcando sus efectos a otros sujetos partícipes*¹¹¹.

III. Evolución del mecanismo propio de extinción de la acción penal tributaria¹¹²

En el año 1974 se dictó la ley 20.658¹¹³, la primera ley que contenía disposiciones sobre penas privativas de la libertad y sanciones accesorias de inhabilitación para casos de defraudación tributaria.

Durante la vigencia de esta ley no existieron condenas penales, ello obedeció a un sistema de prejudicialidad en el cual se supeditaba el proceso penal a la resolución del procedimiento de determinación de oficio, regido por ley 11.683, el que resultaba muy

extenso, operando así la prescripción o bien la insignificancia de la defraudación hacia desistir la persecución penal.

La ley 23.771¹¹⁴ fue la primer ley penal tributaria y previsional de la legislación Argentina, creada en el marco de la crisis económica de 1980, que en su artículo 14¹¹⁵ legislo sobre la extinción de la acción penal tributaria. El mismo preveía la extinción por pago de la pretensión fiscal para todos los delitos previstos en la ley.

Villegas sostiene que *“lo que se quiso es atemorizar ante la amenaza de prisión, pero para que los contribuyentes más significativos (y de deudas mayores) terminarán pagando lo pretendido por el fisco, con lo cual cesaba la amenaza penal. Es decir, por un erróneo concepto de política criminal, incorrectamente mezclado con política fiscal, se quiso recaudar no disuadiendo sino perdonando, y eso en breve tiempo erosionó el sistema que terminó fracasando*¹¹⁶.

Para la procedencia del instituto de la extinción de la acción, la cual se encontraba a merced del tribunal interviniente, se debían reunir determinados requisitos, los cuales consistían en: a) que fuese posible la imposición de condena de ejecución condicional; b) que el infractor acepte la pretensión fiscal –sea impositiva o previsional– y dé cumplimiento con la misma, efectivizado así el cumplimiento de las obligaciones; c) que no se haya utilizado previamente este instituto; d) que haya otorgado vista al fiscal y querellante.

¹⁰⁹ VIRGOLINI, Julio, “El artículo 14...”, op. cit.

¹¹⁰ Pues pese a resultar una causal que excluye la punibilidad, la aceptación y regulación importa, en los hechos, ausencia de culpabilidad o sentencia que así lo declare.

¹¹¹ DIEZ, Fernando J.; RUETTI, Germán, *La extinción...*, op. cit., p.260.

¹¹² Leyes penales tributarias: ley 23.771, artículo 14 (1990); ley 24.769, artículo 16 (1997); ley 26.735, artículo 14 (2011); Leyes blanqueo y moratoria: ley 26.476 (2008); ley 26.860 (2013); ley 27.260 (2016); ley 27.541 (2019); ley 27.562 (2020); ley 27.653 (2021); Otras leyes: ley 20.658 (1974); ley 25.401 (2001).

¹¹³ B.O. 22 de abril del año 1974. Derogada por el régimen de facto del año 1976, ley 21.344 (B.O. 12 de julio del año 1976).

¹¹⁴ B.O. 27 de febrero del año 1990.

¹¹⁵ Artículo 14, ley 23.771: *“Cuando por la pena requerida por la acusación fiscal sea aplicable la condena de ejecución condicional o cuando con anterioridad a la acusación se estimare que presumiblemente en caso de condena corresponderá la condena de ejecución condicional y el infractor acepte la pretensión fiscal o previsional, por única vez el tribunal actuante, previa vista al fiscal y al querellante o, en su caso, damnificada, y una vez efectivizado el cumplimiento de las obligaciones, declarará extinguida la acción penal”.*

¹¹⁶ VILLEGAS, Héctor B., *Régimen penal tributario argentino*, Buenos Aires, Tercera edición, Ed. La Ley, 2007, p. 213 y 214.

Este mecanismo era de amplio espectro de aplicación, únicamente operaban dos restricciones, a saber, no era de aplicación para el caso de reincidentes y solo podía utilizarse una única vez.

El leading case en relación al artículo 14 de la ley 23.771 es la causa “Sagra”¹¹⁷, en la cual la Corte Suprema sostuvo que *“el art. 14 ley 23.771 instituye una excepción basada en razones de política legislativa -cuyo acierto o conveniencia es materia ajena a la competencia del tribunal que la aplica- que permite extinguir la acción penal cuando se satisface la pretensión del organismo administrativo, sin que esa conducta procesal implique reconocimiento de los hechos ni del derecho en que se funda”*.

En pocas palabras, la finalidad en materia político criminal que había instaurado el Estado, que no era otra que la persecución penal de los evasores, se desvirtuaba mediante la implementación de este instituto que permitía eludir el proceso, evitando así la pena privativa de libertad, efectivizando únicamente la obligación.

En cuanto a su naturaleza jurídica, la Cámara de Casación Penal¹¹⁸, en el causa “Amorena”, sostuvo que este mecanismo de extinción de la acción penal constituía una suerte de reconciliación del infractor con su víctima, en la cual aquel procura reponer la situación a su estado anterior o sustituir el daño por una reparación que satisfaga al sujeto pasivo de la infracción, a cambio de liberarse de la amenaza penal.

Por inconvenientes en su estructura y careciendo de metodología, la ley 23.771 fue derogada a pocos años de haber entrado en rigor. La ley 24.769¹¹⁹, que sustituyó a la 23.771, siguió un claro orden metodológico en su estructura.

Este nuevo régimen penal tributario y previsional mantuvo el instituto de la extinción

de la acción penal mediante su artículo 16¹²⁰ con ciertas restricciones.

Los requisitos fijados para la procedencia de este nuevo mecanismo instaurado consistían en: a) que se trate de casos de evasión fiscal o previsional simple, es decir, los regulados por los artículos 1° y 7°; b) que el obligado acepte formalmente la liquidación o determinación de la obligación realizada por el fisco, lo cual implicaba que no podía ser cuestionada; c) que el obligado regularice su situación con el fisco, pagando el monto reclamado por el organismo recaudador en forma total e incondicional; d) todo esto debía realizarse de manera previa a que el Ministerio Público Fiscal requiera la elevación de la causa a juicio; y por último, e) que el obligado -sea persona física o de existencia ideal- no haya utilizado el beneficio de extinción por pago con anterioridad.

En definitiva, se mantuvo la restricción de utilizar el beneficio por única vez, pero limitando aún más el ámbito de aplicación, toda vez que resultaba de aplicación únicamente a dos tipos penales -evasión simple tributaria y previsional-

Coetáneamente con la vigencia de la ley 24.769, se instituyó, mediante el artículo 73¹²¹

¹²⁰ Artículo 16, ley 24.769: *“En los casos previstos en los artículos 1 y 7 de esta ley, la acción penal se extinguirá si el obligado, acepta la liquidación o en su caso la determinación realizada por el organismo recaudador, regulariza y paga el monto de la misma en forma incondicional y total, antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio. Este beneficio se otorgará por única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada. La resolución que declare extinguida la acción penal será comunicada a la Procuración del Tesoro de la Nación y al Registro Nacional de Reincidencia y Estadística Criminal y Carcelaria”*.

¹²¹ Artículo 73, ley 25.401: *“El Organismo Recaudador estará dispensado de formular denuncia penal respecto de los delitos previstos en las leyes 23.771 y sus modificaciones y 24.769, en aquellos casos en que el Poder Ejecutivo Nacional haya dispuesto regímenes de presentación espontánea en función de lo reglado por el artículo 113, primer párrafo de la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones, en la medida que el responsable de que se trate regularice la totalidad de las obligaciones tributarias omitidas a que ellos se refieran...”*.

¹¹⁷ CSJN, “Sagra S.R.L. s/Ley 23.771”, sentencia del 25 de septiembre del año 1997, causa N° 2953.

¹¹⁸ CNCasación Penal, Sala I, “Amorena, Horacio J.”, sentencia del 17 de noviembre del año 1995.

¹¹⁹ B.O. 15 de enero del año 1997.

de la ley 25.401¹²² de Presupuesto del año 2001, la dispensa de formulación de denuncia penal en aquellos casos que se hubiese efectuado la regularización espontánea de obligaciones tributarias de conformidad con el artículo 113 de la ley 11.683¹²³.

La referencia a “regularización espontánea” género diferentes posiciones en cuanto a la interpretación de ambos términos, lo que motivó el dictado por parte del Poder Ejecutivo Nacional de diversos decretos interpretativos, como ser el decreto 1387/2001¹²⁴ y 1524/2001¹²⁵.

¹²² B.O. 4 de enero del año 2001.

¹²³ Artículo 113, ley 11.683: “El Poder Ejecutivo Nacional queda facultado para disponer por el término que considere conveniente, con carácter general o para determinadas zonas o radios, la reducción parcial de la actualización prevista en los artículos 129 y siguientes, la exención total o parcial de multas, accesorios por mora, intereses punitivos y cualquier otra sanción por infracciones relacionadas con todos o cualquiera de los gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización están a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, a los contribuyentes o responsables que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas y denunciando en su caso, la posesión o tenencia de efectos en contravención, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con el responsable. Facúltase igualmente al Poder Ejecutivo Nacional para poder acordar bonificaciones especiales para estimular el ingreso anticipado de impuestos no vencidos y para hacer arreglos con el fin de asegurar la cancelación de las deudas fiscales pendientes, así como también para acordar la cesión total o parcial de los derechos sobre la cartera de créditos fiscales provenientes de diferimientos promocionales de impuestos...”.

¹²⁴ B.O. 2 de noviembre del año 2001. Artículo 38: “En el caso de acogimiento a regímenes de regularización de obligaciones tributarias, y únicamente a los fines previstos en el artículo 73 de la ley N° 25.401, se considerará espontáneo todo acogimiento efectuado por el contribuyente o responsable mientras no exista sentencia firme”.

¹²⁵ B.O. 26 de noviembre del año 2001. Artículo 17: “A los fines previstos en el artículo 38 del Decreto N° 1387/01, el acogimiento espontáneo podrá concretarse mientras no exista sentencia o

A partir de entonces se comenzó a cuestionar la constitucionalidad de los decretos mencionados ut supra. La Corte Suprema, en la causa “Bakchellian”¹²⁶, haciendo suyos los argumentos vertidos por el entonces Procurador General de la Nación –Nicolás Becerra–, dejó sin efecto el fallo que declaraba la inconstitucionalidad del artículo 38 del decreto 1387/2001 y artículo 17 del decreto 1524/2001.

En el año 2008, amparándose en una situación de crisis económica internacional, se sancionó la ley 26.476¹²⁷ –régimen de regularización impositiva, promoción y protección del empleo registrado con prioridad en PyMEs y exteriorización y repatriación de capitales–, la primera ley de blanqueo y moratoria, la cual reguló la extinción de la acción penal y la dispensa de denuncia para aquellos que se acogieran al régimen¹²⁸.

resolución administrativa firme de la deuda tributaria”.

¹²⁶ CSJN, “Bakchellian, Fabián y otros s/infracción ley 24.769”, Causa 3977, sentencia del 28 de septiembre del año 2004.

¹²⁷ B.O. 24 de diciembre del año 2008.

¹²⁸ Artículo 3, ley 26.476: “El acogimiento al presente régimen producirá la suspensión de las acciones penales en curso y la interrupción de la prescripción penal, cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando la misma no tuviere sentencia firme. La cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en el presente régimen —de contado o mediante plan de facilidades de pago— producirá la extinción de la acción penal, en la medida que no existiera sentencia firme. El incumplimiento total o parcial del plan de facilidades de pago, implicará la reanudación de la acción penal o la promoción por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos de la denuncia penal que corresponda, en aquellos casos en que el acogimiento se hubiere dado en forma previa a su interposición, y el comienzo del cómputo de la prescripción penal”. Artículo 42, ley 26.476: “La Administración Federal de Ingresos Públicos estará dispensada de formular denuncia penal respecto de los delitos previstos en las leyes 23.771 y sus modificaciones y 24.769, según corresponda, en la medida que los sujetos de que se trate regularicen sus obligaciones tributarias conforme a las disposiciones de los títulos II y III de la presente ley, o en la medida que los sujetos de que se trate regularicen sus obligaciones tributarias

Así, con la entrada en vigencia de la mencionada ley, los imputados por delitos previstos en las leyes 23.771 y 24.769 contaban con el beneficio de extinguir la acción penal y, por ende, dar por finalizado el proceso penal en su contra, al margen de lo reglado por el régimen penal tributario, con el único condicionante de que no exista sentencia firme, toda vez que el beneficio era de aplicación a todos los delitos tributarios y previsionales, con la salvedad del fraude en diferimientos fiscales.

A fines del año 2011, la ley 24.769 fue reformada por la ley 26.735¹²⁹, que en lo que aquí interesa a través de su artículo 14 sustituyó el artículo 16 de la primera, eliminando la figura conocida como “fuga del proceso por pago”, por el siguiente: “El sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él”.

Precisamente, las dos condiciones a cumplir para la aplicación del instituto resultaban ser la regularización¹³⁰ espontánea y el cumplimiento de las obligaciones evadidas,

omitidas de acuerdo a las disposiciones del título I de la misma norma”.

¹²⁹ B.O. 28 de diciembre del año 2011.

¹³⁰ Implicaba que el obligado debía presentar las declaraciones juradas rectificativas, adecuando su real situación fiscal a las normas imperantes, a pesar de que la jurisprudencia se expresó en contra de la necesidad de cumplir con este requisito. Así, la CNPenal Económico, Sala A, in re “*Medicus S.A. s/ley 23.771 s/incidente de apelación*”, del 17 de noviembre del año 2000, a pesar de referirse a la anterior ley, un criterio que resulta de aplicación, a saber “...para tener por cumplido el requisito de aceptación de la pretensión fiscal y efectivización del cumplimiento de sus obligaciones exigidos por el art. 14 de la ley 23.771 para la aplicación de la extinción de la acción penal, no resulta necesario que se satisfaga la obligación de hacer consistente en presentar una declaración jurada rectificativa de aquella cuya incorrección dio origen al proceso penal”.

aplicándose también para evasiones agravadas, suplantando la extinción por pago voluntario aplicable únicamente a las evasiones simples tributarias y previsionales.

Asimismo, otra de las importantes modificaciones introducidas por la ley 26.735 fue la de su artículo 19, el cual prescribía “*agréguese como último párrafo del artículo 76 bis del Código Penal de la Nación el siguiente: artículo 76 bis: ...tampoco procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los ilícitos reprimidos por las leyes 22.415 y 24.769 y sus respectivas modificaciones*”.

La suspensión del juicio a prueba¹³¹, erróneamente conocido como probation -término del derecho anglosajón-, “es una forma de extinción de la acción penal respecto del imputado que cumplió con determinadas reglas de conducta durante un periodo de prueba fijado por el tribunal que la concedió, siempre y cuando se reúnan los requisitos legales establecidos”¹³².

Este instituto tiene como pilar el principio constitucional de mínima intervención, que, como bien sostiene Diez Ripollés, “...supone aceptar un cierto nivel de conflictividad sin una consecuente reacción de las instancias de control jurídico-penal, pese a no haber dudas sobre la lesividad del comportamiento...Ello se asume a cambio de los beneficios en libertad individual obtenidos, los posibles errores en las decisiones penalizadoras que se puedan y la potenciación de una sociedad dinámica abierta a la eventual modificación de ciertas perspectivas valorativas”¹³³.

En línea con lo dicho, autores como Vitale señalan que “la suspensión del proceso a prueba constituye una excepción al principio de legalidad. Importa una aplicación del mencionado principio de oportunidad en el proceso penal -aunque reglado por la ley y condicionado, en nuestra legislación, al ejercicio de un derecho por parte del imputado

¹³¹ Incorporado al Cód. Penal por ley 24.316 -B.O. 19 de mayo del año 1994- en el artículo 76 bis.

¹³² D’ALESSIO, Andrés J., *Código Penal de la Nación comentado y anotado. Parte general*, Buenos Aires, Ed. La Ley, 2005, tomo I.

¹³³ DIEZ REPOLLES, José L., *La contextualización del bien jurídico protegido por el derecho penal garantista*, Buenos Aires, Ed. Ad-Hoc, 1998, p. 445.

y a una decisión judicial que la disponga- en cuya virtud el Estado renuncia a investigar y juzgar ciertos delitos, por razones de conveniencia establecidas legalmente...”¹³⁴.

Históricamente, en cuanto a la aplicación del instituto de la suspensión del juicio a prueba en materia penal tributaria, por un lado, encontrábamos aquellos a favor, con fundamentos en principios constitucionales, como ser el principio de legalidad, el principio de última ratio del derecho penal, el principio pro homine, entre otros; y, por el otro, aquellos que consideran que no resulta aplicable el instituto en el ámbito penal tributario, en función de una interpretación sistemática, histórica y teleológica de la ley especial que regula la materia.

Al respecto, la Sala I de la Cámara Federal de Casación Penal, en la causa “ChengShuYu”, de fecha 6 de julio del año 2016, sostuvo “ello por cuanto el mentado artículo 16 consagraba una forma de extinguir la acción penal mediante el cumplimiento incondicional y total de la deuda al fisco antes de la formulación del requerimiento fiscal de elevación a juicio. Consecuentemente, una vez que la causa se hallaba en esa instancia procesal, caducaba la posibilidad de plantear dicho modo de extinción. De allí que la suspensión del juicio a prueba emergía como un instituto legal que -subsidiariamente- permitía al imputado acceder a la extinción de la acción que se vio frustrada en la etapa de instrucción”.

Por su parte, la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal, en la causa “La Cortiglio Ernesto”, de fecha 24 de mayo del año 2012, sostuvo “en efecto, la suspensión del juicio a prueba y la posibilidad de extinción de la acción por pago presupone situaciones diferentes que no resultan excluyentes entre sí”.

Jurisprudencialmente, la Corte Suprema ha sentado su postura adhiriendo a la tesis amplia, es decir, a favor de la aplicación del instituto, en los precedentes “Acosta”¹³⁵ y

Nanut”¹³⁶, respaldando la misma en disposiciones de tratados internacionales con jerarquía constitucional –artículo 75 inciso 22 CN-. Con posterioridad, en la causa “Cangiaso”¹³⁷, la Corte se pronunció a favor de la aplicación del artículo 76 bis del Código Penal en delitos tributarios.

Con la prohibición expresa de la aplicación del instituto de suspensión del juicio a prueba a los delitos tipificados por ley 24.769, surgieron nuevos debates doctrinarios en torno a la constitucionalidad de dicha prohibición.

Ahora bien, volviendo al tema central, como mencione en el acápite anterior, el mecanismo de extinción de la acción penal tributaria, regulado en los diversos regímenes penales tributarios, se integró paulatinamente con el dictado de recurrentes leyes de blanqueo de capitales y moratorias impositivas anexas a leyes de amnistías.

En el año 2013, entró en vigencia la ley 26.860¹³⁸ -exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior-, más conocida como la ley de los CEDINES. La misma preveía la dispensa de

¹³⁴ VITALE, Gustavo L, *Suspensión del proceso penal a prueba*, Buenos Aires, Ed. Del Puerto, 2004.

¹³⁵ CSJN, “Acosta”, sentencia del 23 de abril del año 2008.

¹³⁶ CSJN, “Nanut”, sentencia del 7 de octubre del año 2008.

¹³⁷ CSJN, “Cangiaso”, sentencia del 16 de diciembre del año 2014.

¹³⁸ B.O. 3 de junio del año 2013.

pena mediante sus artículos 9° inciso “b”¹³⁹ y 16¹⁴⁰.

En el año 2016, por ley 27.260¹⁴¹, se instauró un amplio blanqueo y moratoria. Su estructura constó de dos libros, el primero de ellos bajo el título “Programa nacional de reparación histórica para jubilados y pensionados” y el segundo referido al

¹³⁹ Artículo 9, inciso “b”, ley 26.735: “Los sujetos que efectúen la exteriorización, conforme a las disposiciones de este título, no estarán obligados a informar a la Administración Federal de Ingresos Públicos, sin perjuicio del cumplimiento de la ley 25.246 y demás obligaciones que correspondan, la fecha de compra de las tenencias ni el origen de los fondos con las que fueran adquiridas, y gozarán de los siguientes beneficios: ...b) Quedan liberados de toda acción civil, comercial y penal tributaria —con fundamento en la ley 23.771 y sus modificaciones, durante su vigencia, y la ley 24.769 y sus modificaciones— administrativa, penal cambiaria —dispuesta en la ley 19.359 (t.o. 1995) sus modificatorias y reglamentarias, salvo que se trate del supuesto previsto en el inciso b) del artículo 1° de dicha ley— y profesional que pudiera corresponder, los responsables por transgresiones que resulten regularizadas bajo el régimen de esta ley y las que tuvieran origen en aquéllas. Quedan comprendidos en esta situación los socios administradores y gerentes de sociedades de personas, directores, gerentes, síndicos y miembros de los consejos de vigilancia de sociedades anónimas y en comandita por acciones y cargos equivalentes en cooperativas, fideicomisos y fondos comunes de inversión, y profesionales certificantes de los balances respectivos. Este beneficio no alcanza a las acciones que pudieran ejercer los particulares que hubieran sido perjudicados mediante dichas transgresiones”.

¹⁴⁰ Artículo 16, ley 26.735: “La Administración Federal de Ingresos Públicos estará dispensada de formular denuncia penal respecto de los delitos previstos en las leyes 23.771 y sus modificaciones y 24.769 y sus modificaciones, según corresponda, así como el Banco Central de la República Argentina de sustanciar los sumarios penales cambiarios y/o formular denuncia penal respecto de los delitos previstos en la ley 19.359 (t.o. 1995) y sus modificaciones —salvo que se trate del supuesto previsto en el inciso b) del artículo 1° de dicha ley—, en la medida que los sujetos de que se trate adhieran al régimen previsto en el título II de la presente ley”.

¹⁴¹ B.O. 22/07/2016.

“Régimen de sinceramiento fiscal”¹⁴² integrado, a su vez, por dos títulos, “Sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior” —blanqueo de capitales— y “regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras” —moratoria—.

La última ley que instauró una moratoria fue la ley de solidaridad social y reactivación productiva en el marco de la emergencia pública —ley 27.541¹⁴³—, de fines del 2019, que en su título IV, capítulo I, prescribe la regularización de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras para

¹⁴² Artículo 46, ley 27.260: “Los sujetos que efectúen la declaración voluntaria y excepcional e ingresen el impuesto especial, en caso de corresponder, que se establece en el artículo 41 y/o adquieran alguno de los títulos o cuotas partes previstos en el artículo 42, y los sujetos del antepenúltimo párrafo del artículo 38 por quienes puede hacerse la declaración voluntaria y excepcional, conforme a las disposiciones de este Título, gozarán de los siguientes beneficios en la medida de los bienes declarados: a) No estarán sujetos a lo dispuesto por el artículo 18, inciso f), de la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones, con respecto a las tenencias declaradas; b) Quedan liberados de toda acción civil y por delitos de la ley penal tributaria, penal cambiaria, aduanera e infracciones administrativas que pudieran corresponder por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en los bienes y tenencias que se declaren voluntaria y excepcionalmente y en las rentas que éstos hubieran generado...; c) Quedan liberados del pago de los impuestos que se hubieran omitido ingresar y que tuvieran origen en los bienes y tenencias de moneda declarados en forma voluntaria y excepcional, ...; d) Los sujetos que declaren voluntaria y excepcionalmente los bienes y/o tenencias que poseyeran al 31 de diciembre de 2015, sumados a los que hubieren declarado con anterioridad a la vigencia de la presente ley, tendrán los beneficios previstos en los incisos anteriores, por cualquier bien o tenencia que hubieren poseído con anterioridad a dicha fecha y no lo hubieren declarado...”.

¹⁴³ B.O. 23 de diciembre de 2019.

PyMEs¹⁴⁴. La misma fue ampliada por ley 27.562¹⁴⁵ y ley 27.653¹⁴⁶ a causa de los efectos de la pandemia mundial por coronavirus Covid-19 gestada en el año 2020.

Sin perjuicio que, en forma semejante, el mecanismo de extinción de la acción penal regulada en el artículo 16 del régimen penal tributario y las amnistías fiscales poseen una finalidad recaudatoria, se diferencian en tanto el artículo 16 exige el cumplimiento íntegro de la obligación tributaria debida –capital e intereses- para que proceda la extinción de la acción penal, mientras que las amnistías prescriben un perdón fiscal más amplio, condonando parcial o totalmente intereses y/o multas.

Como se ha demostrado, los diversos regímenes penales tributarios y previsionales que establecieron la pena de prisión privativa de libertad para los delitos allí tipificados, fueron acompañados en su progreso con el dictado de recurrentes leyes de amnistías fiscales que permitían la fuga del proceso penal, desvirtuando así la finalidad del derecho penal, considerado de última ratio, afectando principalmente la seguridad

jurídica¹⁴⁷, principio reconocido constitucionalmente.

Siguiendo a Vinassa, el instituto de extinción de la acción penal, regulado en el régimen penal tributario, “...constituye la norma que sintetiza la tensión que impera en todo el sistema punitivo fiscal, cuando se encuentran dos fuerzas que parecen operar en sentido contrapuesto: la política criminal por un lado, cuya finalidad es definir pautas para prevenir y reaccionar frente al fenómeno delictivo, y la política fiscal, por el otro, cuya finalidad –acotada a este ámbito- es asegurar un adecuado nivel de ingresos tributarios a la hacienda pública”¹⁴⁸, culminando en la preeminencia de la política fiscal por sobre la criminal, revelando la finalidad recaudatoria del régimen penal tributario.

En este sentido, “...lo que constitucionalmente es inadmisibles, es poner al sistema penal al servicio de la recaudación, lo que implica que los fundamentos mismos de la ley penal tributaria sean conculcatorios de elementales principios constitucionales que rigen el derecho penal”¹⁴⁹.

¹⁴⁴ Artículo 8, ley 27.541: “Los contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentren a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, que encuadren y se encuentren inscriptos como Micro, Pequeñas o Medianas Empresas, según los términos del artículo 2° de la ley 24.467 y sus modificatorias y demás normas complementarias, podrán acogerse, por las obligaciones vencidas al 30 de noviembre de 2019 inclusive, o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, al régimen de regularización de deudas tributarias y de los recursos de la seguridad social y de condonación de intereses, multas y demás sanciones que se establecen por el presente Capítulo. A tal fin, deberán acreditar su inscripción con el Certificado MiPyME, vigente al momento de presentación al régimen que se aprueba por la presente ley, conforme lo establecido por la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa del actual Ministerio de Desarrollo Productivo. Podrán acogerse al mismo régimen las entidades civiles sin fines de lucro...”.

¹⁴⁵ B.O. 26 de agosto del año 2020.

¹⁴⁶ B.O. 11 de noviembre del año 2021.

¹⁴⁷ El concepto de seguridad jurídica demanda no sólo la aptitud para prever comportamientos estatales y privados de modo bastante preciso, conforme a un derecho vigente claro y estable, sino también que esas conductas pronosticables tengan una cuota mínima de razonabilidad, legitimidad y de justicia. La primera formulación del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, abordada a través de la exigencia de certeza, aparece con Adam Smith, que en el año 19776, recogió cuatro cánones: igualdad, certeza, comodidad del pago y economía en la recaudación. El principio de seguridad jurídica logró consagración en la Revolución Francesa y en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano – 26 de agosto del año 1789-. El principio de seguridad jurídica ha asumido jerarquía constitucional en diversas constituciones –ej. España-, si bien en la Constitución Argentina no encontramos mención explícita, puede inferirse del artículo 33.

¹⁴⁸ Vinassa, Federico: “La extinción de la acción penal por pago”; en Álvarez Echagüe, Juan Manuel - Sferco José María (Directores): “Derecho penal...”, op. cit., p.739.

¹⁴⁹ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel; ZURCHMITTEN, Ivanna R.: “La finalidad recaudatoria del régimen penal tributario argentino. Análisis de su inconstitucionalidad”, en ÁLVAREZ

La finalidad recaudatoria de las leyes penales tributarias también se refleja en los constantes regímenes de moratorias, que mediante amnistías pretenden atender el financiamiento del Estado, mejorando la recaudación. *“De ahí que cuando se realizan presentaciones espontáneas de secuencia cronológica válida, el legislador ve reflejada su aspiración de recaudar, y con ello agota el camino de la punición. No estamos diciendo ninguna novedad, porque algunos tribunales son los que han admitido en una familia numerosa de fallos que el objetivo primordial de toda ley penal tributaria es recaudar antes que preservar el orden en los patrones del derecho penal común”*¹⁵⁰, sin perjuicio de que *“...la finalidad constitucional del derecho penal es acotante y garantizadora, y no recaudatoria. El derecho penal procura prevenir (ciertos) ataques a intereses valorados, entre los que pueden incluirse algunas políticas de Estado, pero no es un instrumento para ejecutarlas”*¹⁵¹.

Roxin, por su parte, expresa que *“esta doctrina, al querer prevenir el delito mediante las normas penales, constituye fundamentalmente una teoría de la amenaza penal. Pero constituye, asimismo, por la acción de su efecto, necesariamente una teoría de la imposición y de la ejecución de la pena, puesto que de esto depende la eficacia de su amenaza”*¹⁵².

Catania, en disconformidad con las cláusulas de extinción de la acción penal tributaria, sostiene que se las debe considerar *“...como una de las causas que permiten el desarrollo de las maniobras que se intentan reprimir, de consuno con los planes de regularizaciones tributarios”*. Asimismo, manifiesta que *“la*

*devastación de la conminación penal que representan las normas como las indicadas acentúa el carácter simbólico del derecho penal, más aún, en cuanto a derecho penal económico se trata. Por eso, mejor sería despenalizar estas conductas —si se piensa en que no deben aplicarse penas por estos delitos— que mantener una estructura punitiva mal construida y con cláusulas de escape que no sólo desincentivan el cumplimiento en debido tiempo de los deberes, sino que, además, fortalecen los factores de impunidad de aquellos individuos que poseen mayor disponibilidad económica (la hayan obtenido legalmente, o sea el producto de una exitosa trayectoria delictiva)”*¹⁵³.

A. Reforma Ley 27.430

El 30 de diciembre de 2017 entró en vigencia la ley 27.430¹⁵⁴, una ley ómnibus que introdujo una gran cantidad de reformas tributarias de toda índole. En lo que aquí interesa, mediante el título IX se aprobó el nuevo régimen penal tributario, que derogó la ley 24.769.

El nuevo artículo 16¹⁵⁵ prevé el mecanismo de extinción de la acción penal, eliminando la regularización espontánea, volviendo así, aunque con algunos matices, a la extinción por pago que preveía la ley 24.769 en su texto

ECHAGÜE, Juan Manuel; SFERCO, José María (Directores), *Derecho penal...*, op. cit., p.69.

¹⁵⁰ DÍAZ, Vicente Oscar, “Causa extintiva del delito tributario”; en *Revista de Derecho penal – Derecho penal económico*, Santa Fe, Ed. Rubinzal Culzoni, 2010, p. 23.

¹⁵¹ VIRGOLINI, Julio E. S.; SILVESTRONI, Mariano H., “Ley penal tributaria: un derecho penal inconstitucional”; en [Ley penal tributaria: Un derecho penal inconstitucional](#).

¹⁵² ROXIN, Claus, *Derecho penal, Parte general*, Buenos Aires, Ed. Thomson - Civitas, 2008, tomo I, p. 90.

¹⁵³ CATANIA, Alejandro J., *Régimen penal...*, op. cit., p. 262 y 263.

¹⁵⁴ B.O. 29 de diciembre del año 2017.

¹⁵⁵ Artículo 16, ley 27.430, título IX: *“En los casos previstos en los artículos 1º, 2º, 3º, 5º y 6º la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula. Para el caso, la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia. Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada”*.

original, la cual constituye una causal cancelatoria de la punibilidad.

En definitiva, hay “...un regreso a las fuentes, lamentable por cierto. Esto es, vuelve a primar la inconstitucional finalidad recaudatoria, sin eufemismos, enmascaramientos ni tapujos. Sin embargo, la esquizofrenia, no solo del legislador sino de los que proyectan las normas es total y absoluta, pues de un esquema como el asumido con la ley 26.735 de regularización espontánea, donde expresamente se quiso desterrar la extinción por pago, muy pocos años después, se regresa a él, con pocos matices diferenciales de la fuga del proceso, aunque con uno esencial: pueden extinguirse evasiones agravadas”¹⁵⁶.

La esquizofrenia del legislador, a que hace referencia Álvarez Echagüe, puede observarse en el correr de los últimos treinta años, desde la sanción de la primera ley penal tributaria.

Por un lado, se han sancionado leyes penales tributarias cada vez más rigurosas en torno a las penas aplicables, y, por el otro, se han puesto a disposiciones una variedad de regímenes de fuga del proceso penal cada vez más amplios, los cuales abarcan el mecanismo propio de extinción de la acción regulada en la ley especial y los blanqueos de capitales y moratorias, referenciados precedente.

Resulta contradictorio el mecanismo de extinción de la acción penal tributaria, denominado en doctrina como fuga del proceso, con los fines propios del régimen penal tributario que no son otros que combatir el fraude fiscal.

Así, estas disposiciones acentúan el carácter simbólico del derecho penal tributario, fortaleciendo la impunidad de aquellos contribuyentes que cuenten con los medios económicos para hacer frente al pago, en pocas palabras beneficiar a quienes poseen mayor capacidad contributiva¹⁵⁷.

“El instituto de la extinción por pago no cumple con ninguna de las finalidades propias de la política criminal. Ello así, pues carece de función preventivo-especial debido a que no

se advierte cómo a través del simple pago de lo adeudado se puede obtener un objetivo de índole educativa o resocializadora. Además, debilita la función preventivo-general de los delitos tributarios a que la norma se refiere, al quitarle efecto disuasorio a las penas allí establecidas, pues puede arriesgarse el autor a cometer el hecho ilícito, al amparo de que, si luego es descubierto, podrá extinguir la acción y evitar así la punibilidad...”¹⁵⁸.

La principal consecuencia de estos vaivenes legislativos es la expresión de una falta de política criminal concreta respecto de la persecución penal de los delitos tributarios, lo cual lleva a que resulte cuasi imposible instaurar una cultura tributaria afín al Estado, reinando siempre los fines recaudatorios por sobre la sanción penal, a la vez que se menoscaban los principios de derecho penal de subsidiariedad, mínima intervención y racionalidad penal.

Asimismo, la presente reforma tributaria implementada por ley 27.430, que deroga la ley penal tributaria 24.769, abre nuevamente el debate sobre la aplicación del instituto de la suspensión del juicio a prueba en delitos tributarios, toda vez que la reforma introducida por la ley 26.735 al artículo 76 bis del Código Penal en cuanto prohibía la aplicación del instituto a los delitos tipificados por ley 24.769, carece actualmente de operatividad, atento su derogación.

IV. El regreso a la extinción de la acción penal por cancelación

A. El nuevo artículo 16. Análisis integral.

El nuevo artículo 16 prescribe: “En los casos previstos en los artículos 1°, 2°, 3°, 5° y 6° la acción penal se extinguirá, si se aceptan y

¹⁵⁶ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, *La extinción...*, op. cit., p. 372.

¹⁵⁷ CATANIA, Alejandro, *Régimen penal...*, op. cit., p. 276.

¹⁵⁸ MARUM, E., ARCE, E., “Especiales modos de extinguir la acción penal en los actuales delitos tributarios y previsionales”, en *Cuadernos de doctrina y jurisprudencia penal*, año III, número 7; Buenos Aires, Ed. Ad-Hoc, 1997, p. 583, en BORINSKY, Mariano H.; GALVÁN GREENWAY, Juan P., LÓPEZ BISCAYART, Javier; Turano, Pablo N., *Régimen penal tributario y previsional. Ley 24769 con las reformas de la ley 26735*; Santa Fe, Ed. Rubinzal-Culzoni, 2012, p. 215.

cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula.

Para el caso, la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia. Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada”.

Considero relevante efectuar un análisis pormenorizado de los elementos normativos y demás presupuestos contenidos en el artículo en cuestión.

A.1. Presupuesto objetivo

La primera distinción que pongo de resalto viene dada por la estipulación taxativa de las figuras delictuales que se encuentran alcanzadas por el mecanismo de extinción de la acción penal, a saber, evasión fiscal simple¹⁵⁹ o agravada¹⁶⁰, aprovechamiento

indebido de beneficios fiscales¹⁶¹, evasión de los recursos de la seguridad social simple¹⁶² o agravada¹⁶³, a diferencia del régimen anterior que se refería a “obligaciones evadidas”, dando lugar a grandes debates sobre la posibilidad de extinguir la acción penal respecto de la figura de aprovechamientos indebidos de tributos, beneficios o recursos de la seguridad social.

Partidarios de la posición que entendió que el término “obligaciones evadidas” dejaba por fuera del beneficio de extinción de la acción penal a los delitos de aprovechamientos indebido de tributos, beneficios o recursos de la seguridad social, como así también a los delitos fiscales comunes, por ejemplo, la asociación ilícita, se encuentran Fridenberg¹⁶⁴,

generado por tal concepto superare la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$1.500.000)”.

¹⁶¹ Artículo 3º, ley 27.430, título IX, op. cit..

¹⁶² Artículo 5º, ley 27.430, título IX: “Evasión simple. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000) por cada mes”.

¹⁶³ Artículo 6º, ley 27.430, título IX: “Evasión agravada. La prisión a aplicar se elevará de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años cuando en el caso del artículo 5º, por cada mes, se comprobare cualquiera de los siguientes supuestos: a) El monto evadido superare la suma de un millón de pesos (\$ 1.000.000); b) Hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación y/o instrumentos fiduciarios, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000); c) Se utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000)”.

¹⁶⁴ FRIDENBERG, Juan Pablo, *Procedimiento penal...*, op. cit..

¹⁵⁹ Artículo 1º, ley 27.430, título IX, op. cit..

¹⁶⁰ Artículo 2º, ley 27.430, título IX: “Evasión agravada. La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión cuando en el caso del artículo 1º se comprobare cualquiera de los siguientes supuestos: a) El monto evadido superare la suma de quince millones de pesos (\$ 15.000.000); b) Hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de dos millones de pesos (\$ 2.000.000); c) El obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de dos millones de pesos (\$ 2.000.000); d) Hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos, siempre que el perjuicio

Borinsky, Galván Greenway, Lopéz Biscayart y Turano¹⁶⁵.

Contrariamente, en jurisprudencia se admitió la aplicación del beneficio para el resto de los delitos fiscales, en virtud de no encontrarse regulación expresa que los excluyera¹⁶⁶.

Resulta irrazonable y carente de sentido que el actual régimen haya excluido a los delitos de apropiación indebida de tributos¹⁶⁷ y apropiación indebida de recursos de la seguridad social¹⁶⁸ -delitos con penas mínimas menores a los tres años de prisión, lo cual da lugar a la ejecución condicional- de la utilización del beneficio de extinción de la acción penal, considerando que se da la

¹⁶⁵ BORINSKY, Mariano H.; GALVÁN GREENWAY, Juan P.; LÓPEZ BISCAYART, Javier; TURANO, Pablo N., *Régimen penal...*, op. cit.

¹⁶⁶ Cam. Fed. San Martín, Sala II, "F.H.A., F.S. y F.L. s/inf. Art. 9 L.P.T.", sentencia del 12 de junio del año 2014; Cam. Fed. Rosario, Sala A, "Albatidaga, Leandro Enrique s/apropiación indebida de los recursos de la seguridad social", sentencia del 14 de mayo del año 2015; C.N.C.P., Sala I, "Ichetti A. V. s/incidente artículo 16 L.P.T.", "Mares Sur S.A. y otro s/infr. Ley 24.769", sentencia del 3 de febrero del año 2017.

¹⁶⁷ Artículo 4º, ley 27.430, título IX: "Apropiación indebida de tributos. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado, superare la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada mes".

¹⁶⁸ Artículo 7º, ley 27.430, título IX: "Apropiación indebida de recursos de la seguridad social. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes con destino al sistema de la seguridad social, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada mes. Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no depositare total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada mes".

posibilidad de fugarse del proceso frente a delitos que prevén penas cuyos mínimos y máximos son superiores a los excluidos.

En este sentido, no se advierte un supuesto de mayor reprochabilidad, en los delitos excluidos de la aplicación del mecanismo de extinción, que amerite tal distinción, resultando no solo injustificado, sino también discriminatorio.

Ello por cuanto, "...la distinción efectuada por la norma o se basa en la peligrosidad de la conducta o en la magnitud de la lesión al bien jurídico protegido (una evasión dolosa de tributos exhibe en tal sentido, una mayor peligrosidad y dañosidad que una falta de depósito en término de recursos tributarios o previsionales, conducta en definitiva autodeclarada por el agente de retención a la administración tributaria, o que una simulación de cancelación de una obligación tributaria por escaso monto)"¹⁶⁹.

A.2. Presupuesto subjetivo

A diferencia del anterior régimen, que establecía que el obligado era quien debía regularizar espontáneamente y cumplir con las obligaciones evadidas, el actual régimen no identifica al sujeto, habilitando, en principio, a cualquiera a efectuar el pago, abarcando así a los extraneus.

En este sentido, siguiendo a Álvarez Echagüe, si la obligación fiscal evadida es cancelada por cualquier sujeto imputado en el proceso penal (intraneus o extraneus) la acción queda extinguida respecto de todos los involucrados.

A.3. Presupuesto sustantivo relativo a la obligación evadida, aprovechada o percibida indebidamente

El primer párrafo del actual artículo 16 establece como requisitos para la procedencia del mecanismo de extinción de la acción penal, la aceptación y cancelación, en forma incondicional y total, de las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente con sus accesorios –intereses resarcitorios y/o punitivos–.

¹⁶⁹ VINASSA, Federico, *La extinción...*, op. cit.

“Aceptar” implica reconocer la real obligación fiscal. En cuanto al término “cancelación”, interpreto que podrá efectuarse por cualquier medio vigente en la normativa tributaria, esto quiere decir, pago, compensación, planes de facilidades de pago, si bien esta última situación fue tratada por la jurisprudencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico¹⁷⁰, en concordancia con los precedentes “Sagra”¹⁷¹ y “Bakchellian” del Máximo Tribunal, sosteniendo que el requisito de pago total se cumplía aún cuando fuese fraccionado, lo cual lleva a admitir los planes de facilidades de pagos, la nueva redacción dará lugar a un nuevo debate doctrinal y jurisprudencial.

En este sentido, Nercellas¹⁷² opina que la cancelación podría efectuarse por novación, es decir, con la suscripción de un plan de pagos. También, Fridenberg se enrola en esta

posición al sostener que “...el nuevo texto del art. 16 no exige el pago de la deuda evadida, sino que solo requiere su cumplimiento. Es decir, la norma no especifica esa forma de cancelación como requisito excluyente, admitiendo otras modalidades de cumplimiento de la obligación tributaria, como la compensación, la novación, etc...”¹⁷³.

En sentido contrario, Pampliega manifiesta que el cambio de terminología que ha pasado de “regularizar y pagar” a “aceptar y cancelar” es un indicativo de que no se podría extinguir la acción penal mediante la inclusión de la obligación tributaria en un plan de pagos.

La jurisprudencia ha entendido que “...debe tenerse en cuenta la fecha del hecho imputado -21/11/2016- y que el prevenido se ha suscripto a un plan de pago por la cancelación total de la deuda que mantiene con la AFIP, aceptando así la determinación realizada por el Organismo fiscalizador de manera incondicionada, en aplicación del art. 16 de la ley 27.430...”¹⁷⁴.

Ahora bien, la interpretación del alcance del término “incondicional” utilizado por el régimen penal tributario viene generando opiniones encontradas desde la sanción de la ley 24.769, norma que exigía que el obligado aceptara, regularizara y pagará en forma “incondicional” y total el monto de la liquidación o en su caso determinación realizada por el organismo recaudador.

Para Villegas, García Vizcaíno y Ochoa¹⁷⁵ el término “incondicional” impide al beneficiario la posibilidad de reabrir la discusión sobre la deuda en sede administrativa, jurisdiccional o judicial, como así también implica la renuncia al ejercicio de la acción de repetición de las

¹⁷⁰ CNPenal Económico., Sala B, in re “Selery S.A. Incidente de extinción de la acción penal”, sentencia del 21 de mayo del año 2002; Sala A, in re “Transportes Sudamérica S.A. Incidente de extinción de la acción penal”, sentencia del 14 de octubre del año 2005.

¹⁷¹ La CSJN sostuvo que “...una interpretación sistemática del art. 14 de la ley 23.771 que posibilita la extinción de la acción penal cuando, entre otras circunstancias, “el infractor acepte la pretensión fiscal o previsional y una vez efectivizado el cumplimiento de las obligaciones” obliga a distinguir entre el derecho a obtener la extinción de la acción penal mediante el pago de la pretensión, aún en cuotas, y el derecho a obtener aquella por la sola aceptación de un plan de pagos con prescindencia de que éste sea cumplido en su totalidad o no lo sea. Lo primero no desvirtúa la letra ni los fines de la ley o, inclusive, justificaría dilaciones en los incidentes de extinción de la acción penal por esta causal hasta el cumplimiento final de la faz patrimonial. Lo segundo, en cambio, no constituye un efectivo cumplimiento de una obligación, pues todo pago en cuotas se considera parcial hasta que se cumpla íntegramente con lo debido, y ello sólo ocurrirá cuando la deuda se encuentre definitivamente satisfecha, única oportunidad en la que podrá considerarse operativo el instituto de extinción de la acción penal”.

¹⁷² NERCELLAS, Marta, “Presentación espontánea en la ley 26.735”, en *Revista de Derecho penal tributario y económico*, número 24, Buenos Aires, Ed. Errepar, agosto 2012.

¹⁷³ Fridenberg, Juan P.: “La regularización espontánea de las obligaciones tributarias en la ley penal tributaria “; Buenos Aires, Ed. La Ley, Suplemento especial nuevo régimen penal tributario, enero 2012.

¹⁷⁴ Cam. Fed. Córdoba., Sala A, “F.C. S.R.L. s/Infracción Ley 24.769”, sentencia del 27 de julio del año 2020.

¹⁷⁵ VILLEGAS, Héctor B., *Régimen penal tributario argentino*, Ed. Depalma, 1998, p.236; GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho tributario*, Ed. Depalma, 2000, tomo II; OCHOA, Carlos, *Ley penal tributaria comentada*, Ed. Alveroni, 2007.

obligaciones fiscales pagadas a los fines de obtener la extinción de la acción penal.

Macchi ha indicado que *“...la referencia al pago incondicional pone de manifiesto que el mismo debe efectuarse sin restricciones o limitaciones de ninguna índole”*¹⁷⁶.

Por su parte, Diez y Rueti¹⁷⁷ entendieron que, si bien el término “incondicional” refería al desistimiento de la discusión de la deuda en sede administrativa o judicial, ello no implicaba renunciar al derecho constitucional de exigir la repetición de un pago incausado o en exceso.

En este norte, la doctrina mayoritaria entendió que el término “incondicional” venía a reforzar el acto del pago, pero de ninguna forma a limitar el derecho constitucional de repetir un pago sin causa.

La Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico sostuvo que *“...cuando el deudor de una suma de dinero entrega su importe al acreedor es indiscutible que realiza un pago total e incondicional lo cual no quita que pueda demandar posteriormente la restitución de lo dado en pago indebidamente”; “que la interpretación efectuada en la resolución implica que el derecho de liberarse de persecución penal por vía de la extinción legal de la acción quede subordinado a un requisito adicional: la renuncia al derecho mencionado de reclamar la restitución de lo pagado indebidamente”. “Que de esa manera se frustra igualmente el derecho de toda persona a ser oída, con las debidas garantías, en la determinación de sus obligaciones de orden fiscal”*¹⁷⁸.

Con referencia a los términos “incondicional y total”, Álvarez Echagüe considera que el primero de los términos apunta a *“...evitar maniobras dilatorias tendientes a extender indefinidamente el plazo para oblar la obligación...”*, mientras que por el segundo

término entiende que está *“...dirigido a impedir la existencia de pagos parciales de las obligaciones evadidas que impliquen que están queden por debajo de las condiciones objetivas de punibilidad...”*¹⁷⁹.

Lo cierto es que el alcance del término “cancelación total e incondicional” involucra al capital y sus accesorios –intereses resarcitorios y punitivos-. Pero, en modo alguno, involucra las multas que pudieran corresponder en el ámbito infraccional, las cuales podrán ser aplicadas luego del dictado de la sentencia penal definitiva, en virtud de lo normado por el artículo 20¹⁸⁰ del régimen penal tributario.

¹⁷⁹ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, *La extinción...*, op. cit., p. 380 y 381.

¹⁸⁰ Artículo 20, ley 27.430, título IX: *“La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos. La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que se dicte la sentencia definitiva en sede penal, la que deberá ser notificada por la autoridad judicial que corresponda al organismo fiscal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales. Asimismo, una vez firme la sentencia penal, el tribunal la comunicará a la autoridad administrativa respectiva y ésta aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.”*

¹⁷⁶ MACCHI, Miguel A., *Sistema penal tributario y de la seguridad social*, Buenos Aires, Ed. Ábaco, 1998, p.290.

¹⁷⁷ DIEZ, Fernando J.; RUETTI, Germán, *La extinción...*, op. cit., p. 271.

¹⁷⁸ CNPenal Económico, Sala A, *“Incidente de extinción de la acción penal por pago”*, Causa 58.283, Folio 120, Número de orden 25.673.

A.4. Presupuesto temporal

El artículo de referencia establece otro requisito, de naturaleza temporal. La posibilidad de acogerse al beneficio de extinción se podrá efectuar hasta treinta días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal, a diferencia de lo que preveía el artículo 16 de la ley 24.769 que fijaba como límite temporal la formulación del requerimiento fiscal de elevación a juicio.

La doctrina es coincidente es señalar cómo el acto procesal de imputación penal, en el ámbito nacional, el llamado a indagatoria¹⁸¹. El legislador ha optado por un término genérico atento que los códigos procesales provinciales difieren en expresiones del de nación¹⁸².

Entiendo que lo que se pretende con la incorporación de un límite temporal fijado por ley es la restricción del momento hasta el cual el imputado puede gozar del beneficio concedido.

En síntesis, *“hay que aceptar la pretensión fiscal y pagarla. Esta es la esencia que nutre a lo que resulta ser una expresión del principio del pleno ejercicio de la acción penal”*¹⁸³.

Ahora bien, la presente incorporación, de un plazo temporal, dará lugar a debate, no solo referido a cual es el acto procesal por el cual se considera la notificación fehaciente de la imputación penal, sino también, desde la óptica del principio constitucional de igualdad y de ley penal más benigna, frente aquellos

casos que se encuentren en etapas procesales avanzadas, es decir, que ya han transitado el acto procesal de notificación fehaciente de la imputación, por lo tanto, se abrirá la discusión de cómo computar este plazo, toda vez, que resulta una verdad de perogrullo que el nuevo artículo 16 constituye ley penal más benigna.

A.5. Dispensa y límite al beneficio de extinción

El segundo párrafo del artículo en cuestión prevé, por un lado, la posibilidad para el organismo fiscal de dispensar la formulación de denuncia cuando en sede administrativa se acepte y cancele las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente, y, por el otro, hace referencia a que *“...este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada”*.

La presente redacción, en la cual se incorpora la posibilidad de extinguir por única vez dentro del segundo párrafo, no deja en claro si el beneficio –a utilizarse una vez- se refiere al primer párrafo únicamente –de extinción de acción-, al segundo o si se refiere a ambos, es decir, extinción de la acción y dispensa, para lo cual se debería haber incorporado un tercer párrafo, por una cuestión metodológica.

Por otro lado, al incorporar la facultad de la administración de dispensar la denuncia cuando se cancele la obligación antes de formularla, abre el debate sobre si la aceptación y cancelación que se realice en ámbito administrativo opera como el beneficio por única vez. La diferencia es de suma trascendencia atento que en un caso el contribuyente podrá convenir con la Administración Federal el monto de la obligación y cancelarlo, sin que este accionar implique la utilización del beneficio que prevé el artículo 16 del régimen penal tributario, mientras que, en otro caso, podría interpretarse que ese accionar en sede administrativa consume ese beneficio, impidiendo así utilizarlo en otra oportunidad.

Así las cosas, a pesar de considerar que la intención del legislador era restringir el uso del beneficio de extinción para la acción penal referida en el primer párrafo, muchos

¹⁸¹ Artículo 294, Cód. Proc. Penal Nación: *“Cuando hubiere motivo bastante para sospechar que una persona ha participado en la comisión de un delito, el juez procederá a interrogarla; si estuviere detenida, inmediatamente, o a más tardar en el término de veinticuatro (24) horas desde su detención. Este término podrá prorrogarse por otro tanto cuando el magistrado no hubiere podido recibir la declaración, o cuando lo pidiera el imputado para designar defensor”*.

¹⁸² A modo de ejemplo, el artículo 308 del Cód. Proc. Penal Pcia. Bs. As. titulado “Declaración del imputado”; y el artículo 161 del Cód. Proc. Penal CABA titulado “Intimación del hecho. Delegación”.

¹⁸³ RIQUERT, Marcelo A.: “El retorno de la política criminal recaudadora a la ley penal tributaria y previsional (artículo 16, conforme ley 27.430)”; en [Riquert Penal Tributario](#).

utilizaran este juego de interpretaciones a su favor, dando intervención al Poder Judicial.

Asimismo, se abrirá un nuevo debate sobre la interpretación de la condición “por única vez”, con ello me refiero a si el beneficio se podrá utilizar por única vez en cada ámbito –nacional, provincial y CABA-, o si la utilización en uno de los ámbitos desplaza la posibilidad de utilizarlo en otro.

Siguiendo este orden de ideas, si la utilización del beneficio en un ámbito desplaza los otros, ¿de qué forma se informará sobre tal utilización?. Ello demanda la implementación de un sistema de coordinación entre los fiscos nacionales, provinciales y de CABA, como así también, un registro único.

Villegas sostiene que la razón de ser del otorgamiento del beneficio por única vez por cada persona humana o jurídica radica en impedir el uso indiscriminado del beneficio mediante cambios sucesivos en los órganos directivos de una empresa¹⁸⁴.

Semachowicz interpreta que “...se está refiriendo a una única vez en forma general, es decir con independencia de que hacienda se lesione. Si se utilizó el beneficio en una evasión simple de IVA no puede volver a utilizarse en una evasión agravada de IIBB”¹⁸⁵.

Por último, cabe destacar la Disposición AFIP 192/18¹⁸⁶ que instruye sobre el procedimiento interno aplicable al nuevo régimen penal tributario respecto de: a) extinción de la acción penal; b) dispensa de denuncia penal; c) no formulación de denuncia penal; y d) formulario F.3200 de acogimiento al beneficio por pago total.

La Disposición prevé dos supuestos dentro del título I caratulado “extinción de la acción penal –artículo 16 del régimen penal tributario”. Por un lado, los casos previos a la formulación de la denuncia penal, frente a los cuales se exige un informe preciso, completo y circunstanciado del área jurídica sobre la

conducta del contribuyente. Si del informe resultare procedente la imputación y no surgiera del sistema registral la utilización del beneficio de extinción, se notificará fehacientemente al contribuyente el derecho de utilizar el beneficio que prevé el actual artículo 16, exigiendo la presentación del formulario F. 3200 dentro del plazo de quince días de notificado.

Asimismo, prevé que, si el contribuyente y/o responsable no se acogiera al beneficio en sede administrativa, el Organismo procederá a efectuar la denuncia penal, sin perjuicio del derecho de hacer uso del beneficio de extinción en sede penal.

Discrepo con la interpretación del Organismo fiscal en este primer punto, en tanto entiendo que previo a la denuncia penal no hay acción que extinguir. Amén, de que considero que la Administración Federal se ha extralimitado en la reglamentación, inmiscuyéndose en un ámbito ajeno a sus competencias, es decir, el ámbito penal en donde se despliega la acción penal, en tanto es el Ministerio Público Fiscal el titular de la acción penal, y mal podría disponer la Administración Federal de dicha acción mediante una resolución general, considerando que dicho organismo solo es un administrador de la recaudación del Estado.

El otro supuesto que regula el título I de la disposición son los casos en los cuales el acogimiento al beneficio de extinción se efectúa en sede penal. Aquí, el juzgado interviniente en la causa penal peticionará al organismo fiscal un informe sobre el cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 16. Una vez concedido el beneficio en sede penal, el área jurídica o penal competente del organismo fiscal deberá proceder a registrar el acogimiento en el sistema registral.

Nercellas ha expuesto una serie de incertidumbres vinculadas a la técnica legislativa utilizada en el artículo 16, a saber, “¿El primer y el segundo párrafo encierran una contradicción o se trata de hipótesis distintas? ¿Cuál es el umbral mínimo temporal en el que puede entenderse que la aceptación y la cancelación de una deuda fiscal consume el beneficio concedido por única vez a cada persona humana o jurídica? ¿Cuándo se

¹⁸⁴ VILLEGAS, Héctor E., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Ed. Astrea, novena edición, 2007, p. 582.

¹⁸⁵ SEMACHOWICZ, Esteban D., “Algunas notas respecto a las modificaciones al régimen penal tributario”, en *Revista de Doctrina tributaria*, Errepar, diciembre 2017, tomo XXXVIII.

¹⁸⁶ B.O. 2 de agosto del año 2018.

bloquea la posibilidad de acceder al beneficio? ¿La acción penal que extingue debe interpretarse en sentido formal o material? Es decir, ¿es menester que nazca la acción procesal para que podamos extinguirla o consideramos que la acción penal nace cuando se comete un delito?, y, en todo caso, ¿si el pago se realizó cuando aún se encontraba el diferendo en sede administrativa, se puede considerar que se extinguió la acción? En definitiva, ¿el legislador se refirió a la acción procesal penal y por lo tanto ésta no puede extinguirse antes de nacer o pensó en la acción penal que nace junto con la consumación del quehacer delictivo?”¹⁸⁷.

Estas, entre otras incertidumbres, las irá delineando la jurisprudencia con el correr de los años.

B. Análisis complementarios

B.1. La regularización espontánea como forma de eximición de responsabilidad

Como se ha desarrollado en el punto I, en la especialidad del derecho penal tributario conjugan dos ramas del derecho, el derecho penal y el derecho tributario.

La simétrica vinculación entre las infracciones de la ley 11.683 y los delitos tipificados en el régimen penal tributario, nos demuestra la identidad sustancial entre infracciones tributarias y delitos tributarios.

En este sentido, puede observarse también la similitud en las normas de exención de responsabilidad tipificadas en ambos regímenes, por un lado, el artículo 49 de la ley 11.683 y, por el otro, el artículo 16 del régimen penal tributario.

El artículo 49¹⁸⁸ de la ley 11.683 prescribe “si un contribuyente o responsable que no fuere reincidente en infracciones materiales regularizara su situación antes de que se le notifique una orden de intervención mediante

la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa, quedará exento de responsabilidad infraccional. Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa en el lapso habido entre la notificación de una orden de intervención y la notificación de una vista previa conferida a instancias de la inspección actuante en los términos del artículo agregado a continuación del artículo 36 y no fuere reincidente en las infracciones, previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, las multas establecidas en tales artículos se reducirán a un cuarto (1/4) de su mínimo legal. Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa antes de correrse las vistas del artículo 17 y no fuere reincidente en infracciones previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, las multas se reducirán a la mitad (1/2) de su mínimo legal. Cuando la pretensión fiscal fuese aceptada una vez corrida la vista, pero antes de operarse el vencimiento del primer plazo de quince (15) días acordado para contestarla, las multas previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, se reducirán a tres cuartos (3/4) de su mínimo legal, siempre que no mediara reincidencia en tales infracciones. En caso de que la determinación de oficio practicada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, fuese consentida por el interesado, las multas materiales aplicadas, no mediando la reincidencia mencionada en los párrafos anteriores, quedará reducida de pleno derecho al mínimo legal. A efectos de los párrafos precedentes, cuando se tratare de agentes de retención o percepción, se considerará regularizada su situación cuando ingresen en forma total las retenciones o percepciones que hubieren mantenido en su poder o, en caso que hayan omitido actuar como tales y encontrándose aún vigente la obligación principal, ingrese el importe equivalente al de las retenciones o percepciones correspondientes. El presente artículo no resultará de aplicación cuando se habilite el

¹⁸⁷ NERCELLAS, Marta, “La extinción de la acción penal, ¿requiere que se haya iniciado el proceso penal? (Artículo 16 de la Ley 27.430)”, en [La extinción de la acción penal, ¿requiere que se haya iniciado el proceso penal? \(Artículo 16 de la Ley 27.430\) | Abogados.com.ar](#).

¹⁸⁸ Artículo sustituido por art. 204 de la ley 27.430, B.O. 29 de diciembre del año 2017.

trámite de la instancia de conciliación administrativa.”

Esta norma “...opera como un ‘aliciente’ para que el contribuyente determinado o sumariado, genere el menor gasto administrativo posible en la AFIP y reconozca su situación fiscal, e ingrese el monto resultante (impuesto y multa)”¹⁸⁹.

El artículo 49 contempla diversas situaciones para la regularización de las obligaciones tributarias. En primer lugar, un supuesto de exención de responsabilidad infraccional ligado a una regularización espontánea. En segundo lugar, se establece un régimen escalonado de porcentajes de reducción de sanciones ligadas al momento en el cual se efectivice la regularización de la situación fiscal del contribuyente. En tercer lugar, se establece expresamente en qué momento se considerará regularizada la situación de los agentes de retención y/o percepción. En cuarto y último lugar, se establece que esta norma no se aplica cuando se habilite la instancia de conciliación administrativa.

Si bien, como sostuvimos, el artículo 49 de la ley 11.683 establece una norma de exención de la responsabilidad, al igual que el artículo 16 del régimen penal tributario, se presentan algunas diferencias entre dichas normas.

La primer gran diferencia que encontramos con el artículo 16 radica en que en el artículo 49 la única posibilidad de eximirse totalmente de responsabilidad es cuando la regularización de la obligación tributaria opera en forma espontánea, a diferencia del actual artículo 16 que contempla la posibilidad de extinguir la acción hasta treinta días posterior al acto por el cual se formula la imputación penal, eliminando la espontaneidad requerida por el anterior artículo 16 –T.O. según ley 26.735–.

Así, el requisito de espontaneidad para gozar de la eximición de responsabilidad ha sido eliminado del régimen penal tributario para incorporarlo al régimen de procedimiento tributario. Lo que se elimina por un lado, se incorpora por otro, con el objetivo de

incentivar la regularización de las obligaciones fiscales en forma previa al inicio de una inspección.

Otra diferencia radica en que el artículo 49 establece un mecanismo gradual de eximición de sanciones a diferencia del artículo 16 que establece un único camino posible, la extinción de la acción penal por pago. Así, el grado de reducción se encuentra supeditado al momento en que el contribuyente regularice su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o su rectificativa, lo que implica que no es condición sine qua non para la procedencia de la reducción de sanción el pago, salvo en el caso de agentes de retención y/o percepción, para los cuales se considera que se encuentra regularizada su condición en el momento que ingresen en forma total las retenciones o percepciones.

Por último, podemos señalar que el artículo 49 no excluye de la aplicación de eximición de responsabilidad a los agentes de retención y/o percepción, incluyéndose expresamente, a diferencia del artículo 16 que sin incluirlos expresamente, no los ha excluido, abriendo la posibilidad de debate sobre este tema, que se desarrollará a continuación.

B.2. Reparación integral del daño

Habiendo advertido, precedentemente, que nos encontramos frente a una situación en la cual, si bien contamos con una ley especial aplicable a la materia penal tributaria, no se ha previsto en forma específica un mecanismo de extinción de la acción penal para los delitos tipificados en los artículos 4° y 7° -apropiación indebida de tributos y de recursos de la seguridad social-, surge el interrogante sobre la viabilidad de la aplicación del mecanismo de extinción de la acción penal estipulado en el artículo 59 inciso 6° del Código Penal para aquellos delitos que no han sido incluidos en el instituto propio del régimen penal tributario.

Ahora bien, cómo se introdujo en el punto II. A, el artículo 59 inciso 6° del Código Penal prescribe el mecanismo de extinción de la acción penal, en lo que aquí interesa, por reparación integral del perjuicio, para los delitos en general.

¹⁸⁹ GÓMEZ, Teresa, *Derecho tributario, legislación tributaria procedimental*, Buenos Aires, Ed. Thompson Reuters - La Ley, 2015, p.568.

Cabe recordar que el artículo 4¹⁹⁰ del Código Penal estipula que las disposiciones generales de dicho Código, entre ellas el artículo 59, se aplicarán a todos los delitos previstos en leyes especiales, en tanto estas no dispusiera lo contrario.

En este sentido, en tanto el nuevo régimen penal tributario, en carácter de ley especial, establece un mecanismo propio de extinción de la acción penal, nos lleva a analizar si la implementación de un instituto propio, excluye de por sí la aplicación de la norma general del Código Penal, o, en su caso, si se requiere de un criterio de exclusión concretamente establecido. Es decir, lo que se pretende analizar es si al no haber fijado, el régimen penal tributario, un criterio concreto que impida o excluya expresamente la aplicación del régimen general del Código Penal, daría lugar a su aplicación.

Un sector de la doctrina considera incompatible ambos sistemas, amparándose en el artículo 4° del Código Penal, y en la especialidad del régimen penal tributario que posee su propia causal de salida anticipada del proceso. Así, la norma especial –artículo 16 del régimen penal tributario- desplaza la general –artículo 59 inciso 6° del Código Penal-.

Otro sector de la doctrina, manifiesta que las disposiciones del artículo 4° del Código Penal ceden solo frente a una regulación de exclusión expresa de la ley especial, como lo

han hecho otras normas especiales¹⁹¹, en virtud del principio de legalidad, prohibición de analogía en materia penal, principio pro homine¹⁹².

Siguiendo este último razonamiento, el régimen penal tributario no establece ninguna diferencia respecto a los otros supuestos de extinción previstos en el artículo 59 del Código Penal, a saber, muerte, amnistías, prescripción. Entonces, al no existir una norma expresa que vede la aplicación del referido artículo 59 inciso 6° del Código penal a los delitos tributarios, resultaría procedente, más aún cuando la supuesta incompatibilidad de ambos regímenes –artículo 16 del régimen penal tributario y artículo 59 inciso 6° del Código Penal- resulta ser una creación pretoriana por vía de interpretación.

En esta dirección, la Corte Suprema¹⁹³ estableció que no corresponde a los jueces efectuar distinciones que la ley no hace, exponiendo el adagio “ubilex non distinguit, nec nos distinguere debemus”, que encuentra sustento en que si el legislador hubiera querido hacer distinciones hubiera incorporado excepciones expresas.

Asimismo, desde la perspectiva de que el ordenamiento jurídico es único y que sus

¹⁹⁰ Artículo 4, Cód. Proc. Penal Nación: “Las disposiciones generales del presente código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario”.

¹⁹¹ Por ejemplo, en el Cód. Aduanero, artículo 872, las disposiciones vinculadas con la pena de la tentativa en el delito de contrabando que desplazan a las normas generales de los artículos 44 y siguientes del Cód. Penal; o, artículo 876 inciso “a” y “b”, las normas especiales respecto a la pena accesoria de decomiso que desplaza el régimen general del artículo 23 del Cód. Penal; otro ejemplo viene dado con las disposiciones sobre el lapso de prescripción penal en la ley 20.680 de abastecimiento, artículo 22, que privan sobre el régimen general de los artículos 62 y siguientes del Cód. Penal; el régimen penal bancario que posee sus propias normas sobre la aplicación de la ley más benigna y sobre reincidencia, artículo 20, privando sobre el régimen general de los artículos 2°, 50 y siguientes del Cód. Penal.

¹⁹² Receptado por la CSJN en “Acosta, Alejandro Esteban s/inf. Art. 14, parr. 1, ley 23.737”, sentencia del 23 de abril del año 2008; Fallos 331:858; “Nanut, Daniel s/causa N°7800”, sentencia del 7 de octubre del año 2008.

¹⁹³ CSJN, “Duzac, Gastón Heberto s/extradición”, sentencia del 22 de agosto del año 2019.

normas deben interpretarse armónica y coherentemente en el tratamiento de cuestiones similares, debo recordar que las leyes de moratoria –en especial, la última vigente ley 27.541, ampliada por ley 27.562 y 27.653-, leyes ajenas a la ley especial del régimen penal tributario, que prevén causales de extinción de la acción penal, incluyen a los delitos de apropiación indebida de tributos y recursos de la seguridad social. Y, en este sentido, el régimen penal tributario, en tanto ley especial que prevé su propio mecanismo de extinción de la acción penal, no ha sido obstáculo para establecer otra causal de extinción de la acción penal, aplicable a todos los delitos, tanto aquellos susceptibles de extinción por el instituto del artículo 16 del régimen penal tributario, como aquellos excluidos de dicho instituto.

La jurisprudencia ha sostenido que “el artículo 59 inciso 6° del Código Penal consagra el derecho de todo imputado a extinguir la acción penal por conciliación o reparación integral del perjuicio. Por vía del principio, como lo hiciera la CSJN en el caso de Fallos 239:459, toda norma que reconoce un derecho es directamente operativa y, de acuerdo a lo dicho, el citado artículo 59 inciso 6° del Código Penal consagra el derecho del imputado a extinguir la acción penal por conciliación o reparación integral del perjuicio”¹⁹⁴.

Igualmente, se manifestó que “el artículo 59 inciso 6° del Código Penal no establece restricción alguna en cuanto a su aplicación por lo cual no media impedimento para que, de corresponder, también se extienda a los delitos fiscales (tampoco lo hace el Anteproyecto de Código Penal de 2019 en su artículo 59 inciso 7°)”, y en lo relativo a la oportunidad de interposición de tal causal de extinción de la acción penal “...se habrá de consagrar la interpretación más amplia, de manera de tutelar en forma efectiva el derecho de que se trata, máxime ante la ausencia de toda regulación al efecto. El único

requisito en ese sentido, que va de suyo, es la vigencia de la respectiva acción penal”¹⁹⁵.

En idéntico sentido, pero con diferentes argumentos se ha expresado el Tribunal Oral Penal Económico N°1¹⁹⁶, al manifestar que el artículo 34 del Código Procesal Penal Federal¹⁹⁷ establece la posibilidad de que imputado y víctima puedan realizar acuerdo conciliatorios cuando se trate de delitos con contenido patrimonial, y que “...los hechos de apropiación indebida de tributos –que se les atribuyen a los imputados- tienen un inequívoco ‘contenido patrimonial’, tal como exige el art. 34 del C.P.P.F., por lo que considero que se encuentran comprendidos dentro del ámbito de aplicación de la norma”.

Además de considerar que el régimen penal tributario no contempla un mecanismo similar al instituto de conciliación, como tampoco excluye expresamente del beneficio a los imputados por delitos tributarios, el Tribunal sostiene que el texto del artículo 34 del Código Procesal Penal Federal no limita su ámbito de aplicación a los delitos que protegen la propiedad o el patrimonio como bienes jurídicos individuales, ni tampoco excluye a los delitos tributarios que producen un perjuicio patrimonial que excede dicha afectación para también vulnerar los intereses colectivos amparados penalmente.

¹⁹⁵ TOPE 2, “M.M. S.A. y otro s/Inf. Ley 24.769”, sentencia del 7 de julio del año 2020.

¹⁹⁶ TOPE 1, “R.A., R. y otros s/Inf. Ley 24.769”, sentencia del 25 de septiembre del año 2020.

¹⁹⁷ Artículo 34 Cód. Proc. Penal Federal: “Conciliación. Sin perjuicio de las facultades conferidas a los jueces y representantes del Ministerio Público Fiscal en el artículo 22, el imputado y la víctima pueden realizar acuerdos conciliatorios en los casos de delitos con contenido patrimonial cometidos sin grave violencia sobre las personas o en los delitos culposos si no existieran lesiones gravísimas o resultado de muerte. El acuerdo se presentará ante el juez para su homologación, si correspondiere, en audiencia con la presencia de todas las partes. La acreditación del cumplimiento del acuerdo extingue la acción penal; hasta tanto no se acredite dicho cumplimiento, el legajo debe ser reservado. Ante el incumplimiento de lo acordado, la víctima o el representante del Ministerio Público Fiscal podrán solicitar la reapertura de la investigación.”.

¹⁹⁴ TOPE 2, “M.M. S.A. y otro s/Inf. Ley 24.769”, sentencia del 7 de julio del año 2020.

En el mismo norte se ha expedido el Juzgado Federal de Bell Ville, en la causa “Rodaro, Henry Omar s/Evasión Agravada Tributaria”¹⁹⁸, al suspender la acción penal en los términos de los artículos 22 y 34 del Código Procesal Penal Federal y artículo 59 inciso 6° del Código Penal, por haberse acogido el contribuyente imputado a un plan de facilidades de pago.

El Juzgado ha expresado que *“...puede advertirse que existe la intención por parte del imputado de querer reparar el daño causado al Erario Público y la voluntad de aceptación de la Administración Pública. Existe así un acuerdo de reparación, que pese a no haber sido aún satisfecho en su totalidad, encuentra sustento en un plan de pagos que mantiene su vigencia hasta que esté íntegramente abonado.”* Continúa, *“...es preciso resaltar que la reparación integral del daño se encuentra prevista en el artículo 59 inciso 6° del Código Penal como una vía para extinguir la acción penal impulsada por el delito de evasión tributaria agravada...”*.

También, sostuvo que *“...la conciliación o la reparación integral prevista en el artículo 59 inciso 6° del Código penal no hace una distinción de los tipos penales que pueden resultar alcanzados, con lo cual en aquellas causas en las que se acciona penalmente por delitos tributarios, las partes también tienen la posibilidad de utilizar los institutos previstos en dicha norma”,* citando un precedente de la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal en el cual se dispuso que *“...la norma procesal a la cual se dice que remite, en el caso de la reparación integral, no regula ningún tipo de obstáculo ni límites de procedencia y, en cuanto a la conciliación, enumera delitos excluidos (...) pero en ninguno de los casos se fija un procedimiento especial, o algún otro requisito para su procedencia”*¹⁹⁹.

Por último, fundó su decisión no solo en los argumentos antes mencionados sino también en los artículos 22 y 34 del Código Procesal Penal Federal, en tanto el primero de ellos

permite a los jueces y fiscales la búsqueda de una solución más adecuada y satisfactoria para el restablecimiento de la paz social frente al castigo establecido en la norma, y el segundo permite la conciliación para los casos de delitos de contenido patrimonial cometidos sin grave violencia contra las personas, permitiendo que el imputado y la víctima lleguen a acuerdos cuyo cumplimiento determine la extinción de la acción penal.

En sentido contrario a este criterio, se ha expedido la Cámara Nacional en lo Penal Económico, la Sala B²⁰⁰, sosteniendo que la disposición del artículo 59 inciso 6° del Código Penal *“...puede tener aplicación con relación a aquellos delitos respecto de los cuales pueda haber una conciliación o una reparación integral del perjuicio ocasionado, siempre y cuando no mediaren respecto de los mismos, disposiciones de leyes penales especiales que contemplen preceptos que la hagan inaplicable por contrariedad con la regla genérica (artículo 4° del Código Penal)”*, y que por el artículo 16 de la ley 24.769 *“...se contempla un modo particular de alcanzar la extinción de la acción penal por el cumplimiento de las obligaciones evadidas, el cual puede tener lugar en las circunstancias precisadas por aquella norma, esto es de manera espontánea”*. Continúa, el Tribunal, manifestando que *“en similar sentido, corresponde hacer notar que no es posible declarar la extinción de la acción penal por pago con relación a los hechos de autos al amparo del artículo 16 del régimen penal tributario establecido por el artículo 279 de la ley N° 27.430, toda vez que la apropiación indebida de aportes destinados al Sistema Único de la Seguridad Social no configura ninguno de los supuestos previstos para la aplicación de aquella dispensa excepcional de responsabilidad”*.

Con similar criterio se había expedido anteriormente la Sala B²⁰¹, como así también

¹⁹⁸ Juz. Fed. de Bell Ville, Córdoba, “Rodaro, Henry Omar s/Evasión Agravada Tributaria”, sentencia del 9 de febrero del año 2021.

¹⁹⁹ CNCasación Penal, Sala IV, “VGP y otro”, sentencia del 29 de agosto del año 2017.

²⁰⁰ CNPenal Económico, Sala B, “Polan S.A. y otros s/ infracción ley 24769. Incidente de extinción de la acción penal”, sentencia del 26 de mayo del año 2020.

²⁰¹ CNPenal Económico, Sala B, “Globoaves Argentina S.A. s/L.24769. Incidente de extinción de

la Sala A²⁰², por considerar que el mecanismo del artículo 16 del régimen penal tributario es más específico que el contemplado en el artículo 59 inciso 6° del Código Penal y que este último resulta incompatible con el régimen especial. Y, también, la Cámara de Apelaciones en lo Penal, Contravencional y de Faltas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Sala II²⁰³.

Recientemente la Cámara Federal de Casación Penal, Sala I²⁰⁴, ha revocado la declaración de extinción de la acción penal por reparación integral en el delito de apropiación indebida de recursos de la seguridad social, por aplicación del artículo 59 inciso 6° del Código Penal, como lo ha hecho con anterioridad²⁰⁵.

Si bien jurisprudencialmente encontramos una dualidad de criterios en torno a la aplicación del artículo 59 inciso 6° del Código Penal para aquellos delitos fiscales que no se encuentran contemplados dentro del instituto propio de extinción de la acción penal del régimen penal tributario, en mi opinión considero que resulta viable, en atención a los principios de oportunidad, mínima intervención, última ratio y pro homine, tornando al instituto de la reparación integral

la acción penal”, sentencia del 3 de mayo del año 2019.

²⁰² CNPenal Económico, Sala A, “Hotel Gurruchaga S.A. y otro s/ley 24.769”, sentencia del 18 de octubre del año 2017; “Petroplast Petrofisa Plásticos S.A.”, sentencia del 20 de septiembre del año 2018; “Acosta, Fernando Luis; Piatti, Pedro Pablo; Piatti, Luis Marcelo s/Régimen penal tributario”; “Perea, Josefina; Perea, Diego; Silva Abro, Mariana Laura; Eco Ave S.A. s/Régimen penal tributario”, sentencia del 19 de diciembre del año 2018; “Miro, Oscar Horacio; Britos S.A. s/Régimen penal tributario, incidente de falta de acción”, sentencia del 11 de junio del año 2019.

²⁰³ Cam. Apel. Penal Contrav. Faltas CABA, Sala II, “Vizcaíno Garrido, Fernando y otros s/apropiación indebida de tributos”, sentencia del 22 de junio del año 2019.

²⁰⁴ CNCasación Penal, Sala I, “Sanatorio Nuestra Señora del Pilar S.A. s/Recurso de Casación”, sentencia del 13 de marzo del año 2020.

²⁰⁵ CNCasación Penal, Sala I, “Mallo Huergo, Ricardo Nicolás s/recurso de casación”, sentencia del 3 de junio del año 2019.

compatible con el régimen extintivo propio del nuevo régimen penal tributario.

Así las cosas, en el afán de armonizar ambos regímenes, debiera permitirse la extinción de la acción penal por reparación integral –artículo 59 inciso 6° del Código Penal- para aquellos delitos que no han sido expresamente incorporados en el artículo 16 del régimen penal tributario –apropiación indebida de tributos y recursos de la seguridad social-, habida cuenta que no hay razonabilidad en la exclusión de dichas figuras delictivas del instituto propio de extinción del régimen penal tributario, y, reitero, en consideración a una interpretación pro homine, de mínima intervención y de última ratio del derecho penal.

B.3. Ley penal más benigna

Como sostienen Navas Rial y Tilve “las leyes representan la expresión jurídica de valores sociales en un momento dado, esto hace que las modificaciones normativas conviertan al tema del ámbito de validez temporal, en un interesante campo de análisis que atraviesa a toda la ciencia jurídica”²⁰⁶.

El principio de legalidad es uno de los límites más tajantes al poder punitivo del Estado. Nuestra Carta Magna lo recepta en sus artículos 18²⁰⁷ -que conserva su redacción desde 1853- y 19²⁰⁸. El mismo se expresa mediante el aforismo latino “*nullum crimen, nulla poena sine lege*”.

Si bien la regla en el derecho penal es la irretroactividad de la ley, es decir, que las normas rigen para el futuro²⁰⁹, debe interpretarse limitadamente, pues la legislación prevé casos de excepción, como

²⁰⁶ NAVAS RIAL, Claudio R.; TILVE, Adrián M., “Aplicación de la ley penal en el tiempo”, en ROBIGLIO, Carolina (Directora), *Institutos...*, op. cit., p. 125.

²⁰⁷ Artículo 18, CN: “Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso...”.

²⁰⁸ Artículo 19, CN: “...Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”.

²⁰⁹ Artículo 5, Cód. Civ. Com.: “Vigencia. Las leyes rigen después del octavo día de su publicación oficial, o desde el día que ellas determinen”.

ser la aplicación del principio de ley más favorable.

*“El principio de retroactividad de la ley penal más benigna surge como consecuencia de la idea de defensa social que sirve de base a la legislación punitiva; tal idea importa admitir que de estas normas obedecerá a que el legislador ha encontrado un desajuste entre las leyes anteriores y los fines que perseguía al dictarlas...”*²¹⁰.

A nivel legal, el Código Penal recepta en su artículo 2° la aplicación retroactiva de la ley, al expresar *“si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna. Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho”*.

A nivel suprallegal, los Tratados Internacionales, con jerarquía constitucional en virtud del artículo 75 inciso 22 de nuestra Carta Magna, también receptan el principio de legalidad²¹¹ e irretroactividad con sus excepciones, como en idéntico sentido lo hace

²¹⁰ CSJN: “V.C. y otros s/contrabando”, sentencia del 9 de noviembre del año 2000.

²¹¹ Artículo 9, CADH – Pacto de San José de Costa Rica: *“Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello”*. Artículo 11, apartado 2, DUDH: *“Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el Derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito”*. Artículo 15.1, PIDCP: *“Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello”*.

la Corte Interamericana de Derechos Humanos²¹².

A partir de la doctrina sentada en la causa “Cristalux”²¹³, la Corte Suprema marcó un claro progreso a favor de la operatividad de la garantía de ley más benigna.

Precisamente, la Corte Suprema dejó sentado su criterio, en la causa “Palero”²¹⁴, al expresar que *“...resulta aplicable en forma retroactiva la ley 26.063 que resultó más benigna para el recurrente de acuerdo con lo normado por el artículo 2° del Código Penal, si la modificación introducida importo la desincriminación de retenciones mensuales menores, entre las que se incluyen las que conformaron el marco fáctico original de la pena impuesta al recurrente que, de ser mantenida, importaría vulnerar el principio de benignidad de la norma receptado en los tratados internacionales con jerarquía constitucional”*.

Asimismo, a partir de la causa “Soler”²¹⁵, la Corte Suprema vedó toda posibilidad de rever la doctrina del precedente Palero, al rechazar, sistemáticamente y sin sustanciación alguna, los recursos extraordinarios formulados por el

²¹² Caso “Canese vs. Paraguay”, año 2004: *“...debe interpretarse como ley penal más favorable tanto a aquella que establece una pena menor respecto de los delitos, como a la que comprende a las leyes que desincriminan una conducta anteriormente considerada como delito, crean una nueva causa de justificación, de inculpabilidad, y de impedimento a la operatividad de una penalidad, entre otras. Dichos supuestos no constituyen una enumeración taxativa de los casos que merecen la aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más favorable”*.

²¹³ CSJN, “Cristalux S.A. s/ley 24.144”; sentencia del 11 de abril del año 2006. La CS se remitió expresamente al voto disidente del doctor Petracchi en “Ayerza, Diego Luis s/infraacción al régimen cambiario” -16/4/1998- para resolver la causa Cristalux. En dicho voto en disidencia Petracchi explica que dada la jerarquía constitucional que posee el principio de retroactividad de la ley penal más benigna desde la reforma constitucional de 1994 el principio no puede ser más considerado un principio disponible por el legislador común.

²¹⁴ CSJN, “Palero, Jorge Carlos”; sentencia del 23 de octubre del año 2007.

²¹⁵ CSJN, “Soler, Diego s/recurso de casación”; sentencia del 18 de febrero del año 2014.

Ministerio Público Fiscal solicitando el rechazo de la aplicación retroactiva de la ley 26.735, mediante la simple invocación del artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial.

En este mismo norte, a 14 años de la sentencia de “Palero”, la Corte Suprema ratificó, en la causa “Vidal”²¹⁶, el criterio sentado sobre la aplicación de la ley penal más benigna.

Retomando el tema central, con referencia al nuevo artículo 16, en cuanto dispone la extinción de la acción penal por pago, se plantea el interrogante respecto a si esta nueva disposición constituye ley penal más benigna, adelantando que no caben dudas de que configura ley penal más favorable para el imputado, es decir, coloca al autor concreto en una mejor posición, habilitando un menor ejercicio del poder punitivo.

²¹⁶ CSJN, “Vidal, Matías Fernando Cristóbal y otro s/ infracción ley 24.769”, sentencia del 28 de octubre del año 2021. La CSJN sostuvo que “...la sentencia en “Palero” (23 de octubre de 2007) se inserta en la línea jurisprudencial de “Cristalux S.A.” (sentencia del 11 de abril de 2006 publicada en CSJN, Fallos: 329:1053) cuya invocación expresa hizo el dictamen del por entonces señor Procurador Fiscal –actual Procurador General de la Nación interino- a cuyos “argumentos y conclusiones” remitió el fallo de la Corte Suprema, con la particularidad de que ese último precedente fue adoptado por remisión a la disidencia del juez Petracchi en “Ayerza” (CSJN, Fallos: 321:824), ocasión en la cual, si bien respecto de un supuesto de ley penal cambiaría, previo a avanzar en esa especificidad, se fijó el alcance y contenido del principio de la ley penal más benigna a resultas de la jerarquía constitucional otorgada, por la reforma constitucional de 1994, al principio contemplado en los artículos 9° del Pacto de San José de Costa Rica y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, aceptando su aplicación universal y admitiendo sólo limitadas excepciones, de acuerdo a lineamientos que también pueden identificarse en esa sentencia y, entre los cuales, no existe referencia alguna al factor de “actualización monetaria”. Tampoco aluden al punto las posteriores decisiones en las cuales el Tribunal aplicó ese precedente (conf. CSJN Fallos: 329:5410 “Agrigenetics S.A.”, sentencia del 28 de noviembre de 2006 y causa CSJ 385/2008 (44-D)/CS1 “Docuprint S.A. s/ inf. ley 24.144”, sentencia del 28 de julio de 2009)”.

La realidad demuestra la plena vigencia del principio de ley más benigna, más aún cuando el Código Penal menciona “la ley vigente”, no hace distinción alguna.

La Cámara Federal de Córdoba ha entendido que el nuevo artículo 16 –reforma ley 27.430- resulta aplicable “...por resultar más benigna para el imputado, ello por derivación del principio de la retroactividad de la ley penal más benigna, toda vez que se trata de una norma más beneficiosa para el imputado que la vigente el momento del hecho que se le atribuye (conf. artículo 2° del CP) ...”²¹⁷.

B.4. El concurso preventivo

La ley 24.522²¹⁸ –ley de concursos y quiebras-, regula acciones orientadas al salvataje de compañías, para afrontar los problemas de ahogo financiero, evitando así la desaparición de las empresas a raíz de la insolvencia, más precisamente, y a los fines de este trabajo, regula el “concurso preventivo”²¹⁹, que es un proceso de prevención o reorganización.

El concurso preventivo, al cual recurren las empresas en crisis, es una herramienta jurídica cuya finalidad es salvar a la empresa frente a una situación de crisis económica, conservando las fuentes de trabajo y superando el ahogo financiero, es decir, tiende a dar solución a los conflictos del deudor insolvente con sus acreedores, evitando así, un proceso de liquidación llamado “quiebra”²²⁰ –otro de los procesos previstos en la ley 24.522-. En simples palabras, un proceso de concurso preventivo tiene como principal objetivo abrir un paraguas de cobertura para que la misma no tenga que cerrar sus puertas, brindándole la oportunidad de reorganizar la estructura financiera de su pasivo.

Ahora bien, teniendo en consideración que la desaparición de una empresa a causa de un estado de insolvencia afecta muchos más intereses que los vinculados a los acreedores, por ser fuente de empleos, de ingresos

²¹⁷ Cam. Fed. Córdoba, Sala A, “F.C. S.R.L. s/Infracción Ley 24.769”, sentencia del 27 de julio del año 2020.

²¹⁸ B.O. 7 de agosto del año 1995 con modif.

²¹⁹ Regulado en el título II de la ley 24.522.

²²⁰ Regulado en el título III de la ley 24.522.

tributarios, eslabones en el sistema de producción y comercialización, el proceso de reorganización –concurso preventivo- cuya finalidad es salvaguardar las empresas es gobernado por una serie de principios, entre los que podemos destacar, la defensa del crédito e igualdad de trato de los acreedores –pars conditio creditorum-, la salvaguarda de la integridad patrimonial del deudor y la preservación de la actividad empresarial –conservación de la empresa-.

En pocas palabras podríamos definir al proceso concursal como un proceso universal²²¹ y único²²², cuyas características más destacadas son ser excepcional –se aplica sólo en situaciones de insolvencia judicialmente declarada, prevaleciendo sus normas sobre las del derecho común-, imperativo –la mayoría de las reglas concursales no pueden dejarse sin efecto y prevalecen sobre acuerdos en contrario de los particulares- y procesal –la legislación concursal organiza y regula los procedimientos judiciales de concurso preventivo y quiebra-.

Rouillon enseña que *“los distintos intereses afectados por la insolvencia, las graves repercusiones de ésta y los plurales sujetos involucrados que aspiran a la tutela legal, la necesidad de realizar justicia de tipo distributivo ante la imposibilidad de llevar a cabo la justicia conmutativa, así como los principios orientadores elaborados a través de la historia a los que nos hemos referido, explican la existencia de una legislación*

²²¹ Principio general –artículo 1º segundo párrafo de la ley 24.522- por el cual convergen las pretensiones de todos los acreedores sobre la totalidad de un patrimonio. En su faz objetiva, se refiere a los bienes comprometidos en el proceso concursal, y, en su faz subjetiva, refiere a todos los sujetos involucrados como acreedores o titulares de pretensiones que pudieran afectar la integridad patrimonial del concursado. Pero, no es un principio absoluto, lo cual queda demostrado por los artículos 2º, 16, 19, 21, 32, 56, 107, 108, y 132 de la ley de concursos y quiebras.

²²² El concurso preventivo es un proceso único complementado con el principio de juez único y con el fuero de atracción. Sin perjuicio de considerar que la unidad del proceso concursal es en el ámbito territorial del país.

*diferenciada –la ley concursal- que da respuestas distintas de las del derecho común a los conflictos intersubjetivos que se plantean cuando hay estado de cesación de pagos o insolvencia patrimonial”*²²³.

Volviendo al tema central, resulta interesante el análisis sobre la yuxtaposición de dos regímenes vigentes que se encuentran en igualdad de jerarquía normativa, es decir, dos leyes nacionales especiales. Por un lado, el régimen penal tributario y, por el otro, el régimen concursal, con la consecuente necesidad de interpretar e integrar ambas materias.

La situación concreta que planteo es cómo lograr integrar ambos regímenes jurídicos especiales, más precisamente, cómo integrar el artículo 16 del régimen penal tributario –que prescribe el beneficio de extinción de la acción penal por pago- y el artículo 16 del régimen concursal –que prescribe la prohibición de pago-.

En otras palabras, cómo lograr integrar ambas normativas específicas frente a una persona física o jurídica que, como consecuencia de una crisis económica financiera, presenta su concurso preventivo, a la vez que debe soportar un proceso penal en el cual se lo acusa de un delito tributario –evasión tributaria o previsional-.

En base a esta problemática, surge como interrogante cómo opera el beneficio del régimen penal tributario en el marco de los concursos preventivos.

Paralelamente, tramitarán dos procesos, regidos cada uno por su normativa. Por un lado, el proceso penal que estará destinado a investigar y determinar la existencia o inexistencia de la conducta típica, antijurídica y culpable estipulada en el régimen penal tributario, es decir, el delito y, por el otro, el proceso concursal cuya finalidad será determinar la existencia, causa y exigibilidad de los créditos presentados a verificación.

Podríamos incluso agregar un proceso más, la apelación de la determinación de oficio ante el Tribunal Fiscal de la Nación, que estará

²²³ ROUILLON, Adolfo A. N., *Régimen de concursos y quiebras. Ley 24.522*, Buenos Aires, Ed. Astrea, 2015, p.14.

destinado a verificar la existencia o no del hecho imponible que da lugar a la obligación tributaria, la cual se presume evadida, sin perjuicio de que la Corte Suprema, en la causa “Supercanal S.A.”, dirimió una cuestión de competencia a favor del juez del concurso como juez del impuesto, por sobre la revisión judicial de la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que la ley 11.683 le asigna a la Cámara Federal Contencioso Administrativo²²⁴.

²²⁴ CSJN, “Supercanal S.A. s/apelación”, sentencia del 2 de junio del año 2003. En aquella causa el Alto Tribunal, haciendo propio el dictamen del señor Procurador, en lo medular expresó que son inconcebibles dos procedimientos judiciales con el mismo objeto “...tendientes a revisar la existencia y alcance del crédito y viabilizar el reclamo ante la empresa deudora, porque ello importaría limitar la facultad jurisdiccional de los jueces intervinientes, afectar los principios liminares de la defensa en juicio y debido proceso, abriendo la posibilidad de alterar la cosa juzgada y generar el peligro de decisiones contradictorias con afectación del supremo objetivo de la seguridad jurídica. ...Procede a esos efectos destacar que, si bien es cierto que el legislador ha establecido en la ley 11683, un trámite específico y los órganos competentes para entender en el procedimiento tributario en sus diversas fases, también lo es que en la ley de concursos, ante una situación excepcional, cual es el estado de cesación de pagos de una persona física o jurídica que recurre o es llevado a un juicio colectivo donde se halla involucrado la totalidad del pasivo y activo del deudor, establece procedimientos específicos y obligatorios para la totalidad de los acreedores, sin distinción de naturaleza del crédito salvo las limitadas excepciones allí previstas”. “El mencionado procedimiento, consiste en la obligación del acreedor de verificar la pretensión crediticia en un trámite de naturaleza ordinaria y plena que hace cosa juzgada formal y material, donde intervienen no solo el pretensor y el deudor, sino la sindicatura y los demás acreedores, quienes también pueden impugnar la pretensión en cuanto a su entidad y privilegio y hacerse parte en el proceso. A esos fines ha dispuesto mecanismos e institutos de carácter excepcional, que atienden a asegurar el orden público e interés general y a principios superiores que preservan la seguridad jurídica e igualdad de trato, como es el de desplazar la competencia judicial original o exclusiva otorgada a

Este paralelismo de procesos transita con el riesgo de concluir en sentencias contradictorias con el consecuentemente escándalo jurídico que ello provocaría, atento que cada sentencia no resulta vinculante para el resto.

En este sentido, recientemente, la Cámara Contencioso Administrativo Federal, Sala V, en la causa “BC Logistics SA”²²⁵, revocó la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación en tanto había confirmado la determinación de oficio de AFIP, con sustento en que el juez a cargo del Juzgado Penal Económico dispuso el sobreseimiento de los socios de la firma BC Logistics S.A. con relación a la presunta evasión del pago del Impuesto a las Ganancias y del IVA.

La Cámara señaló que si bien el artículo 20 de la ley 24.769 establece que la formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos de determinación de deuda tributaria, ello no obsta a que “...se debe impedir la existencia de una posible contradicción sobre aspectos esenciales de los presupuestos fácticos comunes a ambos, pues se caerían en un inaceptable escándalo jurídico...”. Por ello, sostuvo que “...corresponde dejar sin efecto el pronunciamiento apelado en cuanto se apartó de las conclusiones a las que arribó el juez penal”.

Ahora bien, sabemos que los procesos penales en nuestro país demoran años, y que, a la situación descripta ut supra en la cual nos encontramos frente a dos organismos judiciales resolviendo contrariamente sobre una misma temática, se suma una tercera situación que resulta ser la situación económica financiera actual de la persona a la que se juzga por una evasión de hace 3, 4 o más años atrás, que podría no ser idéntica al momento en que cometió esa conducta, que sería el caso puntual de un actual proceso concursal.

determinados tribunales en otras normas legislativas”.

²²⁵ CNFed. Contencioso administrativo, Sala V, “BC LOGISTICS SA C/Dirección General Impositiva S/Recurso Directo de Organismo Externo”, sentencia del 23 de febrero del año 2021.

Para ejemplificar, podemos mencionar algunos escenarios posibles -entre muchos otros- con sus consecuentes problemáticas frente a las sentencias posibles en los tres procesos mencionados frente a un caso de evasión tributaria con su correspondiente determinación de oficio de un contribuyente concursado, considerando que los procedimientos no son vinculantes y que cada uno tiene por finalidad la búsqueda de una verdad material distinta al resto, a saber:

A. Sentencia en proceso penal: absuelve; sentencia en Tribunal Fiscal de la Nación: confirma ajuste de determinación de oficio; sentencia en proceso concursal: declara inadmisibles los créditos;

B. Sentencia en proceso penal: absuelve; sentencia en Tribunal Fiscal de la Nación: confirma ajuste de determinación de oficio; Cámara de Apelaciones: revoca ajuste del TFN; sentencia en proceso concursal: declara admisible el crédito;

C. Sentencia en proceso penal: procesa; sentencia en Tribunal Fiscal de la Nación: revoca ajuste de determinación de oficio; sentencia en proceso concursal: declara admisible el crédito.

Jurisprudencialmente podemos citar el caso “Müller”²²⁶, en el cual se estableció la posibilidad de dictar una condena en sede penal -causa penal tributaria por evasión simple- contra el directorio responsable de una sociedad concursada, y con el correspondiente crédito pretendido por la Administración Federal declarado inadmisibles -por el juez concursal- por falta de acreditación de la causa de la obligación tributaria.

Recientemente, la Corte Suprema, en la causa “Directamoin”²²⁷, con cita a los autos

“Casa Marroquín”²²⁸ sostuvo que atribuir al fuero concursal facultades de revisión de la validez intrínseca del título invocado en sustento del crédito importa tanto como prescindir inmotivadamente de las disposiciones del Código Fiscal y del Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires, que constituyen la regulación procesal específica y en los que se prevén las vías impugnatorias que el contribuyente tiene a su alcance para cuestionar los actos determinativos y plazos para ejercerlas, vencidos los cuales, adquieren firmeza.

Ahora bien, suponiendo que el concursado decide hacer uso del beneficio de extinción de la acción penal por pago, puntualmente, el tema central radica en el estudio de cómo juega el artículo 16 del nuevo régimen penal tributario frente a la ley 24.522, es decir, frente a los principios que rigen en un proceso concursal, a saber, universalidad, igualdad, *pars conditio creditorum*, entre otros. Más precisamente, me refiero a la confrontación del artículo 16 del régimen penal tributario frente al artículo 16 de la ley 24.522²²⁹, que prohíbe al concursado pagar cualquier crédito de causa o título anterior a la presentación en concurso -y en la presente hipótesis estaríamos frente a obligaciones tributarias de causa anterior a la fecha de presentación en concurso preventivo-.

En este orden de ideas, si entendemos que la extinción de la acción penal puede obtenerse mediante la adhesión a un plan de facilidades de pago, como se ha desarrollado en el punto IV A, bien podría interpretarse que el concursado podría extinguir la acción penal mediante un plan de pagos, tal como se procede en los acuerdos concursales²³⁰.

El problema surge cuando intentamos integrar el régimen penal tributario con el

²²⁶ CNCasación Penal, Sala I, “Müller, Carlos Eusebio s/recurso de casación”, sentencia del 22 de marzo de 2006; Publicado en “Temas actuales de derecho concursal”, Boquin, Gabriela F. – Nissen, Ricardo A. – Pardini, Marta - Vitolo, Daniel R. –Directores-, Ed. Fundación para la Investigación y Desarrollo de las Ciencias Jurídicas, Buenos Aires, 2007, p.611.

²²⁷ CSJN, “Recurso de hecho deducido por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires en la causa

GCBA c/ Directamoint S.A. s/ concurso preventivo”, sentencia del 16 de diciembre del año 2021.

²²⁸ CSJN, Fallos: 310:719.

²²⁹ Artículo 16, ley 24.522: “Actos prohibidos. El concursado no puede realizar actos a título gratuito o que importen alterar la situación de los acreedores por causa o título anterior a la presentación...”.

²³⁰ Para el caso de los Concursados rige la Resolución General AFIP N° 3587/2014.

régimen concursal en tiempos procesales, en otras palabras, ¿cómo opera el plazo de treinta días prescrito en el artículo 16 del nuevo régimen penal tributario para aceptar y cancelar en forma incondicional y total las obligaciones evadidas –entendiendo que constituirán una deuda que deberá encuadrarse dentro del pasivo concursal– frente a los plazos del concurso preventivo, es decir, de verificación de créditos, propuestas de categorías de acreedores, propuestas de acuerdo de pago, homologación del acuerdo de pago?, considerando que en los procesos concursales rigen los principios de colectividad, igualdad y universalidad, en beneficio de todos los acreedores y sus normas son imperativas y de orden público²³¹, constituyendo la verificación “*el medio principal para garantizar la pars conditio creditorum, sometiendo a todos los acreedores –y “todos” es todos– a la necesidad del conocimiento judicial de su crédito*”²³².

Amén que, además debe considerarse que la Resolución General AFIP 3587, que establece un régimen de facilidades de pago para contribuyentes y/o responsables concursados, prescribe en su artículo 3° “*Quedan excluidos de los planes de facilidades de pago comprendidos en los Títulos II y III del presente régimen, los importes adeudados por las obligaciones que seguidamente se indican: ... k) Las obligaciones correspondientes a los imputados penalmente por delitos previstos en las Leyes N° 22.415, N° 23.771 o N° 24.769 y sus respectivas modificaciones, o por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de sus obligaciones impositivas, de los recursos de la seguridad social o aduaneras, siempre que se haya dictado el correspondiente auto de elevación a juicio.*”²³³.

²³¹ VITOLLO, Daniel R., *Créditos fiscales, determinación de oficio y procesos concursales*, ED 202-673/691 .

²³² MARTORELL, Ernesto E. *Tratado de concursos y quiebras*, Buenos Aires, Ed. Depalma, 2001, tomo II-B, p.344.

²³³ Resolución General AFIP 3587/2014; B.O. 3 de Febrero de 2014.

Si se aceptará la interpretación de que los concursados no podrían adherir al beneficio otorgado por el artículo 16 del régimen penal tributario, en tanto rige para ellos una prohibición de adhesión a planes de pago estipulado por la resolución general, se estaría otorgando validez a una resolución general por encima de una ley, vulnerando el bloque de constitucionalidad.

Debe considerarse que la prohibición de adhesión se encuentra estipulada por una resolución general de la AFIP, lo cual nos lleva a comprender que el Organismo recaudador ha creado una prohibición que limita el acceso del contribuyente concursado a un beneficio concedido por una ley nacional –en tanto, donde la ley no distingue no cabe distinción alguna-. Así, la Resolución General AFIP 3587/2014 haría caer al ordenamiento en el ámbito de una norma que se encuentra en pugna con los principios constitucionales, principalmente, el principio de legalidad y el principio de igualdad, al aplicar fácticamente una limitación que no fue introducida por el órgano natural, es decir, el Congreso de la Nación, contrariando el espíritu y finalidad de la ley, que no es otro, como se sostuvo a lo largo del presente trabajo, que un fin de neto tinte recaudatorio, el cual podría cumplirse efectivamente por medio de la adhesión a un plan de facilidades de pago, en concordancia con la histórica política de recaudación que ha tenía el régimen penal tributario.

Además, como lo sostuve ut supra, al desarrollar la aplicación de la suspensión del juicio a prueba que prescribe el artículo 76 bis del Código Penal con su correspondiente prohibición a la ley 24.769 y sus modificación, actualmente la ley 27.430 derogó la ley 24.769 y sus modificación, y estableció un nuevo régimen penal tributario, que no implica una modificación de dicha ley, por tanto, la prohibición que fija la Resolución General AFIP 3587 para adherir al plan de facilidades de pago obligaciones correspondientes a los imputados penalmente por la ley anterior no regirá actualmente, ya que se aplica para los delitos de la ley 24.769 y sus modificaciones –reitero, actualmente derogada-.

Ahora bien, con sustento en el principio de legalidad puedo sostener que donde la ley no

distingue no cabe distinguir. Aplicado al caso, si el régimen penal tributario no hace distinción en cuanto a la calidad o situación jurídica en la que se encuentra el contribuyente y/o responsable para gozar del beneficio que prescribe el artículo 16, mal podría una resolución general proceder a distinguir y prohibir la adhesión a un plan de facilidades de pago para un contribuyente y/o responsable concursado, que se encuentra en una situación manifiestamente desigual a aquel que posee los fondos para afrontar el pago, afectando así el principio de igualdad, privilegiando a aquellos que se encuentren en una mejor posición económica, reafirmando la finalidad recaudatoria del régimen penal tributario.

“Referirse al principio de igualdad es hablar de uno de los principios básicos surgidos de la Revolución Francesa, que impulsó la sustitución de un sistema basado en una sociedad clasista por un ordenamiento jurídico sustentado en la igualdad de todos los hombres ante la ley”²³⁴.

La Corte Suprema ha sostenido que *“...el principio de igualdad ante la ley que consagra el art. 16 de la Constitución no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar la ley en los casos ocurrentes según las diferencias constitutivas de los mismos”²³⁵.*

“La garantía del art. 16 de la Constitución nacional no impide que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considere diferentes, con tal que la discriminación no sea arbitraria ni importe ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o grupos de personas, aunque su fundamento sea opinable”²³⁶.

Debemos considerar que se establece un principio de oportunidad que habilita a quien realiza la conducta típica, antijurídica y culpable, estipulada por el régimen penal tributario a eludir la pena privativa de libertad mediante el pago, y restringir el acceso para contribuyentes concursados implicaría brindar alternativas únicamente a quienes ostenten una posición social y económica de privilegio.

Ello en el marco de armonización que debe lograrse entre aquellas normas que poseen una finalidad recaudatoria y aquellas que buscan la supervivencia de la empresa, las fuentes de ingreso, como un factor necesario tanto a nivel social como a nivel económico de un país.

Así, se le podría exigir al Estado acciones afirmativas consistentes en el otorgamiento de un beneficio especial concedido por ley a determinada categoría de contribuyentes, para remover obstáculos de tipo económico que limitan la igualdad de posibilidades.

Sumado a todas estas vicisitudes, la incorporación de un plazo para acceder al beneficio otorgado por ley -extinción de la acción penal- resulta un tanto extorsivo y hasta podría configurarse, en opinión de algunos²³⁷, una prisión por deuda, si se acepta la obligación tributaria pretendida por el fisco, pero no se cancela en el plazo de treinta días de notificada la imputación, atento los plazos que estipula la ley concursal.

Contrariamente, para Riquet *“...no podría entenderse que, a partir de ello, se llegase a un supuesto de ‘prisión por deuda’ porque, en realidad, la prisión es la respuesta a una conducta de evasión (no el mero no pago de una obligación tributaria) y, cuando se consagra un principio de oportunidad puede, lógicamente, limitárselo a una serie de pautas. Y éste es justamente el caso.”²³⁸.*

²³⁴ SPISSO, Rodolfo R., *Derecho constitucional tributario*, Buenos Aires, Ed. Depalma, 2º Ed, 2000, p. 323.

²³⁵ CSJN, Fallos 16-118, 123-106, 124-122, 154-283, 195-270, entre otros.

²³⁶ CSJN, Fallos 182-355, 188-464, 190-231, 191-460, 192-139, 204-391, 209-28, 210-500,

210-855, 222-352, 224-810, 225-123, 229-428, entre otros.

²³⁷ PAMPLIEGA, Alejandro; SEMACHOWICZ, Estebán D., “Blanqueo: algunas consideraciones respecto a los aspectos penales”, en *Doctrina Penal, Tributaria y Económica*, N° 42, 2016.

²³⁸ RIQUERT, Marcelo A., “Artículo 16 conforme ley 27.430. El retorno de la política criminal recaudadora a la ley Penal tributaria y previsional”,

Por último, cabe mencionar la situación de la moratoria estipulada por ley 27.541, ampliada por ley 27.562 y 27.653, en tanto su reglamentación dispone que los sujetos concursados –caracterizados como “en concurso preventivo” en el sistema registral AFIP- puedan manifestar su voluntad de adherir a la ley 27.541 mediante una reserva para gozar de los beneficios otorgados por dicha ley, formalizando el ingreso a la moratoria en un plazo estipulado que se fija en treinta días posterior a la homologación del acuerdo preventivo²³⁹, con la finalidad de

en [Riquert Penal Tributario: ARTÍCULO 16 CONFORME LEY 27430.](#)

²³⁹ Artículo 43, Resolución General AFIP 4667/2020 (Texto según Resolución General 4784/2020): “Los sujetos con concurso preventivo en trámite, podrán adherir al presente régimen, en tanto observen las condiciones que se indican a continuación: a) Haber solicitado el concurso preventivo hasta el día 31 de agosto de 2020, inclusive. b) Contar con la caracterización “Concurso Preventivo” en el “Sistema Registral”. En caso de no encontrarse registrada en dicho sistema, se deberá presentar una nota en la dependencia donde se encuentre inscripto, en los términos de la Resolución General N° 1128, indicando: 1. Apellido y nombres, razón social o denominación y Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT). 2. Fecha de presentación del concurso. A tal efecto se deberá adjuntar la documentación que avale la fecha de presentación en concurso. c) Manifestar la voluntad de incluir en el régimen las obligaciones devengadas con anterioridad a la fecha de presentación en concurso preventivo o vencidas al 30 de noviembre de 2019 -con los alcances de la presente resolución general-, la que sea anterior. Dicha manifestación se formalizará hasta el día inclusive del vencimiento del plazo general para la adhesión al régimen, mediante transferencia electrónica de datos a través del sitio “web” de este Organismo (<http://www.afip.gob.ar>) y con Clave Fiscal, en el sistema “Mis Facilidades”. d) Formalizar la adhesión al régimen cumpliendo los requisitos y condiciones previstos en el artículo 4° de la presente, ingresando al sistema informático denominado “Mis Facilidades”, opción “Ley N° 27.541 – Concursados”, en la oportunidad que en cada caso se indica seguidamente: 1. Resolución judicial homologatoria del acuerdo preventivo notificada al concurso hasta el 31 de julio de 2020, inclusive: hasta el día del vencimiento del plazo general de adhesión. 2. Resolución judicial

homologatoria del acuerdo preventivo, notificada con posterioridad al 31 de julio de 2020 y/o pendiente de dictado al 31 de agosto de 2020: dentro de los treinta (30) días corridos inmediatos siguientes a aquel en que se produzca la respectiva notificación. e) Cuando se adeuden obligaciones devengadas con posterioridad a la fecha de presentación en concurso y éstas sean susceptibles de ser incluidas en este régimen, se deberá presentar una solicitud de acogimiento, distinta a la mencionada en el inciso d) precedente. Dicha solicitud, deberá realizarse hasta el día de vencimiento del plazo general de adhesión al régimen, inclusive, de conformidad con los requisitos y demás condiciones establecidos por la presente, ingresando al sistema informático “Mis Facilidades”.”; Artículo 48, Resolución General AFIP 4816/2020: “Los sujetos con concurso preventivo en trámite podrán adherir al presente régimen, en tanto observen las condiciones que se indican a continuación: a) Haber solicitado el concurso preventivo hasta el 31 de octubre de 2020, inclusive. b) Contar con la caracterización “Concurso Preventivo” en el “Sistema Registral”. En caso de no encontrarse registrada la citada caracterización en dicho sistema, se deberá realizar su solicitud mediante el servicio con Clave Fiscal denominado “Presentaciones Digitales”, implementado por la Resolución General N° 4503 y su complementaria, seleccionando el trámite “Actualización y corrección de datos registrales”, a cuyo efecto se deberá indicar: 1. Apellido y nombres, razón social o denominación y Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT). 2. Fecha de presentación del concurso preventivo. Al efecto, se deberá adjuntar la documentación que acredite la fecha de presentación en concurso. c) Manifestar la voluntad de incluir en el presente régimen de regularización las obligaciones devengadas con anterioridad a la fecha de presentación en concurso preventivo o vencidas al 31 de julio de 2020, la que sea anterior. Dicha manifestación se formalizará hasta el día de vencimiento del plazo general para la adhesión al régimen, inclusive, mediante transferencia electrónica de datos a través del sitio “web” de este Organismo (<http://www.afip.gob.ar>) y con Clave Fiscal, en el sistema “Mis Facilidades”. d) Formalizar la adhesión al régimen de regularización a través del sistema informático “Mis Facilidades”, opción “Ley N° 27.562 - Concursados”, en la oportunidad que en cada caso se indica seguidamente: 1. Resolución judicial homologatoria del acuerdo preventivo notificada al concurso hasta el 30 de septiembre de 2020, inclusive: hasta el día del vencimiento del plazo general de adhesión. 2. Resolución judicial homologatoria del acuerdo

gozar del beneficio de suspensión o extinción, de corresponder, de la acción penal.

El régimen penal tributario y el régimen concursal integran el ordenamiento jurídico argentino en un pie de igualdad normativa, entendiendo que el ordenamiento jurídico es uno, debe lograrse la armonización de ambos regímenes, aun cuando aparenten finalidades contradictorias.

Siguiendo este razonamiento, y al menos en los casos en los que pueda cancelarse la obligación evadida, por ética del Estado, en cuanto a los fines recaudatorios del régimen penal tributario, y resguardando el principio de igualdad, receptado constitucionalmente, debería aceptarse la situación planteada, en cuanto a permitir el acceso al beneficio del artículo 16 del régimen penal tributario para los contribuyentes y/o responsables concursados, en tanto, podrían hacerlo por medio de un plan de facilidades de pago, que permita, una vez cumplido en su totalidad, extinguir la acción penal.

V. Colofón

Luego de haber desarrollado los ejes centrales, abriendo un panorama sobre algunas problemáticas planteadas en torno al instituto propio de extinción de la acción penal en el régimen penal tributario, como así

preventivo notificada con posterioridad al 30 de septiembre de 2020 y/o pendiente de dictado al 31 de octubre de 2020: dentro de los treinta (30) días corridos inmediatos siguientes a aquel en que se produzca la respectiva notificación. e) Cuando se adeuden obligaciones devengadas con posterioridad a la fecha de presentación en concurso preventivo, susceptibles de ser incluidas en este régimen, se deberá presentar una solicitud de acogimiento distinta a la mencionada en el inciso d) precedente, hasta el día de vencimiento del plazo general de adhesión al régimen, inclusive. Los sujetos que manifestaron su voluntad de adherir al régimen de regularización en los términos previstos en el inciso c) del artículo 43 de la Resolución General N° 4667 y sus modificatorias, podrán optar por las condiciones establecidas en el presente régimen, en cuyo caso deberán cumplir con el procedimiento dispuesto en el inciso c) de este artículo, dejando sin efecto la reserva realizada de conformidad con dicha resolución general.”

también sobre la yuxtaposición del artículo 16 del régimen penal tributario con el artículo 59 inciso 6° del Código Penal, y con el artículo 16 del régimen de concursos, trataré de sintetizar las conclusiones de los antecedentes que he exhibido acompañado de una reflexión personal.

Con claridad expresa Nercellas que *“nuestro ordenamiento normativo integra un orden jurídico único en el cual las normas no pueden excluirse ni neutralizarse solo deben complementarse. La mala técnica legislativa y la aparente ignorancia de nuestros legisladores de la jerarquía de las disposiciones, determina que muchas veces esas reglas esenciales en una República resulten olvidadas”*. Continúa, *“En el intento de armonizar las leyes que aparentan contradicción, no podemos legitimar la intervención punitiva estatal cuando la finalidad es recaudatoria y se estaría cumpliendo, porque podría interpretarse que se violenta el principio de lesividad y de ética del Estado...”*²⁴⁰.

Una mirada histórica y actualizada del derecho penal tributario, con sus avances y retrocesos, de los principios del derecho penal, específicamente, el principio de subsidiariedad, mínima intervención y última ratio, como así también, de la finalidad de neto tinte recaudatorio del régimen penal tributario, me lleva a concluir que frente a un contribuyente y/o responsable que pretenda acceder al beneficio de extinción de la acción penal por pago o por reparación integral del perjuicio -artículo 16 del régimen penal tributario; artículo 59 inciso 6° del Código Penal-, no cabe otra solución que aquella que represente un menor costo social, una solución más justa, respetando y garantizando el principio de igualdad, entendiendo que la igualdad debe darse entre igualdad de situaciones y atendiendo a la justicia restaurativa en la cual las interpretaciones deben ser siempre “pro homine”.

²⁴⁰ NERCELLAS, Marta E., “Extinción de la acción penal tributaria por reparación integral del daño”; en *Revista de Derecho penal tributario*, N° 24/2019; [Nro. 24/2019 – Extinción de la acción penal tributaria por reparación integral del daño \(Por Marta E. Nercellas\) | CAEPT.](#)

El fundamento para este tipo de soluciones alternativas radica en que las características del derecho penal -subsidiariedad, mínima intervención, última ratio- imponen diversificar sus respuestas en busca de soluciones que eviten su intervención, en el mismo sentido que se ha incorporado el inciso 6° del artículo 59 del Código Penal, como así también, con las reiteradas leyes de blanqueo y moratorias que han desacreditado el régimen penal tributario.

“Resulta obligatorio que se utilice la misma lógica que la usada cuando ‘cuestiones de caja’ hacen conveniente para el Estado amnistiar al contribuyente: se le requiere que reconozca la deuda y la pague –de la forma prevista en esa moratoria o blanqueo–. En algunos casos inclusive esas amnistías invaden la competencia judicial resolviendo sobre causas en trámite, quitan junto con la punibilidad del posible hecho ilícito perpetrado, los intereses y las sanciones pecuniarias previstas legalmente. El estado que hace uso de esa facultad debe aceptar una causa general de extinción de la acción penal que resulta más acotada, pero que tiene la misma lógica recaudatoria, requiriendo como consecuencia la reparación integral del daño causado por la conducta cuestionada.”²⁴¹.

En este mismo sentido, frente a la estructura normativa actual del régimen penal tributario, con su exacerbado fanatismo recaudatorio, considero que la aceptación de acceso al beneficio de extinción de la acción penal mediante la implementación de un plan de facilidades de pago, como así también la aceptación de acceso para contribuyentes y/o responsables concursados -que lo realicen mediante un acuerdo de pago-, y la aceptación de extinción de la acción penal para los delitos de apropiación indebida de tributos y recursos de la seguridad social por aplicación del artículo 59 inciso 6° del Código Penal, debe ser cien por ciento viable.

Así las cosas, el mayor inconveniente que presenta esta rama del derecho penal económico -derecho penal tributario- es que su carácter punitivo tiene innegables

cimientos ideológicos recaudatorios. Esto quiere decir que el objetivo explícito que alienta el dictado de leyes penales tributarias cada vez más gravosas, incrementando las conductas punibles, incluso con penas mayores, no es otro que recaudar. Convalidado por el dictado de nuevas leyes de blanqueo y/o moratorias, que resultan ser cada vez más frecuentes.

En este norte, la consolidación de un sistema democrático, respetuoso de las garantías y de los derechos, requiere una constante revisión y perfeccionamiento del ordenamiento jurídico. Ello lleva a que se deba encaminar la búsqueda de un principio que concilie adecuadamente los intereses de las dos partes de la relación jurídica tributaria -fisco -contribuyente-, toda vez que las rentas del Estado -cuya recaudación resulta, en gran parte, de los tributos- son de vital importancia para el cumplimiento de sus fines específicos -seguridad, salud, educación pública-, en tanto que, los contribuyentes se enfrentan a situaciones en las cuales se pone en juego sus derechos y garantías consagradas constitucionalmente -igualdad, acceso a la justicia, defensa en juicio, tutela judicial efectiva-.

Partiendo de que el Preámbulo de la Constitución Nacional expresa el objetivo, entre otros, de afianzar justicia y que la misma se erige como nuestra ley suprema junto con los Tratados Internacionales incorporados por el artículo 75 inciso 22 de la Constitución Nacional, en concordancia con el criterio de supremacía constitucional, debiendo todo el ordenamiento normativo infra constitucional respetar el mandato de la Carta Magna, prohibir el acceso, al contribuyente y/o responsable que se ha apropiado de los recursos de la seguridad social o aquel que se encuentre concursado, incluso prohibir el acceso transcurridos el plazo de treinta días de notificada fehacientemente la imputación, al beneficio de extinción de la acción penal por pago concedido por ley, deviene en una absoluta contradicción con los preceptos constitucionales -puntualmente el principio de igualdad y seguridad jurídica-.

Ciertamente, las cuestiones esbozadas a lo largo del presente trabajo dejan entrever la

²⁴¹ NERCELLAS, Marta E., *Extinción...*, op. cit..

finalidad recaudatoria del régimen penal tributario que desvirtúa el carácter de derecho penal, tornándolo simbólico, en el sentido de penas altas y certezas bajas. Así, los contribuyentes utilizan el mecanismo de extinción de la acción penal como forma de financiamiento –beneficiándose de la demora del inicio de las causas penales tributarias y la inflación anual de nuestro país–, con la certeza de que el pago posterior extingue la acción penal, incluso por fuera del régimen penal tributario, porque cada vez son más frecuentes las cuestiones de caja del gobierno de turno que llevan indiscutiblemente a la sanción de nuevos blanqueos y moratorias impositivas.

Precisamente, los contribuyentes buscan autofinanciarse, a sabiendas que luego podrán optar por un mecanismo que el propio Estado pone a su disposición. De esta forma, se potencia la desigualdad al beneficiar siempre a los contribuyentes incumplidores, a la vez que se incentiva, involuntariamente, a que más contribuyentes ingresen en este circuito propagado por el propio Estado.

Más allá del esfuerzo intelectual por lograr entender la lógica utilizada por el legislador que, por un lado, sanciona nuevas leyes penales tributarias más gravosas, y, por el otro, pone a merced de los imputados las herramientas para que dispongan la liberación del proceso penal, resulta absolutamente contradictorio, y solo acarrea más confusión en el delineamiento de una política criminal que garantice la seguridad jurídica. Y la incorporación de esta causal de extinción de la acción penal por pago se encuentra en pugna con la finalidad de política fiscal que resulta ser la concientización sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Justamente, el mensaje contradictorio por parte del Estado, en el sentido de beneficiar a contribuyentes incumplidores, desdibuja la función correctiva que posee la pena sobre las conductas disvaliosas. Hacen falta penas lógicas, proporcionales y contundentes, que doten de sentido la estructura del delito, y así evitar que la comisión del delito resulte más rentable.

Se debe lograr establecer un plan de acción al que deban y puedan exigirle resultados, garantizando a ambas partes de la relación

jurídica tributaria la existencia de reglas de actuación, un proceso dotado principalmente de seguridad jurídica e igualdad.

Un plan de acción que replantee y adecúe la finalidad del derecho penal tributario, interpretado a la luz de los principios penales, para que el derecho penal tributario no se convierta en una mera herramienta de recaudación. Y este plan debe venir acompañado no solo de un cambio de legislación sino también de mentalidad frente a los conflictos de política fiscal. Parecería necesario volver a la esencia del derecho penal, haciendo hincapié en aquellos principios básicos, que vengo sosteniendo, referidos al ejercicio del máximo poder punitivo del Estado.

Expreso mi anhelo, de que se logre la reestructuración del derecho penal tributario tendiente a mejorar la protección del bien jurídico, lo cual actualmente resulta una entelequia.

LAS FACULTADES DE FISCALIZACIÓN EN EL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO

Trabajo Final Integrador

Cintia Érica Vázquez

Director: Juan Manuel Alvarez Echagüe

2021

LAS FACULTADES DE FISCALIZACIÓN EN EL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO

Cintia Érica Vázquez

I. Introducción

I.A. Consideraciones preliminares.

Con motivo de la entrada en vigencia de la Ley N°27.430 sancionada el 27 de diciembre de 2017, publicada en el Boletín Oficial el 29 de diciembre del mismo año, se estableció en el Título IX un Régimen Penal Tributario.¹ En la actual redacción de dicho cuerpo normativo, se incorporó en las previsiones del artículo 18, cuarto párrafo, que en los casos de denuncias de terceros, el juez deberá remitir los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda *“haciendo uso de las facultades de fiscalización previstas en las leyes de procedimiento respectivas”*.²

Si bien el tema bajo investigación ha sido ampliamente abordado por la doctrina especializada y ha sido objeto de numerosos pronunciamientos judiciales, debo advertir que al momento de la confección de la presente monografía, continúan suscitándose controversias respecto a la utilización de las facultades de fiscalización en el proceso penal.

En tal sentido, en el presente trabajo se abordarán aspectos normativos, doctrinarios y jurisprudenciales de la controversia, arribando a la conclusión – en función de dichas normas y precedentes-, que **las facultades de fiscalización previstas en la Ley N°11.683 (t.v.) resultan plenamente aplicables en la**

investigación de delitos fiscales, delimitando a su vez el marco constitucional de la actuación de la administración fiscal, con el debido resguardo de la garantía de la no autoincriminación.

I.B. Problemática actual en materia de facultades de fiscalización a la luz de las disposiciones del Régimen Penal Tributario instituido por el Título IX de la Ley 27.430.

Tal como fuera referido, mediante la sanción de la Ley N°27.430, se incorporó en la redacción del artículo 18 del Régimen Penal Tributario expresamente la utilización de las facultades de fiscalización previstas en las leyes de procedimiento respectivas en los casos de denuncias de terceros.

No obstante lo expuesto, continúan a la fecha ordenándose determinaciones de deuda vedando a los funcionarios intervinientes requerir información en forma directa a los contribuyentes imputados.

En el actual contexto, no puede desconocerse la incorporación en el texto del artículo 18 del RPT de la referencia concreta a la utilización de las *facultades de fiscalización* previstas en las leyes procedimentales. En el mismo sentido y en forma previa, se había expedido la Cámara Federal de Casación Penal, máximo órgano en materia penal en nuestro país.

II. De las facultades de fiscalización.

II.A. El deber de contribuir

La Constitución Nacional en su artículo 4°, impone el *deber de contribuir* al sostenimiento de los gastos públicos, disponiendo: *“El gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado del producto de los derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y*

¹ En adelante RPT.

² Conf. Artículo 18, 4° párrafo, Régimen Penal Tributario instituido por el Título IX de la Ley 27.430: *“... Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda haciendo uso de las facultades de fiscalización previstas en las leyes de procedimiento respectivas. ...”*.

proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...”.

Los *tributos* configuran la principal fuente de recursos de los que dispone el Estado Nacional para el cumplimiento de sus fines políticos, institucionales, sociales y económicos.

Respecto del hecho imponible - en tanto el tributo es objeto de una relación cuya fuente es la ley -, se ha referido que se establece: “... *entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria.*”³

En este norte, una vez verificado el acaecimiento del hecho imponible nace la obligación de pagar el tributo, el cual se enmarca en una relación tributaria que tiene como sujeto activo al Fisco Nacional y como sujeto pasivo al contribuyente obligado que realizó el hecho imponible. Resulta ser sujeto pasivo como *responsable por deuda propia* quien realiza el hecho imponible. Es el deudor a título propio "aquel" cuya capacidad contributiva tuvo en cuenta el legislador al crear el tributo, es decir, el contribuyente.

Por otra parte, existen asimismo sujetos pasivos *responsables por deuda ajena*, ajenos al conocimiento del hecho imponible, a quienes la ley obliga al cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados.⁴ En algunos supuestos puede existir un *responsable solidario*, ajeno al perfeccionamiento del hecho imponible, obligado por la ley al pago del tributo “conjuntamente con el contribuyente” o bien un *responsable sustituto*, que desplaza al contribuyente en su obligación de pago, a quien la ley coloca “en lugar de” dicho contribuyente.⁵

³ JARACH, Dino, *El hecho imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, Tercera Edición, editorial Abeledo Perrot, Bs. As., 1996, pág. 36/37.

⁴ Conf. artículo 6 Ley N°11.683 (t.v.).

⁵ FONROUGE, Carlos M. Guiliani, *Derecho Financiero*, La Ley, 9° Edición, Buenos Aires, 2003, Tomo I., página 372/382, actualizado por Navarrine y Asorey.

Los conceptos transcritos llevados al ordenamiento penal determinan que el *obligado tributario* es quien comete la acción descrita en la norma represiva, esto es, la persona sobre la cual recae la carga de tributar o el *obligado impositivamente*. Por esta razón, en principio, el sujeto activo del delito tributario debe reunir la condición de sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.⁶

Ello así, en consonancia con lo dispuesto por el régimen bajo estudio, el carácter de *obligado* exigido es revestido por los sujetos que ostentan dicha posición.

Ahora bien, por las particularidades de la organización del sistema tributario nacional, éste se encuentra estructurado principalmente en base a la información que cada contribuyente aporta respecto de su propia deuda.

El sistema actual resulta ser preminentemente *autodeclarativo* de conformidad a lo previsto por el artículo 11 y subsiguientes de la Ley N°11.683 (t.v.), siendo el propio sujeto pasivo del tributo quien lo refleja en su declaración jurada, procediendo a liquidar la obligación impositiva correspondiente.

Como contrapartida del principio de autodeclaración del tributo, se encuentra la facultad del Fisco de verificar la correcta liquidación de lo declarado por el contribuyente en cuanto a la existencia y magnitud del hecho imponible.⁷

II.B. De las facultades de fiscalización en el procedimiento tributario

Entre las funciones asignadas a la Administración Federal de Ingresos Públicos por el Decreto N°618/1997, se encuentra la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos a su cargo. La recaudación en sentido

⁶ Los delitos previstos por los artículos 1° a 7° RPT, como delitos especiales, requieren que el autor del ilícito sea el “obligado” tributario. No resulta así en los delitos fiscales comunes previstos en los artículos 8° a 12° RPT, cuyo autor puede resultar una persona ajena al obligado tributario.

⁷ GAMBERG, Guillermina, “La garantía constitucional contra la autoincriminación y los deberes de colaboración con el Fisco”, en *Práctica Profesional*, 2012-178, Bs. As., pág. 18.

dinámico, como bien jurídico tutelado, constituye un valor macrosocial de interés general, mediante el cual se le asignan a la administración tributaria amplios poderes y facultades para su protección.

En su accionar, el organismo fiscal cuenta con potestad de fiscalizar lo autodeclarado por el sujeto obligado.

La ley N°11.683 contiene principalmente las facultades de la administración de las que surgen otros tantos deberes formales por parte de los administrados,⁸ previstas en los artículos 33 a 35 de la Ley N° 11.683 (t.v.), que resultan indispensables a fin de dar cumplimiento a las funciones asignadas por el Decreto señalado precedentemente.

El otorgamiento de amplios poderes encuentra sustento en la Constitución Nacional y en las características de nuestro ordenamiento fiscal, que se fundamenta en la ya mencionada autodeterminación del tributo a través de la presentación de declaraciones juradas.

En virtud de esta norma, la administración fiscal puede realizar diligencias con fines de fiscalización de las obligaciones tributarias, las cuales importan correlativamente obligaciones para los contribuyentes y responsables.⁹

Al respecto, la Ley N°11.683 (t.v.) dispone en su artículo 33 la facultad del Fisco Nacional de exigir a contribuyentes y terceros: “Con el fin de asegurar la verificación oportuna de la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables, podrá la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS exigir que éstos, y aún los terceros cuando fuere realmente necesario, lleven libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones propias y de terceros que se vinculen con la materia imponible, siempre que no se trate de comerciantes matriculados que lleven libros rubricados en forma correcta, que a juicio de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL haga fácil su

fiscalización y registren todas las operaciones que interese verificar. Todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas.

Podrá también exigir que los responsables otorguen determinados comprobantes y conserven sus duplicados, así como los demás documentos y comprobantes de sus operaciones por un término de DIEZ (10) años, o excepcionalmente por un plazo mayor, cuando se refieran a operaciones o actos cuyo conocimiento sea indispensable para la determinación cierta de la materia imponible.

Asimismo podrá implementar y reglamentar regímenes de control y/o pagos a cuenta, en la prestación de servicios de industrialización, así como las formas y condiciones del retiro de los bienes de los establecimientos industriales.

Sin perjuicio de lo indicado en los párrafos precedentes, todas las personas o entidades que desarrollen algún tipo de actividad retribuida, que no sea en relación de dependencia, deberán llevar registraciones con los comprobantes que las respalden y emitir comprobantes por las prestaciones o enajenaciones que realicen, que permitan establecer clara y fehacientemente los gravámenes que deban tributar. La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS podrá limitar esta obligación en atención al pequeño tamaño económico y efectuar mayores o menores requerimientos en razón de la índole de la actividad o el servicio y la necesidad o conveniencia de individualizar a terceros.

Los libros y la documentación a que se refiere el presente artículo deberán permanecer a disposición de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS en el domicilio fiscal.”

Así pues, la norma reseñada contiene facultades de carácter general, destacándose que a través de Resoluciones Generales se pueden establecer obligaciones a sujetos responsables y terceros.¹⁰

⁸ JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Editorial Liceo Profesional Cima, Bs. As. 1969, pág. 391.

⁹ Juzgado Federal de San Nicolás N°2, en autos “Incidente de nulidad de Gizzi, Carlos Gabriel en autos “Gizzi, Carlos Gabriel por infracción Ley 24.769” de fecha 27/5/2016.

¹⁰ Jarach, D., op. cit., pág. 394.

La obtención de información fiscal puede presentarse de tres formas diversas, a través del deber general de información o por suministro; el deber individual y mediante la obtención directa de información provista por los organismos administrativos.¹¹

El órgano recaudador puede solicitar información y documentación al sujeto pasivo de la obligación tributaria en el marco de una fiscalización como así también puede requerir datos de otros sujetos ajenos a la relación tributaria, ya sea mediante circularización o bien a través de la información obrante en sus bases de datos, que se nutre de la aportada por terceros a través de los diferentes regímenes de información.

En relación a las facultades de verificación y fiscalización con las que cuenta la administración tributaria, cabe señalar que el artículo 35 de la Ley N°11.683 prevé que el organismo recaudador posee *amplios poderes* para verificar, en cualquier momento, inclusive de períodos fiscales en curso, a través de sus funcionarios el cumplimiento que los obligados o responsables de las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable.¹²

Así, el artículo 35 dispone que la AFIP tendrá *amplios poderes y facultades* tendientes a verificar el cumplimiento que los obligados dan a las normas tributarias y así podrá:

- a) Citar al firmante de la declaración jurada;
- b) Exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos;
- c) Inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros, que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se

juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas.

Cuando se responda verbalmente a los requerimientos previstos en el inciso a) o cuando se examinen libros, papeles, etcétera, se dejará constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas, que extenderán los funcionarios y empleados de la Administración Federal de Ingresos Públicos, sean o no firmadas por el interesado, harán plena fe mientras no se pruebe su falsedad.

d) Requerir por medio del Administrador Federal y demás funcionarios especialmente autorizados, el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones;

e) Recabar por medio del Administrador Federal y demás funcionarios autorizados, orden de allanamiento al juez nacional que corresponda.

f) Clausurar preventivamente un establecimiento, cuando el funcionario autorizado por la Administración Federal de Ingresos Públicos, constatare que se han configurado dos (2) o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 40 de esta ley y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a dos (2) años desde que se detectó la anterior, siempre que se cuente con resolución condenatoria y aun cuando esta última no haya quedado firme.

g) Autorizar, mediante orden de juez administrativo, a sus funcionarios a que actúen en el ejercicio de sus facultades, como compradores de bienes o locatarios de obras o servicios y constaten el cumplimiento;

h) La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria, tanto sobre la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables, así como respecto de la autorización para la emisión de comprobantes y la habilidad de dichos documentos para otorgar créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones

¹¹ VARELA, Pablo Sergio, "La garantía de la no autoincriminación en materia penal tributaria", en ALTAMIRANO, Alejandro; RUBINSKA, Ramiro, *Derecho Penal Tributario*, Tomo II, Editorial Marcial Pons, 1era Edición, Bs. As. 2008, pág. 1082.

¹² Juzgado Federal de San Nicolás N°2, en autos "Incidente de nulidad de Gizzi, Carlos Gabriel" en autos "Gizzi, Carlos Gabriel por infracción Ley 24.769".

tributarias y en lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias.”

Ello así, el artículo 35 se estructura en dos partes, la primera otorga al ente recaudador *amplios poderes* para verificar el cumplimiento de las obligaciones sustanciales o formales por parte de los administrados; la segunda enumera en forma taxativa *facultades particulares*, las que además resultan ser de carácter discrecional, ya que puede ejercerlas o no según criterios de oportunidad o conveniencia.

El término *amplios poderes* que utiliza la ley, implica que las facultades fiscalizadoras e investigativas deben ser interpretadas con un criterio extensivo y no restrictivo; estas potestades son para fiscalizar e investigar en general el cumplimiento de las leyes tributarias, no sólo respecto a los sujetos pasivos sino también en relación a terceros ajenos a la obligación tributaria sustancial, pudiendo ser utilizadas no solamente ante las declaraciones juradas presentadas sino ante cualquier persona respecto de la cual se presume que puede ser contribuyente, aun cuando no haya presentado declaración jurada.¹³

A partir del citado artículo 35 de la ley ritual, se establecen las facultades particulares que permiten al organismo recaudador solicitar determinadas obligaciones de “hacer, no hacer o tolerar” a los contribuyentes, responsables o terceros.¹⁴

Las *facultades de verificación* tienden a establecer si los particulares cumplen sus obligaciones materiales, independientemente de la existencia de un sujeto pasivo determinado y/o de obligaciones tributarias constituidas.¹⁵

En cambio, las *facultades de fiscalización* implican un control posterior por parte del Fisco, siendo accesorio de la determinación, y existiendo una previa obligación tributaria

material, con hecho imponible y sujeto pasivo identificado.¹⁶

Se ha señalado que: “Desde el punto de vista de los fines a los que tienden las facultades de la administración y los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros, cabe señalar que ellas tienden no sólo a verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales, sustantivas o formales, sino también y sobre todo a reunir pruebas de la existencia de obligaciones tributarias y su cuantía.”¹⁷

En síntesis, el Fisco tiene la facultad de fiscalizar la correcta determinación del tributo por parte de los responsables, mediante el procedimiento de fiscalización y, en caso de corresponder, el de determinación de oficio del tributo, reuniendo en ese proceder los elementos probatorios relativos a la existencia y magnitud del hecho imponible.

II.C. De los deberes de colaboración.

Como contrapartida a la existencia de amplias facultades de fiscalización, en el campo del derecho tributario existen *deberes formales* que el legislador pone en cabeza de los contribuyentes o de terceros ajenos a la obligación tributaria, es decir, obligaciones que se imponen con el objetivo de que la administración tributaria pueda recolectar datos relevantes en los procedimientos de verificación y fiscalización,¹⁸ destacándose que, si no existiere este correlato, las facultades del fisco carecerían de operatividad.

Señala Jarach que: “...Existe en primer término un deber general de los ciudadanos y de los habitantes del país de colaborar con la administración. Se trata de un deber general de todos los administrados hacia la administración, en cuanto ésta persigue el logro del interés público para el cual ha sido creada.”¹⁹

En ese orden, el citado autor refiere que todas las obligaciones que nacen de leyes,

¹³ VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Ed. Depalma, Bs. As., 1995, pág. 359.

¹⁴ JARACH, op. cit., pág. 394.

¹⁵ VILLEGAS, op. cit., pág. 357 y ss.

¹⁶ VILLEGAS, op. cit., pág. 357 y ss.

¹⁷ JARACH, op. cit., pág. 394.

¹⁸ Conf. fallo Gizzi op. cit.

¹⁹ JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Editorial Liceo Profesional Cima, Bs. As. 1969, pág. 391.

reglamentaciones u órdenes impartidas por la administración tributaria se agrupan en el concepto unitario y general de deberes formales²⁰

Constituyen *deberes formales* las obligaciones impuestas a contribuyentes, responsables o terceros, con el objeto de colaborar con la administración tributaria en el desempeño de sus funciones, pudiendo surgir las mismas de la ley, de las disposiciones reglamentarias o, aún por delegación de la ley, de las autoridades de aplicación de las normas fiscales.²¹

Tal como se dijera, el fundamento constitucional de los *deberes de colaboración* deriva del deber de contribuir al que refiere el artículo 4 de la Constitución Nacional. Es decir, existe un deber constitucional de cumplir con los deberes formales impuestos por la legislación tributaria.

Existe un deber general en cabeza de los administrados de cooperar con la administración en el desarrollo de sus cometidos;²² el mencionado deber surge del principio que encomienda a éste la tutela de ciertos intereses públicos, dándole potestades sobre aquellos para exigirles determinados comportamientos, siempre con el límite que no se vulneren las libertades resguardadas por la Constitución Nacional.²³

En cuanto a los *deberes formales* específicamente, la Ley N°11.683 no los establece de manera expresa, surgiendo los mismos por implicancia de la enumeración efectuada de las facultades de la Administración,²⁴ siendo su principal fuente generadora normas de carácter infra legal.²⁵

Los *deberes formales* han sido considerados como los medios para alcanzar el fin último al que tiende el tributo, la prestación jurídico

patrimonial, constituyendo la contracara de las potestades del Fisco. Los deberes formales resultan ser obligaciones accesorias - generalmente obligaciones de hacer-, y pudiendo tratarse en ciertos casos de obligaciones de no hacer o soportar.²⁶

En el ámbito nacional Damarco ha clasificado a los *deberes fiscales* en obligaciones de hacer, no hacer y tolerar, este último como deber de soportar inspecciones.²⁷

Estas obligaciones son de carácter accesorio a la obligación tributaria material, y si bien su incumplimiento no lesiona económicamente al Estado, dificulta o impide el accionar fiscal.²⁸

Para concluir, los deberes formales constituyen relaciones de carácter no patrimonial, existentes entre el Fisco y los contribuyentes, responsables y terceros, cuyo incumplimiento dará lugar a una infracción formal.²⁹

Cabe reiterar, que no existe un catálogo de deberes formales, señalándose a título meramente ejemplificativo que resultan ser: el cumplimiento de las disposiciones de la Ley N°11.683, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables; presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos generales que establezca la AFIP; presentación de declaraciones juradas informativas; cumplimiento de requerimientos de presentación de declaración jurada

²⁶ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, op. cit.,pág. 2 y ss.

²⁷ DAMARCO, "Sujeción pasiva y responsables tributarios", ponencia en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, organizadas por ILADT y el ICDT, Cartagena, octubre de 1995, pág. 49 y ss, citado en VARELA, Pablo Cesar, "La garantía de la no autoincriminación en materia penal tributaria", en ALTAMIRANO, Alejandro; RUBINSKA, Ramiro, *Derecho Penal Tributario*, Tomo II, Editorial Marcial Pons, 1era Edición, Bs. As. 2008, pág. 1082.

²⁸ GÓMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos M., *Cuadernos de procedimiento tributario*, coedición Ed. Nueva Técnica S.R.L., Errepar, Bs. As. 1998, N°7, pág. 3.

²⁹ Con. GÓMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos M., pág. 3.

²⁰ JARACH, op. cit.,, pág. 391.

²¹ JARACH, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Ed. Cangallo, Bs. As. 1993, pág. 430.

²² DIAZ SIEIRO, Horacio; VELJANOVICH, Rodolfo D. y BERGROTH, Leonardo, *Procedimiento Tributario*, Ed. Macchi, Bs. As. 1994, pág. 283.

²³ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho tributario*, Ed. Depalma, Bs. As., 1997, T. II pág. 2 y ss.

²⁴ JARACH, Dino, op. cit.,, pág. 391.

²⁵ DIAZ SIEIRO, Horacio; VELJANOVICH, Rodolfo D. y BERGROTH, Leonardo, op. cit.,, pág. 283.

informativa; cumplimiento de normas referidas al domicilio fiscal; proporcionar datos requeridos por la AFIP para el control de las operaciones internacionales; conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales; emisión de facturas o comprobantes equivalentes por operaciones comerciales; llevar registraciones o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de ventas; contar con el respaldo documental para el transporte comercial de mercaderías; inscripción como contribuyentes o responsables ante la AFIP; poseer o conservar las facturas o comprobantes equivalentes que acrediten la adquisición o tenencia de los bienes y/o servicios destinados o necesarios para el desarrollo de la actividad de que se trate.

La Ley N°11.683 establece sanciones pecuniarias ante el incumplimiento de dichos deberes de colaboración, destacándose que en algunas legislaciones el incumplimiento reiterado a estos deberes es considerado como *resistencia pasiva a la fiscalización*.³⁰

Así, el artículo 39 inciso 2) de la Ley N°11.683 dispone: “...*La resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, consistente en el incumplimiento reiterado a los requerimientos de los funcionarios actuantes, sólo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto de la información y la forma exigidas, y siempre que se haya otorgado al contribuyente el plazo previsto por la Ley de Procedimientos Administrativos para su contestación.*”

Cabe recordar que el artículo 35 de la Ley N°11.683 (t.v.) dispone que la AFIP tendrá la potestad de: “... e) *Recabar por medio del Administrador Federal y demás funcionarios autorizados, orden de allanamiento al juez nacional que corresponda.*”

En efecto, ante el incumplimiento reiterado de los deberes de colaboración impuestos a los contribuyentes, la administración fiscal puede solicitar orden de allanamiento al juez

con competencia en lo contencioso administrativo.

Lo expuesto no implica que ante un mero incumplimiento puede procederse en tal sentido, sino ante incumplimientos reiterados, labrándose en cada caso el acta de infracción en los términos del artículo 39 de la Ley N°11.683.

Hipotéticamente si un contribuyente dejara de suministrar la documentación requerida, en forma directa o mediante respuestas evasivas, reiterándose en numerosas ocasiones los requerimientos, esta situación podría habilitar a recabar orden de allanamiento del juez competente por configurarse una *resistencia pasiva a la fiscalización*.

Cuadra hacer una salvedad en la hipótesis anterior, no deben existir sospechas de la comisión de un ilícito tributario, ya que en ese caso la vía idónea resultará ser la prevista por el artículo 21 del RPT³¹.

En tal sentido, en aquellos supuestos en los que, a partir del ejercicio de las facultades de fiscalización, surjan indicios respecto a la presunta comisión de un ilícito tributario, la vía para sortear los requerimientos de documentación, será la prevista en el artículo 21 del RPT.

La disposición prevista en el art. 35 inc. e) otorga a la administración tributaria herramientas investigativas para determinar si los contribuyentes cumplen o no con la obligación tributaria; siendo su finalidad la de procurar medios instrumentales complementarios, que no han podido obtenerse de otra forma.³²

³¹ El artículo 21 del Régimen Penal Tributario dispone: “*Cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en esta Ley, el organismo recaudador podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia y/o toda autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquellos. ...*”.

³² Cámara Federal de Bahía Blanca, Sala I, Expte. 64.875, “AFIP – DGI s/ Solicita orden de allanamiento s/Incidente de nulidad del allanamiento y secuestro”, sentencia del 30/07/2009.

³⁰ DIAZ SIEIRO, Horacio; VELJANOVICH, Rodolfo D. y BERGROTH, Leonardo, op. cit., pág. 294.

De este modo, está destinado a impedir la desaparición, ocultamiento de libros y de documentación, con fines de conservación, sin requerir la comisión previa de un delito fiscal.³³

En conclusión, conforme señala López Martínez, el *deber de colaboración* es un vínculo jurídico, deber tributario en sentido estricto, que constituye una auténtica prestación personal de carácter público, nacida de la ley, que se concreta en un hacer, dar o soportar, cuyo fundamento se encuentra en el deber de contribuir, impuesto a los administrados, tendientes a coadyuvar con la administración tributaria para el cumplimiento de las funciones asignadas,³⁴ cuyo incumplimiento vulnera el mandato constitucional del deber de contribuir y atenta contra los fines mismos del Estado.

II.D. Requerimientos de información a contribuyentes bajo fiscalización

Ahora bien, durante el procedimiento de fiscalización se procura obtener elementos documentales tendientes a establecer si el contribuyente ha declarado en forma correcta la obligación tributaria correspondiente, y en su caso a cuantificar y liquidar el impuesto dejado de ingresar en oportuno tiempo y forma.

En este sentido, se ha señalado que: *“el deber de cooperación a nivel tributario no pone en tensión la facultad del sujeto a declarar en su contra o a confesarse culpable en el futuro proceso penal, pues las actuaciones inspectoras de comprobación se sitúan en un plano tributario, cuya finalidad es determinar los hechos imposables y la cuantía que el sujeto debe liquidar”*.³⁵

³³ Conf. Fallo citado en Nota N°32.

³⁴ LÓPEZ MARTÍNEZ, *Los deberes de información tributaria*, IEF – Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 36, citado en FOLCO, Carlos María, “El ilícito tributario y el derecho a la no autoincriminación activa”, en FOLCO; ABRALDES y LÓPEZ BISCAYART, *Ilícitos Fiscales*, Editorial Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2004, pág.44.

³⁵ IGLESIAS RÍO, Miguel Ángel; *La Regularización Fiscal en el Delito de Defraudación Tributaria – Un análisis de la autodenuncia. Art. 305-4 CP*, Editorial Tirant Lo Blanch; Valencia, España; 2003; página

Es decir, la inspección no se erige como un procedimiento tendiente a coleccionar pruebas destinadas a comprobar un ilícito.

Lo expuesto ha llevado a sostener que los contribuyentes no pueden exceptuarse del cumplimiento de sus deberes de colaboración, so pretexto de una eventual acusación penal, toda vez que, el procedimiento de fiscalización tiene por objeto verificar la correcta liquidación del tributo ya declarado por el contribuyente.³⁶

Ciertos autores sostienen que si mediante un requerimiento de información o documentación se obtienen elementos probatorios que a la postre pudieran ser utilizados en un proceso penal, el responsable podría abstenerse de dar cumplimiento al mismo.

En esa línea argumental, podemos encontrar todo un abanico de opiniones brindadas por la doctrina especializada que va desde autores que propician la abstención total de cumplir con requerimientos de documentación hasta aquellos que entienden que no existe impedimento alguno para el aporte documental.

Así, Spisso ha sostenido que: *“...En la medida en que el aporte de documentación e información por parte del contribuyente se utilice para la verificación del debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sin trascendencia en la esfera penal, no se vulnera el derecho consagrado en el art. 18 de la Constitución.”*, entendiéndose que cuando *“son utilizados como elemento de prueba en el sumario administrativo tendiente a la aplicación de multas por omisión o defraudación o en el proceso judicial tendiente a la aplicación de las sanciones penales previstas en la ley penal tributaria y*

81, citado en FRIDENBERG, Juan P, y BILBAO, José A., “Los deberes de colaboración tributaria y la garantía contra la autoincriminación coactiva”, en URRESTI, COMES, *El Delito Fiscal*, Directores, Editorial Ad-Hoc, Bs. As., 2008, pág. 107.

³⁶ FRIDENBERG, Juan Pablo, *Procedimiento penal tributario: integración de los procedimientos administrativo, contencioso y penal de la reforma al Régimen Penal Tributario: ley 24.769 modificada por la ley 26.735*, Editorial Ad Hoc , Bs. As., 2012, pág. 205.

previsional, se configura una clara transgresión al derecho constitucional de no autoincriminarse.”³⁷

Por su parte, Soler ha señalado que: “... las inspecciones iniciadas con el exclusivo objeto de practicar las facultades de verificación propias del ente administrativo, cuando no se hicieren a partir de una base razonable de sospecha acerca de la comisión de algún delito o infracción tributaria por parte del contribuyente, sin que se hubiesen observado procedimientos respetuosos de principios garantizadores de los derechos consagrados por la Constitución Nacional y por la ley procesal, resultarían ineficaces para incriminar al infractor, aun cuando en el transcurso de aquéllas se obtuviesen elementos de prueba que pudieren comprometerlo en algún ilícito”.³⁸

Estos autores esgrimen que las pruebas obtenidas durante una fiscalización, no pueden ser utilizadas en un proceso penal seguido contra el contribuyente, olvidando que aún durante dicho procedimiento deben resguardarse las garantías constitucionales que asisten a los contribuyentes.

Con un temperamento moderado Álvarez Echagüe refiere: “... Toda declaración o aportes efectuados en forma absolutamente voluntaria por el contribuyente, que son posteriormente utilizados en un proceso sancionador, no viola el derecho a no declarar contra sí mismo, pues lo que se encuentra prohibido es utilizarlos como medio de pruebas para sancionarlo cuando el poder público obtiene esos medios de prueba autoinculpantes mediante el ejercicio de

coacción sobre el sujeto.”, agrega que “... el contribuyente podrá abstenerse de continuar con el deber de colaboración cuando entienda que puede verse afectado posteriormente por un proceso sancionador en virtud de las informaciones o documentaciones que le son requeridas...”.³⁹

A su vez, Straccia refiere que: “... En el momento en el que circunstancias objetivas acerca de la comisión de un hecho ilícito, cualquier requerimiento de información, **bajo apercibimiento de sanción**, a quien pueda resultar imputado podrá resultar contrario a la garantía contra la autoincriminación, en la medida que importe compelerlo a que colabore en la adquisición de la prueba de cargo.”⁴⁰

Por su parte, Damarco afirma que: “... la obtención de medios de prueba bajo coacción de la amenaza de una sanción no es admisible en el derecho procesal penal. De tal modo, cualquiera sea la instancia en que se obtengan esos medios de prueba quebrantando la prohibición, sea en sede administrativa de la AFIP o en sede judicial, resultará nula la actuación penal que persiga la aplicación de una pena en los términos de la ley 24.769.”⁴¹

³⁷ SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Abeledo Perrot, Bs. As., versión actualizada en 2016, pág. 681.

³⁸ SOLER, Osvaldo, “El principio de que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo frente a las inspecciones de la AFIP”, en *Revista Impuestos*, Editorial La Ley, n°1, Bs. As., 2002, citado por ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, “El proceso penal tributario y su conexión con las facultades de verificación y fiscalización: un análisis de la validez de la prueba desde la perspectiva de la garantía de la no autoincriminación”, en *IV Jornadas de Derecho Penal Tributario AAEF*, Errepar, Bs. As., 2009, pág. 165.

³⁹ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, “Análisis del derecho constitucional a no declarar contra sí mismo y su aplicación en el derecho sancionador tributario a partir de la doctrina y jurisprudencia española, estadounidense, argentina y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, en *Lexis Nexis – Jurisprudencia Argentina*, Bs. As., 31 de julio de 2002 ([EL derecho a no declarar contra sí mismo y su aplicación en el ámbito del derecho tributario \(*\)](#)), pág. 16).

⁴⁰ STRACCIA, María Verónica, “Consideraciones acerca de la garantía contra la autoincriminación y las facultades de verificación y fiscalización de la administración tributaria” en *Derecho Penal Tributario – Cuestiones Críticas*, Editorial Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2005, citada por ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, ["Reflexiones sobre el alcance del estado de inocencia y del principio de no autoincriminación en el derecho penal tributario"](#), en *Revista de Tributación de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, N°6 pág. 16.

⁴¹ DAMARCO, Jorge, “El derecho a la no autoincriminación. El derecho a no autoincriminarse y la prueba de cargo en los procesos judiciales relativos a los delitos de la ley penal tributaria y

Desde otra perspectiva, Frindenberg sostiene: “... somos radicales en considerar que la vigencia de dicha garantía no puede oponerse al progreso de las facultades de fiscalización. Es decir, el contribuyente no puede exceptuar el cumplimiento de sus deberes de colaboración para con el Organismo recaudador, con pretendido fundamento en la futura y eventual acusación penal que pudiera tener sustento probatorio en sus aportes.”⁴²

Por consiguiente, de adoptarse la posición que deniega la posibilidad de utilizar en un proceso penal los elementos colectados en ejercicio de las facultades de fiscalización, se imposibilitaría dar cumplimiento al mandato constitucional de contribuir, atentando contra los fines mismos del Estado.

No obstante lo expuesto, entiendo que no existe una contradicción real entre las diferentes posiciones ya que en todos los actos – sean preparatorios o actos administrativos – la administración tributaria debe observar el debido resguardo de las garantías constitucionales que asiste a los contribuyentes.

Sumado a ello, no resulta menor que el artículo 18, primer párrafo, del RPT prevé el procedimiento de determinación de oficio como condición de previa a la formulación de denuncia, lo que supone una inspección previa con todos sus alcances, destacándose que, si el legislador así lo ha dispuesto, no cabe presumir su inconsecuencia.⁴³

En consecuencia, en el ámbito de una fiscalización, los requerimientos de

previsional” citado por ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, “El proceso penal tributario y su conexión con las facultades de verificación y fiscalización: un análisis de la validez de la prueba desde la perspectiva de la garantía de la no autoincriminación”, en IV Jornadas de Derecho Penal Tributario, Errepar AAEF, Bs. As., 2009 pág. 167.

⁴² FRIDENBERG, J., op. cit., pág. 205.

⁴³ La doctrina y jurisprudencia mayoritaria sostiene que el dictado de la determinación de oficio no resulta un impedimento para el ejercicio de la acción penal, ya que no resulta una cuestión prejudicial, sino de procedibilidad dirigida al organismo recaudador, excediendo su análisis el marco del presente trabajo.

documentación que se formulen a los contribuyentes nunca podrían derivar en la afectación de la garantía constitucional contra la autoincriminación, máxime cuando la administración carece de evidencias de la presunta comisión de un delito fiscal.

Así, una vez liquidada y notificada la deuda tributaria, recién se estará en condiciones de analizar la conducta del contribuyente en el plano delictual, de superarse el monto previsto por el RPT como condición objetiva de punibilidad.

Entonces, en primer término, debe verificarse la existencia de interés fiscal y, en su caso, cuantificarlo a fin de determinar si supera el monto establecido en el RPT. Verificados tales extremos, se procede al análisis de la conducta respecto a la viabilidad de interponer denuncia penal, debiendo mediar decisión fundada del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente la competencia.⁴⁴

Sin perjuicio de lo expuesto, no procede a la interposición de denuncia penal si surgiere *manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible*,⁴⁵ dando lugar al

⁴⁴ El art. 18, tercer párrafo, del Régimen Penal Tributario dispone: “En ambos supuestos deberá mediar decisión fundada del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia.”

⁴⁵ El art. 19 del Régimen Penal Tributario dispone: “El organismo recaudador no formulará denuncia penal cuando surgiere manifiestamente que no se ha verificado la conducta punible dadas las circunstancias del hecho o por mediar un comportamiento del contribuyente o responsable que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnico contables de liquidación. Asimismo y exclusivamente a estos efectos, podrá tenerse en consideración el monto de la obligación evadida en relación con el total de la obligación tributaria del mismo período fiscal. Del mismo modo, no corresponderá la denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito. La

procedimiento previsto en el artículo 19 del RPT, mediante el cual deberá emitirse el correspondiente dictamen jurídico con el consecuente contralor del superior jerárquico.

A su vez, y de encuadrarse la conducta analizada como una maniobra dolosa tipificada en alguno de los delitos previstos por el RPT, los responsables cuentan con la posibilidad de acceder a la *fuga del proceso* a tenor de lo dispuesto por el artículo 16 del RPT.⁴⁶

Desde otra perspectiva, en la hipótesis en que el ajuste no sea conformado por el contribuyente, el área competente deberá analizar los antecedentes administrativos a fin de calificar la conducta del contribuyente a la luz del RPT, dictaminando respecto a la procedencia o no de incoar denuncia penal.⁴⁷

Luego de contestada la vista, en el supuesto que, en ejercicio del derecho de defensa, el responsable incorpore elementos probatorios que pudiesen variar la situación planteada anteriormente, deberá analizarse la prueba arrojada a efectos de constatar si la misma ha modificado el criterio adoptado, debiendo en su caso emitirse dictamen.⁴⁸

determinación de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada mediante decisión fundada con dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia y siguiendo el procedimiento de contralor que al respecto se establezca en la reglamentación.

⁴⁶ El art. 16 del Régimen Penal Tributario Ley 27.430 dispone: "En los casos previstos en los artículos 1º, 2º, 3º, 5º y 6º la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula. Para el caso, la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia. Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada".

⁴⁷ Conf. artículos 18 y 19 Régimen Penal Tributario.

⁴⁸ Entiendo que del juego de los artículos 18 y 19 RPT, si la prueba arrojada al contestarse la vista

Durante la etapa de inspección no existe jurisdicción, la que recién acaece al momento de conferirse la vista dispuesta por el artículo 17 de la Ley 11.683.

No puede desconocer que en la mayoría de los casos fiscalizados no resultan aplicables los lineamientos del RPT, ya sea por no superar los parámetros cuantitativos o bien por resultar meramente *ajustes técnicos*, por lo que mal podría un contribuyente incumplir un requerimiento documental aduciendo una eventual imputación penal.

Para concluir, el cumplimiento de los requerimientos de suministro de información y documentación por parte de los contribuyentes bajo fiscalización resultan indispensables a fin de otorgarle operatividad a las facultades otorgadas al Fisco, cuyo fundamento radica en el deber constitucional de contribuir, y cuya contrapartida son los deberes de colaboración, concluyéndose que la garantía constitucional contra la autoincriminación no puede ser esgrimida en la etapa de fiscalización.

III. Ilícitos fiscales. El proceso penal

III.A. La vinculación entre el procedimiento tributario y el proceso penal.

Sobre el presente tópico cabe referir que es el propio Régimen Penal Tributario el que vincula el procedimiento tributario y el proceso penal al disponer en su artículo 18, primer párrafo, que: "...El organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aún cuando se encontraren recurridos los actos respectivos. ...", exigiendo como condición de procedibilidad, la determinación de oficio con carácter previo a la formulación de la denuncia penal.⁴⁹

prevista por el artículo 17 de la Ley 11.683 modifica el criterio adoptado respecto a la procedencia de formular denuncia, debe emitirse nuevo dictamen jurídico.

⁴⁹ Conforme se refiriera previamente, la doctrina y jurisprudencia mayoritaria sostiene que la ausencia de determinación de oficio no resulta un

Es dable aclarar que el procedimiento administrativo y el proceso penal se rigen por reglas y principios propios, encontrándose delimitado por los alcances de sus respectivas competencias.

El ámbito del procedimiento administrativo, se ciñe a la determinación y cobro de la obligación tributaria por parte de la administración con arreglo a las facultades otorgadas por Ley N°11.683, en el que prevalecen los deberes de colaboración de los contribuyentes con la administración, disponiéndose sanciones en caso de incumplimiento, y con control judicial suficiente por parte del Tribunal Fiscal de la Nación.

Resulta pertinente traer lo resuelto por la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal: “... no puede haber determinación en sede penal que sirva para otra cosa distinta a la indagación sobre la posible comisión de un ilícito, y por lo tanto, no puede hacer cosa juzgada lo decidido en punto a la determinación de la obligación tributaria, que sólo es competencia del Tribunal Fiscal y eventualmente de este fuero...”.⁵⁰

A su vez, el proceso penal tiene por objeto comprobar la existencia de una conducta con relevancia jurídico penal, con el debido resguardo de la totalidad de las garantías que otorga el ordenamiento jurídico a todo inculpado de delito.

En esa línea, se ha sostenido que: “... la validez de la actividad fiscalizadora se encuentra condicionada a que sea llevada a cabo en un estricto cumplimiento de la ley en cuanto a su contenido y finalidad, pues el reconocimiento de amplias facultades de comprobación de los tributos (arts. 33 y 35 de la ley 11.683) no implica consentir que la administración carezca de límites en su accionar. Consecuentemente, en aquellos

impedimento para el ejercicio de la acción penal, ya que no resulta una cuestión prejudicial, sino de procedibilidad dirigida al organismo recaudador.

⁵⁰ Fallo en causa “*Mascardi, Carlos Gustavo*”, pronunciamiento del 30/11/2004, Sala I, CNCAF. En el mismo sentido causa “*Sztejman, Luis Carlos*”, 5/2/2013, Sala II; causa “*Molinos Río de la Plata S.A.*”, del 19/5/2016, Sala I, entre otros.

supuestos en que la inspección actué irregularmente o se exceda en sus atribuciones legales, el resultado de tal actividad no será prueba válida a los fines del proceso penal, y tampoco en el ámbito administrativo (conf. CNCAF, Sala III, “*Servicios Paraná SRL c/DGI s/recurso*”, rta. el 7/05/2015).⁵¹

De los extremos expuestos, puede delinearse claramente el ámbito de competencia de cada uno de los procedimientos reseñados, esto es, el procedimiento tributario y el penal.

Como corolario de lo expuesto, cabe concluir que las actuaciones que se practican bajo los lineamientos de la Ley N°11.683, resultan en un principio ajenas al ámbito de competencia del juez penal interviniente frente a la comisión de un ilícito tributario.

III.B. La prueba en los ilícitos fiscales

Como en todo proceso penal, en la investigación de delitos fiscales debe desplegarse la correspondiente actividad probatoria.

La prueba es la actividad procesal tendiente a la formación de un juicio de certeza acerca de la verdad de una imputación, destacándose que, conforme al actual Código Procesal Penal vigente, el principio de investigación integral, es ajena a la voluntad de las partes, siendo el objetivo del proceso penal arribar a la *verdad material, real o histórica*, por oposición a la *formal*.⁵²

Se ha sostenido que la prueba es la acreditación de la verdad de cada uno de los aspectos, circunstancias y modalidades que rodean tanto al hecho que se afirma delictivo, como al sujeto a quien se imputa responsabilidad al respecto.⁵³

En este sentido, el juez penal puede ordenar la producción de toda aquella prueba que

⁵¹ Conf. fallo “*Santana Gehre, Jonathan s/inf. Ley 24.769*” TOPE 3, del 5/7/2016.

⁵² NAVARRO, Guillermo Rafael, DARAY, Roberto Raúl, *Código Procesal Penal de la Nación – Análisis doctrinal y jurisprudencial*, Hammurabi, 4ta. Edición, Bs. As., 2010, pág. 205/206.

⁵³ MORAS MOM, Jorge, *Manual de Derecho Procesal Penal*, Editorial Abeledo Perrot, Bs. As., 2004, pág. 219.

aparezca lógicamente pertinente y útil, ya que la sentencia solo podrá contener la prueba producida durante su desarrollo.⁵⁴

Es dable aclarar que, en el sistema establecido por el Código Procesal Penal Federal, sancionado mediante Ley 27.063, cuya vigencia está siendo implementada paulatinamente por la Comisión Bicameral de Monitoreo e Implementación - conforme lo establecido en la Resolución N°2/2019 dictada por dicho órgano-, se deja a un lado el sistema procesal penal mixto con rasgos inquisitivos de la Ley N°23.984, por un sistema puramente acusatorio.

En efecto, la producción de la prueba adquiere carácter adversarial, tal como lo disponen los artículos 9 y 90 del CPPF, vedando a los jueces realizar actos de impulso de la persecución penal, correspondiendo la carga al Ministerio Público Fiscal. Asimismo, puede desplegarla el resto de las partes - defensa y parte querellante -a través de legajos de investigación.

Continuando con la caracterización de la prueba, ésta puede ser directa cuando reproduce el delito o es un elemento del mismo y es indirecta cuando se obtiene por inferencia, como ocurre en la mayor parte de los casos.

Ciertas legislaciones procesales han recogido la distinción doctrinaria entre medios de investigación y de prueba: *"...Los primeros son aquellos privativos de la instrucción que posibilitan recabar la información necesaria para justificar el sometimiento a juicio de una persona; en tanto los segundos, típicos del debate, son los que posibilitan fijar las pretensiones o afirmaciones de las partes y, previa confrontación oral y pública, formar la convicción final sobre la existencia del hecho y su reproche al imputado (la recoge igualmente la CNCP, Sala I, LL 2002-a-309)."*⁵⁵

Medio de prueba es el método o procedimiento por el cual se obtiene el conocimiento del objeto de prueba, cuya enumeración no es taxativa, siendo admitidos otros medios no previstos en el CPPN.⁵⁶ Por

su parte, el CPPF en su artículo 135 dispone libertad probatoria por cualquier medio de prueba, salvo los expresamente prohibidos por la ley.

Entre los expresamente previstos por el código ritual vigente, se encuentra la inspección judicial, reconstrucción del hecho, registro domiciliario, requisita personal, secuestro, declaración testimonial, informe pericial, informes técnicos no periciales, de intérpretes, reconocimientos, careos, documental e informativa (por aplicación supletoria del CPCCN), la que será valorada conforme a la *sana crítica* en los términos del CPPN.

En los procesos penales en los que se investigan ilícitos fiscales la prueba fundamental es la documental, consistente en los antecedentes administrativos que aporta la administración tributaria y que contiene toda la actividad desplegada durante la inspección y en el procedimiento de determinación de oficio.

En consonancia con lo expuesto, la prueba de informes resulta asimismo relevante y complementaria a la referida en el párrafo anterior, ya sea dirigida al ente fiscal, al registro de personas jurídicas, a entidades financieras, registros de la propiedad inmobiliaria, automotor, entre muchos otros, como así también la declaración testimonial de los funcionarios intervinientes en el procedimiento inspector y en el determinativo de oficio.

III.C. De las garantías constitucionales.

Ahora bien, tal como fuera referido, al encontrarnos inmersos en un proceso penal por delitos fiscales, asisten a los inculpados todas las garantías procesales otorgadas por el ordenamiento jurídico.

Conceptualmente la garantía es una medida de defensa ante el Estado o contra él, quien a su vez las provee y el individuo debe ejercitarlas frente a él, la defensa de un imputado se manifiesta en la operatividad de las mismas mediante su ejercicio efectivo y, ante su incumplimiento, mediante la impugnación de la medida que lo afecte.

Considerando que el análisis de las garantías constitucionales excede el alcance del

⁵⁴ NAVARRO; DARAY, op. cit., pág. 206/208.

⁵⁵ NAVARRO; DARAY, op. cit., pág. 208.

⁵⁶ NAVARRO; DARAY, op. cit., pág. 209.

presente trabajo, seguidamente se desarrollará la garantía contra la autoincriminación como límite a las facultades de fiscalización de la administración tributaria en el ámbito de las denuncias penales por infracción al RPT, toda vez que al encontrarnos ante un proceso penal cobra plena vigencia su debida observancia.

III.D. De la garantía contra la autoincriminación como límite a las facultades de fiscalización en un proceso penal.

D.1. Orígenes

En tren de definiciones, la garantía contra la autoincriminación, denominada *nemo tenetur se ipsum accusare*, tiene su origen en la antigua Roma, muchas veces olvidada en la historia de Occidente⁵⁷, prevista en el artículo 18 de la Constitución Nacional, y en el artículo 8.2.g) de la Convención Americana de Derechos Humanos y 14.3.g) del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos – ambos con jerarquía constitucional conforme lo dispuesto por el artículo 75 inciso 22 de la C.N. –.

En cuanto a sus orígenes, en Roma, un hombre libre no podía ser obligado a declarar, no obstante, con el devenir del tiempo se permitió al acusador la posibilidad de obtener la confesión del reo por cualquier medio.

Algunos autores refieren el origen de la garantía en el Talmud y a las enseñanzas de Rava. “Katz señala que el principio contenido en el Talmud, orientado a impedir la obtención de las confesiones por la fuerza, “establece terminantemente que ningún hombre puede considerarse a sí mismo como malhechor, porque es incompetente para atestiguar, ya que el hombre es lo más cercano a sí mismo y, además, se supone que un malhechor no es justo ni veraz”.⁵⁸

⁵⁷ ALMEYRA, Miguel Angel, *Tratado Jurisprudencial y Doctrinario, Derecho Procesal Penal*, Tomo II, Editorial La Ley, Bs. As. 2012, pág. 922.

⁵⁸ VARELA, Pablo Sergio, “La garantía de la no autoincriminación en materia penal tributaria”, en ALTAMIRANO, Alejandro; RUBINSKA, Ramiro, *Derecho Penal Tributario*, Tomo II, Editorial Marcial Pons, Bs. As. 2008, pág. 1068. Donde cita a KATZ, Marcos, “Exposición de argumentos jurídicos contra

Así las cosas, ya bajo influencia del constitucionalismo moderno, el origen se remonta a Inglaterra, a fines del siglo XVI donde empieza a gestarse como reacción frente a los métodos inquisitivos de los tribunales eclesiásticos, que recurrían a prácticas de torturas para conseguir la confesión de los acusados.⁵⁹

La garantía tiene su fundamento en la reacción frente a las normas procesales del medioevo, donde la confesión del imputado era la prueba fundamental del proceso, utilizándose, incluso, la tortura.⁶⁰

Al respecto, Spisso ha referido: “*El origen de la inmunidad de declaración se remonta a Inglaterra de fines del siglo XVI como protesta contra los métodos inquisitoriales de los tribunales eclesiásticos, que no podían condenar sin la previa confesión del acusado, por lo cual éstas debían ser arrancadas, aunque fuera necesario recurrir a los más crueles tormentos.*”⁶¹

En 1487 la Star Chamber autorizó el juramento inquisitivo impuesto de oficio, y casi doscientos años más tarde comenzó a desterrarse en el derecho común inglés el principio de autoincriminación, restringiendo la práctica de la interrogación.⁶²

En 1641, el Parlamento británico prohibió el juramento *ex officio* ante la investigación de hechos penales.

En el plano normativo, sostiene Ghirardotti que su origen se plasma en el artículo VIII de la declaración de derechos de Virginia, la cual tuvo su consagración constitucional en la

la autoincriminación y la pena de muerte”, en <http://www.ula.mx/ibero/noticias/boletines/octubre/CS100246.html>

⁵⁹ VARELA, op. cit., pág. 1067/8.

⁶⁰ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, “El derecho a la no autoincriminación y su aplicación en el ámbito del derecho sancionador”, en *Crónica Tributaria* N°118/2006, Buenos Aires, 2006, pág. 14.

⁶¹ SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, 6ta. edición, Abeledo Perrot, Bs. As., 2016, pág. 678.

⁶² HENDLER, Edmundo S., *Derecho Penal y procesal penal de los EE.UU.*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 1995, p. 175, citado por VARELA en obra señalada en la Nota N° 58, pág. 1068.

Quinta Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos de América.⁶³

En la esfera local, la garantía de no autoincriminación se consolida como un postulado fundamental a partir de la Asamblea de 1813 al abolirse los elementos de tortura.⁶⁴

Alberdi, partiendo del modelo estadounidense, incorpora la garantía en el proyecto de Constitución (1852), que finalmente fue acogida en nuestra Constitución Nacional (1853/1860), siendo receptada por el artículo 18, al disponer: *“Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo ...”*.⁶⁵

Asimismo, ha sido receptada en el Código Procesal Penal Federal, que en su artículo 4 dispone: *“4° Derecho a no autoincriminarse. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo. El ejercicio de este derecho no puede ser valorado como una admisión de los hechos o indicio de culpabilidad. Toda admisión de los hechos o confesión debe ser libre y bajo expreso consentimiento del imputado.”*

D.2. Alcance de la garantía.

La garantía bajo análisis ha sido definida por la CSJN en el sentido que *“veda la exigencia de declarar contra sí mismo”* (Fallos 255:18), asimismo ha dicho el Alto Tribunal que *“lo prohibido por la Ley Fundamental es compeler física o moralmente a una persona con el fin de obtener comunicaciones o expresiones que debieran provenir de su libre voluntad”* (Fallos 320:1717).⁶⁶

La exigencia constitucional que manda que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo, ha sido considerada por la CSJN aplicable exclusivamente en materia penal,⁶⁷ y parte de la doctrina entiende que no posee el mismo alcance en el ámbito civil que en el ámbito penal.

En cuanto al origen constitucional de la garantía de no autoinculpación existen dos

corrientes doctrinarias. Alvarez Echagüe, sostiene que deriva del principio constitucional de inocencia, resultando asimismo una de las garantías innominadas del art. 33 de la C.N..⁶⁸

Por su parte, otro sector, entre ellos Soler, sostiene que la fuente de la garantía de no autoincriminación se encuentra en la garantía de defensa en juicio, del cual se deriva la inmunidad aludida.⁶⁹

Conforme a las pautas expuestas en el apartado II., entiendo que la garantía contra la no autoincriminación no se ve afectada ni entra en juego frente a los requerimientos de suministro de información o documentación que practica el fisco durante una fiscalización y que los contribuyentes deben cumplir como consecuencia de sus deberes de colaboración.

Estos postulados no resultan análogos ni pueden extrapolarse cuando existe un proceso penal en trámite, en cuyo ámbito la garantía deviene plenamente aplicable. No obstante, la garantía tampoco se ve vulnerada si se observan determinados parámetros en los requerimientos que se formulen a contribuyentes sujetos a un proceso penal, puntualmente en aquellos casos en los que se ha ordenado determinar deuda en los términos del artículo 18 *in fine* del RPT.

De los lineamientos que se desarrollarán seguidamente, podrá observarse que únicamente cuando el contribuyente imputado en una causa penal formule declaraciones o manifestaciones autoincriminatorias obtenidas bajo coacción, se verá vulnerada la garantía en cuestión, ello considerando la jurisprudencia imperante en cuanto que el cumplimiento de los deberes de colaboración, específicamente los aportes de documentación a raíz de un requerimiento, no constituyen una “declaración” en los términos expresados por la Cámara Federal de Casación Penal y por nuestra CSJN como así también por la jurisprudencia comparada.

D.3. La garantía contra la autoincriminación y los deberes de colaboración en el procedimiento de fiscalización. La jerarquía

⁶³ VARELA, P. op. cit., pág. 1069.

⁶⁴ VARELA, P., op. cit., pág. 1069.

⁶⁵ VARELA, P. op. cit., pág. 1071.

⁶⁶ Conf. voto de la Dra. Catucci in re “Lopez, Mario Roberto s/recurso de casación” CFCP, Sala III del 21/12/2015.

⁶⁷ SPISSO, R. op. cit., pág. 678.

⁶⁸ VARELA, op. cit., pág. 1077.

⁶⁹ VARELA op. cit., pág. 1077.

constitucional de los deberes de colaboración.

En este estado de cosas y de las consideraciones formuladas en el apartado d.2), se vislumbra una supuesta confrontación entre los deberes de colaboración y la garantía contra la autoincriminación frente al procedimiento fiscalizador. Así, se ha sostenido que: “... la correcta interpretación del deber de colaboración y el derecho a la no autoincriminación coactiva, respectivamente, debe llevarnos a su absoluta armonización.”⁷⁰

“La función de la administración tributaria es concebida en los estados modernos como valiosa en sí misma, y fue consagrada como bien jurídico penalmente tutelado al establecerse sanciones por incumplimiento a los requerimientos de información. Así, son efectuados en forma coactiva, bajo apercibimiento de multas, conforme establece el art. 39 de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario (t.o. en 1998 y modif.)”⁷¹

Tal como fuera referido en acápites anteriores, en la actualidad, no existe discusión respecto a que los deberes de colaboración forman parte inescindible del deber constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público.⁷²

La jerarquía constitucional de los deberes de colaboración no se discute en la doctrina moderna, máxime en un sistema tributario que reposa en la autoliquidación del mismo, que lleva implícita la colaboración con la administración tributaria a efectos de verificar la correcta liquidación del tributo.⁷³

Al respecto, se ha señalado: “Para los ciudadanos este mandato constitucional implica una situación de sujeción y de colaboración con la administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos

*públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos constitucionales...”*⁷⁴

Ello así, afirman Fridenberg y Bilbao, nos encontramos frente a dos institutos de raigambre constitucional, siendo la única interpretación jurídica válida, aquella que otorgue vigencia a ambas normas, de forma que la aplicación de una no anule a la otra.⁷⁵

D.4. Requerimientos de documentación a contribuyentes sujetos a proceso penal por delitos fiscales y deberes de colaboración.

Ahora bien, cuando un Tribunal ha ordenado determinar la deuda de un contribuyente a tenor de lo normado por el artículo 18, *in fine*, del RPT, entiendo que la existencia de dicho proceso no constituye un valladar para que el organismo recaudador pueda requerir documentación al contribuyente imputado, máxime considerando que la actual legislación admite la utilización de las facultades de fiscalización, con el consiguiente correlato en los deberes de colaboración del contribuyente.

El deber de colaboración con la administración tributaria forma parte del deber de contribuir y su cumplimiento no puede ser objetado.

Específicamente el objeto del presente trabajo radica en demostrar que la garantía contra la autoincriminación establecida en el artículo 18 de la CN no se ve vulnerada frente a requerimientos de documentación del fisco a contribuyentes sometidos a proceso penal.

En principio, conforme ha referido la doctrina especializada, lo que se vislumbra en puja con el derecho a no autoinculparse es la obligación a aportar datos bajo apercibimiento de sanciones, tal es el caso del artículo 39 de la ley N°11683, cuando los elementos aportados por el contribuyente son utilizados posteriormente como prueba en un proceso penal, cuestionándose así los rasgos coactivos de las infracciones formales.⁷⁶

⁷⁰ FRIDENBERG, Juan P.; BILBAO, José A., “Los deberes de colaboración tributaria y la garantía contra la autoincriminación coactiva”, en URRESTI, COMES, *El Delito Fiscal*, Editorial Ad-Hoc, Bs. As., 2008, pág. 97.

⁷¹ FRIDENBERG, Juan P.; BILBAO, José A., op. cit., pág. 98 y 99.

⁷² FRIDENBERG, Juan P.; BILBAO, José A., op. cit., pág. 99.

⁷³ FRIDENBERG, Juan P.; BILBAO, José A., op. cit., pág. 100.

⁷⁴ CNCP, Sala I 6/10/2006 in re “*Florido, Raúl*”, citado en obra referida en Nota N°70, pág. 100.

⁷⁵ FRIDENBERG, Juan P.; BILBAO, José A., op. cit., pág. 100.

⁷⁶ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, “Análisis del derecho constitucional a no declarar contra sí

En sentido similar, se ha señalado que: “...La imposición de una sanción, para los casos de incumplimiento de los deberes de colaboración no tiene por finalidad quebrar o torcer la voluntad del sujeto obligado, o restringir la libertad de decidir acerca de lo que le conviene o quiere expresar, sino que importa la reacción del ordenamiento jurídico ante la trasgresión de disposiciones imperativas cuya violación lesiona el bien jurídico que con ellas se protege.”⁷⁷

En la misma dirección, afirma la autora reseñada en el párrafo que antecede: “... En el momento en el que surjan circunstancias objetivas acerca de la comisión de un hecho ilícito, cualquier requerimiento de información, bajo apercibimiento de sanción, a quien pueda resultar imputado podrá resultar contrario a la garantía contra la autoincriminación, en la medida que importe compelerlo a que colabore en la adquisición de la prueba de cargo.”⁷⁸

Se ha sostenido que las manifestaciones del imputado en sede administrativa efectuadas bajo apercibimiento de sanciones, en tanto importe autoincriminaciones, no pueden receptarse válidamente en el proceso penal, atento la prohibición constitucional al respecto.⁷⁹

Contrariamente a lo señalado por la doctrina mayoritaria, entiendo que aún cuando se hubiera efectuado requerimiento bajo apercibimiento de sanción, no se verifica la afectación de la garantía contra la

mismo y su aplicación en el derecho sancionador tributario a partir de la doctrina y jurisprudencia española, estadounidense, argentina y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos” en *Lexis Nexis – Jurisprudencia Argentina*, Bs. As., 31 de julio de 2002 ([El derecho a no declarar contra sí mismo y su aplicación en el ámbito del derecho tributario \(*\)](#)), pág. 5).

⁷⁷ STRACCIA, María Verónica, “Consideraciones acerca de la garantía contra la autoincriminación y las facultades de verificación y fiscalización de la administración tributaria”, en *Derecho Penal Tributario – Cuestiones Críticas*, Editorial Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2005 pág. 75.

⁷⁸ STRACCIA, María Verónica, op. cit., pág. 76.

⁷⁹ TOPE N°2 “Gonzalez Ignacia del Pilar” decisorio del 29/07/05.

autoincriminación ya sea mediante la aplicación de la regla de exclusión o bien si la documentación puede obtenerse por otros medios.

La CSJN ha sostenido la regla de la exclusión del proceso penal de cualquier medio probatorio obtenido por vías ilegítimas (Fallos 303:1938), la excepción a ese principio lo constituye la posibilidad de adquisición de las evidencias por otras fuentes distintas de las que se tengan por viciadas (Fallos 308:733), entendidas éstas como actividades o pruebas independientes que habrían llevado inevitablemente al mismo resultado (Fallos 317:1985).⁸⁰

Ello así, un requerimiento de información o documentación efectuado a un contribuyente sujeto a fiscalización, en forma alguna afecta la garantía contra la autoincriminación, ya que su objeto es verificar la magnitud del hecho imponible, para lo cual el fisco se encuentra dotado de las facultades reseñadas, con la consiguiente potestad de solicitar el sustento documental sobre la que reposa lo autodeclarado.

Particularmente al momento de ordenar determinaciones de deuda en los términos del artículo 18 de la Ley 24.769, los Juzgados y Fiscalías imponían al Fisco la abstención de requerir información o documentación en forma directa a los contribuyentes a cuyo respecto se hubiera dispuesto la medida.

A mi juicio, dicha imposición no se compadece con las facultades asignadas al Fisco ni tampoco vulneran la garantía contra la autoincriminación los requerimientos de documentación.

Aún con anterioridad a la vigencia del actual RPT, se adoptaron resoluciones en el sentido aquí postulado.

Así, la Sala “A” de la CNPE en el fallo “D’Agostino Daniel – Otero Néstor sobre infracción Ley 24.769” de fecha 7 de noviembre de 2016, sostuvo: “... Que la decisión apelada implica impedir el ejercicio de las atribuciones que la Ley de Procedimiento Tributario confiere al fisco. ...

⁸⁰ Del voto en disidencia del Dr. Losada en causa N°2423 “Santana Gehre, Jonathan s/inf. Ley 24.769” del 5/7/2016 TOPE N°3.

Que a los jueces a cargo de la instrucción les compete cumplir con las finalidades que establece el artículo 193 del Código Procesal Penal. A ese fin la misma ley procesal les confiere diversas facultades, muchas de ellas de carácter coercitivo. **Que ninguna de esas facultades comprende la de suspender la aplicación de la ley que establece cuáles son las atribuciones del organismo encargado de la verificación y fiscalización de las leyes tributarias** (conf. art. 35 de la ley 11683 -t.o.1998-).”.

Idéntico temperamento fue sostenido por dicho tribunal en otros precedentes.⁸¹

El alcance de los aportes de documentación de los contribuyentes ha sido ampliamente discutido por la doctrina y jurisprudencia, quedando dirimido en el leading case “Florido, Raúl s/ Recurso de Casación”, Registro Nº 521, de la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal, del 2 de octubre de 2006, máximo órgano con competencia penal en nuestro país, en cuanto que dichos aportes no tienen el alcance de “declaración”, por lo cual no se ve vulnerada la garantía contra la autoincriminación.

Ahora bien, la actual redacción el artículo 18 de Régimen Penal Tributario instituido por el Título IX de la Ley 27.430, dispone en su cuarto párrafo que: “...Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda **haciendo uso de las facultades de fiscalización previstas en las leyes de procedimiento respectivas**. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo en un plazo de ciento veinte (120) días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.”

Es decir, la enmienda al Régimen Penal Tributario, ha receptado el criterio jurisprudencial señalado.

En este orden y ya en vigencia del artículo 18 RPT, con fecha 20 de octubre de 2018 la Sala “A” de la CNPE sostuvo en el marco de un recurso de queja interpuesto contra una providencia que no hacía lugar a la solicitud de efectuar requerimientos vinculados con hechos denunciados por el organismo fiscal que: “*Que la decisión apelada implica impedir el ejercicio de las atribuciones que la Ley de Procedimiento Tributario confiere al fisco.*”

Asimismo, reiteró su doctrina: “*Que a los jueces a cargo de la instrucción les compete cumplir con las finalidades que establece el artículo 193 del Código Procesal Penal. A ese fin la misma ley procesal les confiere diversas facultades, muchas de ellas de carácter coercitivo.*”

“Que ninguna de esas facultades comprende la de suspender la aplicación de la ley que establece cuáles son las atribuciones del organismo encargado de la verificación y fiscalización de las leyes tributarias (conf. art. 35 de la ley 11.683, Registro Nº 645/2013 y CFP 6193/2013/1/RH1, de fecha 7 de noviembre de 2016, Reg. Int. 580/2016).”

“*Que asimismo cabe poner de resalto que la ley de Régimen Penal Tributario prevé específicamente que radicada la denuncia en sede judicial y a los fines de proceder a la determinación de la deuda tributaria, el organismo recaudador conserva el uso de las facultades de fiscalización previstas en las leyes de procedimientos respectivas (conf. art. 18 de la actual ley de Régimen Penal Tributario - texto según ley Nº 27.430-).*”

Si bien la cuestión, se encontraba ya resuelta jurisprudencialmente, a la luz de las nuevas disposiciones del RPT puede observarse que no existe ningún tipo de restricción para que la administración tributaria pueda hacer uso de las facultades de fiscalización establecidas por la Ley Nº11.683 en un proceso en el que se investigan delitos fiscales.

En este sentido, la norma resulta por demás clara, habiendo zanjando un extenso debate en orden a la supuesta vulneración de la

⁸¹ Causa Nº64.713 – Incidente de apelación contra el decreto de fs. 392 Diego Mario Buonanotte Rende sobre infracción Ley 24.769, con fecha 31 de octubre de 2013, la Sala “A” de la Cámara Nacional en lo Penal Económico.

garantía constitucional contra la autoincriminación, por lo que el ejercicio de las facultades de fiscalización no corresponde que sea vedado en orden a la supuesta afectación de la garantía contra la autoincriminación, cuando el legislador se ha expresado en forma asertiva.

III.E. Alcance del término “Declaración”. El caso de las declaraciones juradas rectificativas.

De manera preliminar corresponde recordar que el término *declaración* ha sido abordado por la Sala I de la Cámara Federal de Casación Penal, a partir del precedente “Florido, Raúl s/recurso de casación”, del 02/10/2006, al examinar específicamente si la información brindada por el contribuyente en el contexto de una proceso administrativo de verificación y fiscalización afecta la garantía tutelada por el art. 18 de la Constitución Nacional, pronunciándose en el sentido que: “...la aportación o exhibición de documentos contables” no puede considerarse equiparable a la declaración referida en el artículo 18 de la Constitución Nacional, “ya que el contribuyente no formula una declaración en la que admite su culpabilidad –STC 76/1990-.”⁸²

Luego, señaló el referido Tribunal: “...se trata de aportes efectuados por el propio contribuyente como medios para determinar el impuesto, no su omisión y evasión – causa 5040 “Leheritier, M.A. s/rec. De Casación, reg. 6833, resuelta el 7/7/2004-.”⁸³

Sentado cuanto precede, Fridenberg entiende que las declaraciones que no pueden ser utilizadas en contra del imputado son aquellas declaraciones traídas a juicio obtenidas coactivamente por la inspección por parte del propio imputado, una vez iniciada la causa penal.⁸⁴

Añade, que la garantía procesal referida sólo puede ser invocada por quienes tengan la condición de imputados en un proceso penal y que la garantía en trato no habilita a resistir una fiscalización en trámite, sino, eventualmente, a que las declaraciones autoincriminatorias coactivamente obtenidas no sean utilizadas en la causa penal que se siga en su contra.⁸⁵

Sintetiza el autor señalado que “... la entrega de documentación, en sí misma, no implica necesariamente la existencia de declaraciones por parte del imputado ...”.⁸⁶

Por su parte, la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal *in re* “Di Biase, Luis Antonio y otros s/recurso de casación e inconstitucionalidad”, sentencia del 4 de julio de 2014, expresó que: “... Así, como ya lo tiene dicho esta Cámara, **el resguardo de no verse obligado a declarar contra sí mismo no puede ser invocado cuando las manifestaciones son requeridas en ejercicio regular del Ente Fiscalizador (C.F.C.P., Sala I, “Florido, Raúl s/ recurso de casación”, causa n° 7161, reg. n° 9521, rta. el 2/10/2006). Ello, máxime cuando el cumplimiento de los extremos formales establecidos en las normas tributarias constituye el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado (Fallos 320:1221).”**⁸⁷

Por último, recordó: “Por lo demás, cabe señalar que **no se advierte de las constancias de la causa ni los impugnantes han alegado que las manifestaciones efectuadas a la AFIP por parte de Di Biase y Freiberg hayan sido conseguidas coactiva o compulsivamente.** Es justamente este elemento el que constituye el fundamento de la disposición constitucional según la cual “Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo” (art. 18 C.N.). En este sentido “... no se debe deducir que el imputado no tiene facultad de confesar. Sí la tiene; pero esta

⁸² Sala I C.F.C.P., *in re* “Florido, Raúl s/recurso de casación”, sentencia del 02/10/2006.

⁸³ Fallo citado en nota precedente.

⁸⁴ FRIDENBERG, Juan Pablo, *Procedimiento penal tributario: integración de los procedimientos administrativo, contencioso y penal de la reforma al Régimen Penal Tributario: ley 24.769 modificada por la ley 26.735*, Editorial Ad Hoc, Bs. As., 2012, pág. 206.

⁸⁵ FRIDENBERG, Juan P., *op. cit.*, pág. 206.

⁸⁶ FRIDENBERG, Juan P.; BILBAO, José A., *op. cit.*, pág. 115.

⁸⁷ Sala IV C.F.C.P., “Di Biase, Luis Antonio y otro s/recurso de casación e inconstitucionalidad”, sentencia del 04/07/2014.

facultad de confesar es personalísima, se funda exclusivamente en la voluntad del imputado y no puede ser inducida por el Estado de ningún modo... (BINDER, Alberto M., *Introducción al derecho procesal penal, Ad Hoc*, 2° ed., Buenos Aires, 2000, p. 182).⁸⁸

En conclusión, el alcance otorgado al término “declaración” en referencia a la garantía constitucional dispuesta por el artículo 18 de la CN en la imputación de delitos fiscales, no comprende a las manifestaciones formuladas ante el organismo fiscal en uso de sus facultades de fiscalización, sino a declaraciones obtenidas en forma compulsiva por la administración tributaria.

Asimismo, conforme destaca la jurisprudencia, el imputado por delitos tributarios posee la facultad de confesar sin que se verifique la vulneración de la garantía aludida.

A mayor abundamiento, el Código Procesal Penal Federal, próximo a entrar en vigencia, admite la confesión del imputado, con el único recaudo que sea libre y bajo expreso consentimiento del imputado (conf. Art 4 CPPF).

Íntimamente vinculado con el alcance del término *declaración* diversos tribunales se han expedido respecto a la presentación de *declaraciones juradas rectificativas* por parte del contribuyente como consecuencia de una inspección y que posteriormente son utilizadas como sustento de una denuncia por el delito de evasión fiscal.⁸⁹

Ello así, la CNPE entendió que “*aún si se pretendiera considerar que la declaración rectificativa podría constituir una suerte de ‘prueba confesional’; por la resolución apelada no se señaló, ni este Tribunal advierte, alguna circunstancia por la cual se permita concluir que aquella supuesta confesión fue conseguida coactiva o compulsivamente; este último elemento es el que constituye el fundamento de la disposición constitucional según la cual “...Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo...” (art. 18 C.N.)*.”⁹⁰

⁸⁸ Fallo citado en Nota anterior.

⁸⁹ FRIDENBERG, Juan P., op. cit., pág. 208.

⁹⁰ CNPE, Sala “B”, “*Garantía Cía. Argentina de Seguros y otros*” fallo del 14/2/2006 citado por Fridenberg en nota N°89, pág. 209.

Por su parte, la Cámara Federal de Casación Penal entendió frente a un planteo por violación a la garantía prevista en el Artículo 18 de la Constitución Nacional ante la presentación de declaraciones juradas rectificativas, que: “*el hecho de que el contribuyente haya presentado declaraciones juradas rectificativas que fueron utilizadas para sustentar una denuncia penal por el delito de evasión tributaria simple, no viola la prohibición de declarar contra sí mismo, en tanto aquél tuvo la posibilidad de cuestionar el monto de la deuda, pero no ejerció su derecho a discutirla*”.⁹¹

Concluye el fallo: “*...la alternativa que brinda el ordenamiento jurídico a la presentación de declaraciones juradas rectificativas es la tramitación del procedimiento determinativo de oficio previsto en el Art. 16 y ssgtes. de la Ley 11.683, sin ningún rasgo punitivo en sí mismo que pueda permitir la alegación de la mentada garantía, por no presentarse uno de sus elementos legitimantes, cual es la existencia de coacción sobre el declarante*”.⁹²

No puede soslayarse que la presentación de declaraciones juradas rectificativas y el pago total e incondicional de las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente, permiten en el Régimen Penal Tributario vigente la extinción de la acción penal en curso como así también se dispensa a la administración tributaria la formulación de denuncia penal, de verificarse la cancelación en forma incondicional y total de las obligaciones señaladas, con anterioridad a su interposición.

⁹¹ Del voto del doctor Tragant, in re “*Faviano*”, CNCP, sala III, del 18/05/2006, fundamento compartido por el Dr. Riggi, citado por Fridenberg en Nota N°89, página 209.

⁹² En su voto en disidencia, la Dra. Ledesma plantea, por el contrario, que “*si los inspectores le efectuaron una propuesta de ajuste de las declaraciones juradas, sin informarle que ello podría implicar autoincriminación, y una vez presentadas las correspondientes rectificativas, se lo denunció penalmente esto implica, sin lugar a dudas, una afectación a dicha inmunidad*”. En el mismo sentido Cfr. GOROSITO, A. M., “*Límites constitucionales y legales a las facultades de verificación y fiscalización*”, en *Práctica Profesional* N° 84/2008, La Ley, Buenos Aires, pág. 19.

Como corolario de lo expuesto, quedan fuera de la prohibición de declarar contra sí mismo aquellos elementos probatorios respecto de los cuales el imputado no haya realizado un aporte "expresivo", ya sea manifestaciones, verbales o escritas, que efectúe a fin de aclarar, informar o confirmar hechos o circunstancias.⁹³

Finalmente, tampoco vulnera la garantía en análisis la presentación de declaraciones juradas rectificativas, máxime cuando le asiste la facultad de confesar como así también posee la prerrogativa de discutir la procedencia del tributo en un procedimiento determinativo de oficio o bien acceder al beneficio de la extinción de la acción penal.

III.G. Límites en cuanto al sujeto requerido

Jurisprudencialmente se ha entendido que la garantía contra la autoincriminación establecida por el artículo 18 de la C.N. es ejercitable por las personas de existencia visible y no cuando se intima al representante legal de una persona jurídica en el marco de una fiscalización.⁹⁴

Así, se entendió que al no existir identidad entre el sujeto eventualmente coaccionado y aquel contra quien se dirigiría la persecución penal, la garantía no resultaba oponible por las personas jurídicas.⁹⁵

En este entendimiento, el JPT N°1, en la causa "Aguilar, J.M.", señaló: "... la garantía a no ser obligado a declarar en contra de sí mismo (Art. 18 C.N.) es ejercitable por una persona de existencia visible y al momento que se le atribuye la comisión de un delito o existen elementos que permiten sustentar mínimamente una imputación penal, y no cuando la administración intima al representante legal de una persona jurídica en el marco de un proceso de verificación y fiscalización"⁹⁶.

Ahora bien, la doctrina entiende que a partir de la sanción de la Ley N°26.735 se incorporó para los ilícitos fiscales la responsabilidad penal de las personas de existencia ideal⁹⁷ cuando los delitos previstos en aquélla hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de aquellas, responsabilidad que es mantenida en el nuevo RPT,⁹⁸ destacándose que, de seguirse el

procedimientos administrativo, contencioso y penal de la reforma al Régimen Penal Tributario: ley 24.769 modificada por la ley 26.735", Editorial Ad Hoc, Bs. As., 2012, pág. 211.

⁹⁷ Entiendo que la responsabilidad penal de las personas jurídicas ya se encontraba prevista en el artículo 5 de la Ley N°24.769 antes de su modificación para algunos delitos: "artículo 5: En los casos de los artículos 2°, inciso c), 3° y 4°, además de las penas allí previstas se impondrá al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años."

⁹⁸ Artículo 13 RPT.- "...Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz. Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente: 1. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años. 2. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años. 3. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad. 4. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere. 5. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal. Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de

⁹³ FRIDENBERG, Juan P.; BILBAO, José A., op. cit., 2008, pág. 116.

⁹⁴ FRIDENBERG, Juan P.; BILBAO, José A., op. cit., pág. 113.

⁹⁵ FRIDENBERG, Juan P.; BILBAO, José A., op. cit., pág. 113.

⁹⁶ JNPT N°1 "Aguilar, J.M. S/inf. Ley 24.769", 26/4/2005, citado por Fridenberg, Juan Pablo "Procedimiento penal tributario: integración de los

criterio jurisprudencial señalado, resultaría aplicable a los requerimientos documentales que se formulen en forma directa a personas jurídicas, tornando el ejercicio de las facultades de fiscalización en letra muerta.

Ello así, entiendo que los requerimientos de información o de documentación ya sea en instancia de fiscalización o bien en sede penal formulados a una persona jurídica o persona física, en forma alguna vulneran la garantía bajo en cuestión, conforme al análisis anteriormente desarrollado.

IV. Análisis jurisprudencial.

IV.A. Jurisprudencia comparada.

En forma sucinta y dado que han sido ampliamente analizados por numerosos y prestigiosos autores, se abordarán los precedentes jurisprudenciales más destacados del derecho comparado que se suelen citar en fallos judiciales y por la doctrina nacional.

A.1. La doctrina del Tribunal Constitucional Español.

El Tribunal Constitucional español ha convalidado la posibilidad de obtener prueba en sede administrativa, bajo amenaza de aplicar sanciones, para luego ser utilizadas en un proceso sancionador.⁹⁹

De conformidad a la doctrina del Tribunal Constitucional el aporte de datos o de documentos no constituye la declaración

vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica. Cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad o de una obra o de un servicio en particular, no serán aplicables las sanciones previstas por el inciso 1 y el inciso 3.

⁹⁹ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, "Análisis del derecho constitucional a no declarar contra sí mismo y su aplicación en el derecho sancionador tributario a partir de la doctrina y jurisprudencia española, estadounidense, argentina y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos", en *Lexis Nexis – Jurisprudencia Argentina*, Bs. As., 31 de julio de 2002 ([El derecho a no declarar contra sí mismo y su aplicación en el ámbito del derecho tributario \(*\)](#), pág. 6).

contra sí mismo, vedada por el artículo 24.2 de la Constitución Española, sino que ello únicamente se configuraría cuando existiera una declaración donde el contribuyente admitiera su culpabilidad.¹⁰⁰

En tal sentido, en el fallo STC 76/1990, en la cual se ventilaba una cuestión tributaria, el TCE señaló : *"...Esta actividad investigadora puede concluir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo a aquél la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar en la investigación"*, concluyendo *"... cuando el contribuyente aporta datos o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad"*.¹⁰¹

De la doctrina transcripta se puede observar que Tribunal Constitucional sostiene que el contribuyente debe exhibir la documentación contable que se le exija, pudiendo ser posteriormente utilizada en un proceso sancionador,¹⁰² en tanto no formule una declaración admitiendo su culpabilidad.¹⁰³

A.2. La doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

En otra línea argumental, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la causa "Funke c. Francia" del 25/2/1993 sostuvo que el derecho a no autoinculparse se encuentra comprendido en el concepto de "proceso justo", presentando, según la naturaleza de los

¹⁰⁰ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel en obra citada en Nota N°99.

¹⁰¹ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel en obra citada en Nota N°99.

¹⁰² Cabe distinguir que en España existe un régimen de prejudicialidad penal, suspendiéndose el procedimiento administrativo conf. art. 305 del C.P.

¹⁰³ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel en "El proceso penal tributario y su conexión con las facultades de verificación y fiscalización: un análisis de la validez de la prueba desde la perspectiva de la garantía de la no autoincriminación", en IV Jornadas de Derecho Penal Tributario, Errepar AAEF, Bs. As., 2009, pág. 160/161.

acontecimientos un aspecto más amplio que sobrepasa cualquier consideración de oralidad testimonial o declaratoria, y que aplica igualmente a documentos, informes o registros de los cuales se puedan extraer pruebas incriminatorias.

Así, señaló: *“... El Tribunal constata con el fin de conseguir ciertos documentos cuya existencia presumían, aunque no tenían certeza de ello. Siendo incapaces o no queriendo obtenerlos por otros medios, intentaron obligar al demandante a que proveyera las pruebas de las infracciones que supuestamente había cometido. Pero las características especiales de las leyes sobre derechos de aduanas no pueden justificar una infracción del derecho de toda persona acusada en materia penal, según el significado propio de esa expresión en el art. 6, a no declarar y a no contribuir con su propia incriminación”,* concluyendo que: *“No cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para incriminar al acusado durante el proceso penal. Es necesario advertir que, de acuerdo con la legislación aplicable, la declaración obtenida bajo medios coactivos por la Serious Fraud Office no puede, como regla general, ser alegada como prueba en el posterior juicio de la persona interesada. Además, el hecho de que las declaraciones fuesen realizadas por el solicitante antes de ser acusado no impide que su uso en las actuaciones penales constituya una violación del derecho”.*

A su vez, en la sentencia “Bendenoun c. Francia” de fecha 24/2/1994 si bien sostuvo unánimemente que no había existido violación al artículo 6.1 CEDH, pues la condena se hizo en base a la misma información que obraba en el expediente, el TEDH admitió, expresamente, que si las sanciones administrativo-tributarias presentan cierta identidad, los sujetos sobre quienes pueden surtir efectos dichas sanciones, deben ser considerados como acusados en “materia penal”, y en consecuencia, el derecho a no autoincriminarse, es aplicable a los procesos relacionados con sanciones tributarias, distintas de las sanciones penales por delitos.

Por su parte, en la sentencia “J.B. c. Suiza” del 3/5/2001, el tribunal de Estrasburgo sostuvo que el derecho a no autoinculparse comprendido en el artículo 6.1 CEDH incluye también la posibilidad de negarse a suministrar información que pueda fundamentar una sanción, no sólo en el transcurso de un procedimiento sancionador sino también en otro con distinta finalidad, como lo es un procedimiento liquidador que pudiera desembocar en una sanción.

Señala Fridenberg que el TEDH, in re “J.B. c. Suiza”, deja en claro que el material solicitado consistía en expresiones por parte del contribuyente fiscalizado. Así, expresó que: *“éste fue requerido a suministrar todos los documentos relativos a las compañías en las cuales había invertido dinero. Cuando no lo hizo fue requerido en tres ocasiones adicionales a declarar la fuente del dinero invertido. No habiendo reaccionado a estos requerimientos se le impuso una sanción de 1.000 francos suizos el 28 de febrero de 1989. Después de cuatro requerimientos adicionales se le impuso una segunda sanción de 2.000 francos suizos. Esta última sanción fue recurrida ante la Corte Federal. Con posterioridad el recurrente recibió dos sanciones disciplinarias adicionales... Por ello parece que las autoridades estaban intentando forzar al recurrente a proporcionar documentos que habrían proporcionado información sobre su renta con vista a la liquidación de sus impuestos (...).”*¹⁰⁴

En ese orden, indicó el TEDH en su párrafo 64: *“... aunque no se menciona específicamente en el artículo 6 del Convenio, el derecho a guardar silencio y el derecho a no autoinculparse son normas internacionales generalmente reconocidas que descansan en el fondo de la noción de juicio justo que*

¹⁰⁴ Cfr. RUIZ ZAPATERO, Guillermo G.; “Supresión del trámite administrativo de audiencia previa en la acusación por delito fiscal”, en *Quincena Fiscal Aranzadi* N° 20/2008; Aranzadi, S.A., Pamplona. 2008, citado por FRIDENBERG en *Procedimiento penal tributario: integración de los procedimientos administrativo, contencioso y penal de la reforma al Régimen Penal Tributario: ley 24.769 modificada por la ley 26.735*, Editorial Ad Hoc, Bs. As., 2012 página 216.

consagra el artículo 6.1. del Convenio. El derecho a no autoinculparse, en particular, presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la “persona acusada”, proporcionando al acusado protección contra la acción indebida por parte de las autoridades, estas inmunidades contribuyen a evitar errores judiciales y asegurar los fines del artículo 6.1...”.

Por último y con un temperamento diverso, en la sentencia “Saunders c. Reino Unido” - del 17/12/1996, el TEDH analizó el caso de donde un alto directivo de la empresa Guinness PLC habría infringido la normativa bursátil vigente al momento. Así, el Departamento británico de Comercio e Industria investigó la presunta violación de las normas contenidas en la Ley de Sociedades de 1985.

En el curso de las actuaciones, el señor Saunders fue interrogado por inspectores, viéndose éste obligado a contestar, dado que la legislación inglesa castiga la resistencia con fuertes multas, e incluso pena de prisión de hasta dos años; declaraciones que posteriormente fueron utilizadas en su contra en el juicio que se derivó de las actuaciones de inspección.

Así, el TEDH entendió que no se vulneraba el derecho a no autoinculparse cuando en el seno de un procedimiento administrativo de carácter no punitivo se exijan datos bajo coacción, sin embargo dichos datos no podrían ser utilizados en posteriores procedimientos sancionadores penales.

Al respecto, en su párrafo 74 la sentencia señaló: “...el derecho a no declarar contra sí mismo se fundamenta, en primer lugar, en el respeto a la voluntad del acusado a permanecer en silencio. Tal y como se entiende habitualmente en el sistema legal de las Partes Contratantes y en estos lugares, no se extiende a la utilización en un procedimiento penal del material que pueda obtenerse del acusado mediante poderes coactivos, pero que tiene una existencia independiente de la voluntad del acusado, tal y como sucede, inter alia con los documentos obtenidos de acuerdo con un mandato judicial,

o muestras de aliento, sangre u orina, o tejido corporal para realizar pruebas de ADN...”.

Concluyó el TEDH que: “...no cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para incriminar al acusado durante el proceso penal. Es necesario advertir que, de acuerdo con la legislación aplicable, la declaración obtenida bajo medios coactivos por la Serious Fraud Office no puede, como regla general, ser alegada en el posterior juicio de la persona interesada. Además, el hecho de que las declaraciones fuesen realizadas por el solicitante antes de ser acusado no impide que su uso en las actuaciones penales constituya una violación del derecho”.

Puede válidamente concluirse de los párrafos transcritos de la sentencia “Saunders c. Reino Unido” que, la documentación y registros contables que deben obligatoriamente llevar los contribuyentes y responsables, se encuentran excluidas del ámbito de la garantía en cuestión, y que únicamente lo que no puede utilizarse son declaraciones obtenidas mediante coacción.¹⁰⁵

A.4. Jurisprudencia norteamericana.

Finalmente, la jurisprudencia norteamericana se aparta de lo sostenido por el TEDH y se alinea más a la doctrina del TCE, aunque con diferentes matices.

La Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos ha señalado que los límites constitucionales a los que deben ajustarse las normas que obligan a llevar registros y permitir inspecciones de órganos administrativos no entran en juego cuando hay una clara relación entre la actividad económica reglamentada y el interés público (conf. “Shapiro vs. United States”, 335, U.S. 1, 1948).

En la causa “Couch vs. United States” de 1973, la Corte Suprema de los Estados Unidos sostuvo el privilegio de la Quinta Enmienda es de naturaleza íntima y personal que prohíbe que el Estado obtenga pruebas de parte del requerido o imputado que

¹⁰⁵ FRIDENBERG, op. cit. en Nota N°104.

impliquen autoinculpación, concluyendo que la enmienda referida no alcanza a la información incriminante que se encuentre en poder de terceros, es decir, que solo puede invocarla el propio contribuyente.¹⁰⁶

A su vez, en la causa “Fisher vs. United States” del año 1976, la Corte Suprema de Justicia, señaló que la entrega de documentos autoincriminatorios puede vulnerar el derecho a no autoinculparse (Quinta Enmienda) en los supuestos en que el acto de la entrega conlleve una declaración implícita, esto es –en palabras del Tribunal–, tenga carácter testimonial o comunicativo. En el caso concreto, se había intimado a un tercero a aportar documentos, no al propio contribuyente.

Al respecto señaló: “... La Corte ha sostenido frecuentemente que uno de los múltiples propósitos a los que sirve el privilegio constitucional contra el testimonio autoincriminatorio prestado bajo coacción es el de proteger la privacidad personal. Pero nunca ha sugerido que cualquier invasión de la privacidad viole el privilegio. Dentro de los límites impuestos por el lenguaje de la Quinta Enmienda, que necesariamente debemos observar, el privilegio sirve a los intereses privados; pero la Corte nunca, en ninguna materia, privacidad personal incluida, ha aplicado la Quinta Enmienda para impedir la, por otro lado, correcta adquisición o uso de la evidencia que, desde el punto de vista de la Corte, no implicaba ninguna clase de autoincriminación testimonial mediante compulsión.”¹⁰⁷

A.5. La doctrina de la Corte Interamericana de Derechos Humanos

¹⁰⁶ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, “Análisis del derecho constitucional a no declarar contra sí mismo y su aplicación en el derecho sancionador tributario a partir de la doctrina y jurisprudencia española, estadounidense, argentina y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, en *Lexis Nexis – Jurisprudencia Argentina*, Bs. As., 31 de julio de 2002 ([El derecho a no declarar contra sí mismo y su aplicación en el ámbito del derecho tributario \(*\)](#), pág. 10).

¹⁰⁷ Citado por ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel op. cit. en nota N°106, pág. 11.

El artículo 8.2, apartado g) de la Convención Americana sobre Derechos Humanos dispone: “... 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: (...) g) Derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable”. Luego, el párrafo 3° señala “...La confesión del inculcado solamente es válida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza.”

La jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, ha consagrado como regla de derecho la extensión de las garantías propias del proceso penal al ámbito de los demás procesos indicados en el apartado 1° del artículo 8, reseñando: “Respecto de dicho artículo, la Corte ha afirmado que en materias que conciernen con la determinación de derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter el artículo 8° no especifica garantías mínimas, como lo hace en el numeral 2 al referirse a materias penales. Sin embargo, el concepto de debidas garantías se aplica también a esos órdenes y, por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene derecho también al debido proceso que se aplica en materia penal”.¹⁰⁸

En particular respecto a la garantía contra la autoincriminación, la CIDH ha afirmado: “... para el Tribunal, aceptar o dar valor probatorio a declaraciones o confesiones obtenidas mediante coacción, que afecten a la persona o a un tercero, constituye a su vez una infracción a un juicio justo. Asimismo, el artículo 15 de la Convención contra la Tortura y Otros Tratos o Penas Crueles, Inhumanos o Degradantes establece que “[t]odo Estado Parte se asegurará de que ninguna declaración que se demuestre que ha sido hecha como resultado de tortura pueda ser invocada como prueba en ningún procedimiento...”.¹⁰⁹

¹⁰⁸ CIDH, Sentencia C-47 (08/03/01998) Caso de la “Panel Blanca” (Paniagua Morales y otro) v. Guatemala, considerando 149°, citado por Tribunal Oral Federal de Formosa en autos “Acosta Genés, *Ciro Alberto s/evasión simple tributaria*”, Expte. FRE 94000717/2004/T01.

¹⁰⁹ CIDH, “Cabrería García y Montiel Flores v.

Como conclusión, el único requisito que impone la CIDH para dotar de validez a las declaraciones del imputado, es que no hayan sido obtenidas mediante tortura.

II.B. Jurisprudencia nacional.

Existen otros pronunciamientos que merecen también en los cuales se desconoce la aplicación de la garantía en el ámbito tributario. En autos FSM 24168/2014/64/CA15 “W., P.A. s/ nulidad”, la Sala I de la Cámara en lo Criminal y Correccional Federal, sostuvo: “... *tampoco advertimos violación alguna a la garantía de la no autoincriminación. Sin entrar en debate sobre los alcances de los derechos y deberes colocados en cabeza de los contribuyentes y del órgano recaudador, debemos partir de la premisa de que la garantía aludida por el impugnante sólo opera en el ámbito del derecho penal, extremo que permite descartar el agravio introducido en ese sentido en el marco de la información fiscal a la que se alude.*”¹¹⁰

“...Así lo ha entendido nuestro Máximo Tribunal al sostener que “la circunstancia de que la recurrente haya sido tenida por confesa a raíz de su negativa a prestar juramento al absolver posiciones, en un juicio de carácter civil, no autoriza el recurso extraordinario con fundamento en el art. 18 de la Constitución Nacional, pues la garantía que dicha norma consagra, en el sentido de que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo, sólo rige en materia penal.” (Fallos 253:493).

Es decir, considera que el cumplimiento de los deberes de colaboración no resulta alcanzado por las garantías del proceso penal.

A mayor abundamiento, cabe traer lo resuelto por la Excm. Cámara Federal de Casación Penal con fecha 21 de diciembre de 2015, en la causa N°61007863/09, caratulada “López, Mario Roberto s/recurso de casación”, en cuanto a la prohibición de

autoincriminación, señalando que: “...*autorizada doctrina lleva dicho que la cláusula constitucional en principio no abarca “actos que no consisten en proporcionar información por el relato de hechos, circunstancias o acontecimientos, y para los cuales no es necesario el consentimiento de la persona afectada” – Maier, Julio B. J., Derecho Procesal Penal, Tomo I fundamentos, ed. Del Puerto, Bs. As., 2002, pág. 675-.*”

Asimismo, en dicho precedente se hace alusión a la doctrina sentada in re “Florido, Raúl” en el que se sostuvo: “... *la aportación o exhibición de documentos contables no puede considerarse como una colaboración equiparable a una “declaración” a la que hace referencia el artículo 18 de la Constitución Nacional, ya que el contribuyente no formula una declaración en la que admite su culpabilidad – STC 76/1990-.*” (conf. Causa N°7161, del 2/10/2006, Sala I, reg. 9521).

Aunado a lo expuesto, la Cámara Federal de Casación Penal con fecha 13/02/2017 en la causa n° CPE 1488/2013/TO1/CFC1 del Registro de la Sala IV, caratulada: “Santana Gehre, Jonathan s/recurso de casación”, en el voto del doctor Mariano Hernán Borinsky se ha sostenido que: “... *la información aportada por el contribuyente en el marco de la Orden de Intervención cuestionada se obtuvo también de otros elementos probatorios incorporados válidamente al proceso, a saber, de los contratos de vinculación profesional celebrados el 17 y 27 de julio de 2012 entre el Club Atlético Independiente y el jugador Jonathan Santana Gehre y del contrato de cesión de derechos federativos del jugador mencionado suscripto con fecha 2 de agosto de 2012 entre la Institución Atlética Sud América de la República Oriental del Uruguay y el Club Atlético Independiente; elementos que —por lo demás— habían sido requeridos en las primeras presentaciones efectuadas por el organismo recaudador a fs. 1/3vta. y fs. 7/8vta., vale decir, de manera previa al conocimiento por parte de los inspectores del Fisco de las circunstancias mencionadas por el imputado en el marco del procedimiento administrativo. De nuevo, independientemente de dichas manifestaciones y de sus actos derivados —los contratos suscriptos por el*

México, sentencia del 26.1.2010, citado por Sala I de la CFCP in re “Schmale, Claudio Alejandro y otro s/recurso de casación” causa 990000067/2008/TO1/CFC1 del 15/11/2006.

¹¹⁰ Fallo del 1/8/2018. En el caso se cuestionaba la orden de proceder en los términos del art. 18 de la Ley 24.769.

nombrado con posterioridad a dicha fiscalización—, se observa que los elementos probatorios mencionados en el párrafo precedente, dados a conocer al imputado en el marco de su declaración indagatoria y referidos oportunamente en todos los actos relevantes de la instrucción, constituyen elementos cargos con entidad y autonomía suficiente para fundar la imputación penal respecto del imputado. En las particulares condiciones expuestas del caso de autos, la documental incorporada de forma legítima al expediente a partir del requerimiento del juez instructor “habría llevado inevitablemente al mismo resultado” (Fallos: 317:1985), lo que torna insustancial el tratamiento de las manifestaciones de Jonathan Santana Gehre.”

De lo expuesto, puede colegirse que el estado actual de la legislación y jurisprudencia nacional permite la utilización de las facultades de fiscalización en la órbita de un proceso penal sin afectar la garantía contra la autoincriminación, con los recaudos que se han ido señalando y que seguidamente se expondrán en forma concreta a modo de corolario.

V. Conclusiones. Trascendencia en materia de ilícitos fiscales de la garantía contra la autoincriminación.

Como primera conclusión, podemos sostener que en materia tributaria, la garantía contra la autoincriminación no puede ser esgrimida frente a los deberes de colaboración de los contribuyentes y terceros frente al accionar fiscalizador del organismo recaudador¹¹¹ ya que paralizaría la actividad de verificación de las obligaciones fiscales, vedando el cumplimiento de las misiones y funciones para los que fue creado dicho ente.¹¹²

En tal sentido, el suministro de información y de documentación por parte de los contribuyentes bajo fiscalización resultan indispensables a fin de dotar de operatividad a las facultades otorgadas al Fisco, cuyo fundamento radica en el deber constitucional

de contribuir, y cuya contrapartida resultan ser los deberes de colaboración.

En lo que atañe a los procesos penales por ilícitos fiscales, conforme a lo dispuesto por el artículo 18, primer párrafo, del RPT, la determinación de oficio de la obligación tributaria se erige como condición previa a la formulación de denuncia penal por parte del organismo fiscal.¹¹³

Dicha condición de procedibilidad implica necesariamente la existencia de un expediente administrativo que es aportado como prueba documental en el curso de la instrucción y que precede al dictado de la resolución determinativa de oficio, quedando en consecuencia incorporados a la causa todos los antecedentes recabados durante el proceso de fiscalización, entre otros, aquellos aportados por los contribuyentes en cumplimiento de sus deberes de colaboración.¹¹⁴

Abordando el fondo de la cuestión, el Régimen Penal Tributario dispone en el artículo 18 *in fine* que, cuando así lo ordene el juez interviniente, el organismo recaudador deberá dar comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda, “...haciendo uso de las facultades de fiscalización previstas en las leyes de procedimiento respectivas”.

Lo expuesto en la norma citada permite afirmar que, el artículo 18 *in fine* del RPT, específicamente autoriza al organismo fiscal en el marco de un proceso penal a utilizar las facultades de fiscalización establecidas en la ley de procedimental, tal como se venía sosteniendo en los precedentes de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, como así también de la Cámara Federal de Casación Penal, con anterioridad a la enmienda del Régimen Penal Tributario.

Sentado cuanto precede, como segunda conclusión, cabe sostener que no existe motivo alguno para que las facultades de fiscalización se vean menguadas en el proceso penal, máxime cuando en la actualidad han

¹¹¹ SPISSO, R., op. cit., pág. 679.

¹¹² SPISSO, op. cit. pág. 679.

¹¹³ Tal como se señalara, la ausencia de determinación de oficio no resulta un impedimento para el ejercicio de la acción penal.

¹¹⁴ FRIDENBERG, Juan P., BILBAO, José A., op. cit., pág. 101.

sido expresamente incorporadas a la normativa procesal del Régimen Penal Tributario, resultando plenamente aplicables a contribuyentes bajo investigación por delitos fiscales.

Consecuentemente, los requerimientos de suministro de información o documentación, en forma alguna vulneran garantías constitucionales de los contribuyentes en los términos expuestos por el máximo tribunal en materia penal, la Cámara Federal de Casación Penal.

Dicha doctrina ha sido sostenida in re “Florido”: *“... La actividad fiscalizadora de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) tiene por finalidad verificar la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables – artículo 33 y concs. De la ley 11683-. Esta actividad investigadora puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo a aquél la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación – STC 110/1984-, los que, por otra parte, podrían ser conseguidos sin su colaboración, a través de allanamiento.”*¹¹⁵

Asimismo, como corolario de lo resuelto por la jurisprudencia nacional, se ha señalado respecto a las facultades otorgadas a los jueces de instrucción que: *“Que ninguna de esas facultades comprende la de suspender la aplicación de la ley que establece cuáles son las atribuciones del organismo encargado de la verificación y fiscalización de las leyes tributarias (conf. art. 35 de la ley 11.683, Registro N° 645/2013 y CFP 6193/2013/1/RH1, de fecha 7 de noviembre de 2016, Reg. Int. 580/2016).”*¹¹⁶

Sin perjuicio de lo expuesto, continúan suscitándose controversias en torno a la posibilidad de utilización de las facultades de fiscalización, vedándose a la administración

tributaria el requerimiento de información o documentación a los contribuyentes que se encuentran sujetos al proceso penal en cuya órbita se ordena.

En consecuencia, entiendo que, en el marco de un proceso penal en el que se ordene determinar la deuda tributaria de un responsable en los términos del artículo 18, cuarto párrafo, del RPT, no existe impedimento o limitación alguna de las facultades de fiscalización previstas en la Ley N°11.683, en tanto éstas sean ejercitadas observando los siguientes parámetros de actuación:

1. Los requerimientos de información o documentación en el contexto reseñado, deberían formularse con la expresa indicación que son realizados en un proceso judicial, indicando el número de causa y carátula.

2. Los funcionarios intervinientes deben abstenerse de plasmar declaraciones verbales autoincriminatorias obtenidas en forma coactiva tanto de los responsables, autorizados o bien representantes legales, en las actas de constatación confeccionadas en dicho ámbito.

3. Los requerimientos de documentación respaldatoria podrán formularse respecto a las rentas, ingresos, egresos y, en general, sobre las circunstancias y operaciones que a juicio de la administración tributaria estén vinculadas al hecho imponible previsto en las leyes respectivas (art. 35 inc. “a” de la ley 11.683), como así también rubros que compongan las declaraciones juradas de un contribuyente, o bien, de la documentación que legal o reglamentariamente que los responsables se encuentren obligados a llevar y/o a presentar ante los diferentes organismos de controlar como ser AFIP, IGJ, entre otras reparticiones.¹¹⁷

Sumado a ello, el contribuyente, de considerarlo pertinente, podrá abstenerse de acompañar la documentación solicitada y eventualmente, el órgano fiscal podrá solicitar orden de allanamiento al magistrado interviniente o bien este último podrá librar,

¹¹⁵ Fallo “Florido” citado precedentemente.

¹¹⁶ CNPE, Sala “A”, Causa N°64.713 – Incidente de apelación contra el decreto de fs. 392 DIEGO MARIO BUONANOTTE RENDE sobre infracción Ley 24.769, con fecha 31 de octubre de 2013.

¹¹⁷ Como por ejemplo Libro diario, Balance e Inventario, Libros IVA Compras, IVA Ventas, Registro de acciones, etc.

en caso de estimarlo, orden de presentación de conformidad a lo dispuesto por el artículo 232 del CPPN.¹¹⁸

Específicamente en el ámbito de los delitos fiscales resulta elocuente lo resuelto por el máximo órgano nacional en la materia, Cámara Federal de Casación Penal, ut supra citado, que ha sostenido *in re* “**Florido, Raúl**” que “*la aportación o exhibición de documentos contables*” no puede considerarse equiparable a la *declaración* referida en el artículo 18 de la Constitución Nacional, “*ya que el contribuyente no formula una declaración en la que admite su culpabilidad –STC 76/1990–.*”

Aunado a lo expuesto, y en referencia a la obtención de manifestaciones compulsivas, se ha señalado: “*...Es justamente este elemento el que constituye el fundamento de la disposición constitucional según la cual “Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo” (art. 18 C.N.). En este sentido “... no se debe deducir que el imputado no tiene facultad de confesar. Sí la tiene; pero esta facultad de confesar es personalísima, se funda exclusivamente en la voluntad del imputado y no puede ser inducida por el Estado de ningún modo...” (BINDER, Alberto M., Introducción al derecho procesal penal, Ad Hoc, 2º ed., Buenos Aires, 2000, p. 182).*”¹¹⁹

El alcance otorgado al término “*declaración*” en referencia a la garantía constitucional dispuesta por el artículo 18 de la CN en la imputación de delitos fiscales, no comprende a las manifestaciones formuladas ante el organismo fiscal en uso de sus facultades de fiscalización, sino a declaraciones obtenidas en forma compulsiva.

En efecto, de las previsiones establecidas por el artículo 18 *in fine* del RPT, la documentación que aporte un contribuyente, únicamente tiene como objeto determinar los gravámenes a su cargo, destacándose que

¹¹⁸ Art. 232 CPPN. – “*En lugar de disponer el secuestro el juez podrá ordenar, cuando fuere oportuno, la presentación de los sujetos o documentos a que se refiere el artículo anterior; pero esta orden no podrá dirigirse a las personas que puedan o deban abstenerse de declarar como testigos por razón de parentesco, secreto profesional o de Estado.*”

¹¹⁹ Conf. Fallo Florido citado precedentemente.

dicha documentación por imperativo legal debe tenerla bajo su custodia, y llevar conforme las disposiciones reglamentarias en la materia.

Para concluir, un requerimiento efectuado a un contribuyente con el objeto de que aporte documentación, en forma alguna afecta la garantía contra la autoincriminación, ya que el procedimiento tributario tiene como objeto verificar el acaecimiento del hecho imponible, dotando al fisco de las facultades reseñadas, con la consiguiente potestad de solicitar la información y documentación sobre la que reposa lo autodeclarado por quien está sujeto al procedimiento de fiscalización.

De los postulados expuestos puede sostenerse que, la documentación y registros contables que deben obligatoriamente llevar los contribuyentes y responsables, se encuentran excluidas del ámbito de la garantía en cuestión, y que únicamente lo que no puede utilizarse son declaraciones obtenidas mediante coacción.¹²⁰

Contrariamente a lo señalado por la doctrina mayoritaria, entiendo que aún cuando se hubiera efectuado un requerimiento bajo apercibimiento de sanción, tampoco se conculca la garantía contra la autoincriminación.

Finalmente, conforme destaca la jurisprudencia, el imputado por delitos tributarios posee la facultad de confesar sin que se verifique la vulneración de la garantía aludida.¹²¹

Para concluir, un requerimiento de información o documentación efectuado a un contribuyente en un proceso por ilícitos fiscales, en forma alguna afecta la garantía contra la autoincriminación, remitiéndome a la sentencia de la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal *in re* “**Florido, Raúl s/ Recurso de Casación**”, Registro N° 521, del 2 de octubre de 2006, en cuanto que dichos aportes no tienen el alcance de “*declaración*”, lo que ha sido ratificado por la actual redacción el artículo 18 de Régimen Penal

¹²⁰ FRIDENBERG, op. cit.pág., 214.

¹²¹ Sala IV C.F.C.P., “*Di Biase, Luis Antonio y otro s/recurso de casación e inconstitucionalidad*”, sentencia del 04/07/2014.

Tributario instituido por el Título IX de la Ley 27.430 al incorporar textualmente el “...**uso de las facultades de fiscalización previstas en las leyes de procedimiento respectivas.**”

LA IMPUGNACIÓN JUDICIAL DE LAS RESOLUCIONES DE LAS COMISIONES ARBITRAL Y PLENARIA DEL CONVENIO MULTILATERAL

Monografía Final Integradora
Diego Ariel Menéndez
Director: Germán Krivocapich
2021

LA IMPUGNACIÓN JUDICIAL DE LAS RESOLUCIONES DE LAS COMISIONES ARBITRAL Y PLENARIA DEL CONVENIO MULTILATERAL

Diego Ariel Menéndez

I. 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

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 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*, Buenos Aires, Depalma, año 1977, T° I, p. 311.

¹ Conforme actual artículo 75 inciso 2°.

² CSJN, 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 [Recaudación Provincial | Provincia de Buenos Aires](#) 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

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

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.

I.A. 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.

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 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*, Buenos Aires, Lexis Nexis, año 2007, Tº I, 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.

⁸ CASSAGNE, Juan Carlos, “La Prohibición de Arbitrariedad y el Control de la Discrecionalidad Administrativa por el Poder Judicial”, [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, p. 2.

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 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, año 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*, Buenos Aires, 2ª ed., LexisNexis Depalma, año 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

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.

I.B. 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

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 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, año 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 Gualleaguay”, Fallos: 336:443 y “Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones” M. 921. XLII. REX. Todos dictados con fecha 14/05/2013.

¹⁴ CSJN, Fallos: 336:443.

provenientes de los órganos permanentes del Poder Judicial de la Nación y de las provincias.

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 plantear otros interrogantes, ¿Quiénes se encuentran legitimados a impugnar estas decisiones? ¿Se encuentra el contribuyente legitimado para impugnarla de manera directa? ¿Qué acontece con las Provincias y los Municipios? ¿Pueden impugnarlas judicialmente o la obligatoriedad

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.

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.

II. El Convenio Multilateral

II.A. 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.

A.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. (...)"

¹⁶ SCHREGINGER, M. J., op. cit. pág. 9.

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.

A.2. De la Comisión Plenaria

El artículo 17 establece que serán funciones de la CP entre otras:¹⁷ (...) **e)** Resolver con

¹⁷ a) Aprobar su reglamento interno y el de la Comisión Arbitral; b) Establecer las normas procesales que deberán regir las actuaciones ante

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.

II.B. La revisión ante las Comisiones y el tránsito por la instancia administrativa local.

B.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 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

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 referéndum” 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.

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.

B.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 viceversa.¹⁹

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

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.

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

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, M. J., op. cit. pág. 9..

²³ JAUREGUI, Roman Guillermo, “Procedimiento ante las Comisiones Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral en materia de Tributos Municipales”, en *Tasas Municipales*, Buenos Aires Lexis Nexis, año 2007, Tº II, pág. 1164..

²⁴ SFERCO, José M., *Crítica de los procedimientos de impugnación de las resoluciones de los organismos del Convenio Multilateral*, Thomson Reuters Checkpoint, pág. 4.

sobre la jurisdicción que reclama el tributo para la cual resulta obligatoria.²⁵

B.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.

B.2.1. 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 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-.

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.

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–.

B.2.2. 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 local, durante el tiempo de substanciación del trámite ante los organismos del Convenio.³⁰

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., Buenos Aires, Ed. Ad. Hoc. pág. 466.

²⁸ SFERCO, J. M., op. cit. pág. 6.

²⁹ SCHREGINGER, M. J., op. cit. pág. 9.

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

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 los sostiene Ratti³³ brindaría garantías al contribuyente de que la posición fiscal determinante no controvierte normas del CM.

III. Competencia

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.

III.A. 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 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

³⁶ QUEIROLO, Diana M., "Competencia de la Justicia Federal y Tributos Municipales", en *Tasas Municipales*, Buenos Aires, Lexis Nexis, año 2007, pág. 1018.

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 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.

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 CSJN, Fallos: 32:120, entre otros.

³³ RATTI, G.D., op. cit. pág. 466.

³⁴ CSJN, Fallos: 308:229; entre otros.

³⁵ PALACIO, Lino Enrique, *Manual de Derecho Procesal Civil*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, Decimocuarta Edición Actualizada, pág. 190.

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.

III.B. 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 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 arto 14 de la ley N° 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.

III.C. 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 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

³⁸ CSJN, Fallos: 342:667.

³⁹ CSJN, Fallos: 343:463.

⁴⁰ CSJN, Fallos: 176:315.

⁴¹ CSJN, Fallos: 344:1845..

⁴² PALACIO, L. E., op. cit. pág. 209 y sgtes.

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

IV. Naturaleza jurídica del Convenio Multilateral y de las resoluciones de sus Órganos.

IV.A. 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

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

A.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

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”, *Doctrina Tributaria*, T° XXXV, Buenos Aires, ERREPAR (DTE), 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.

⁴³ CSJN, T. 851. XLI. ORI 05/05/2009.

⁴⁴ CSJN, Fallos 342:533.

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

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 involucra, 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, 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. 1º– 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

⁴⁷ “Transportes Automotores Chevallier S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa”. 20/08/1991. CSJN, 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. CSJN, Fallos: 316:324.

⁴⁸ “El Cóndor Empresa de Transportes S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa”. 07/12/2001. CSJN, Fallos: 324:4226.

⁴⁹ REVILLA, Pablo J.M., “Competencia racione materiae de la Justicia Federal sobre tributos locales”, en *Los procedimientos tributarios provinciales, municipales y ante las Comisiones Arbitral y Federal de Impuestos*, Buenos Aires, Ad-Hoc, año, 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*, Buenos Aires, Ad Hoc, año 2003.

⁵² “Papel Misionero C/ Misiones, Provincia de s/ Acción Declarativa”. 05/05/2009. CSJN, Fallos: 332:1007.

Coparticipación Federal de Impuestos, en cuyo marco entendía cabía incluir también la supuesta violación del CM frente a lo establecido en el artículo 9º, 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.

⁵³ SFERCO, J. M. op. cit, pág. 1.

Asimismo, Alvarez Echagüe y Ludueña entendieron que con esta decisión la CSJN otorgó la partida de defunción al rango federal que cabía 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 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.

⁵⁴ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel; 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.

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 Gualeguay”. Fallos: 336:443 y “Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones”. M. 921. XLII. REX. Todos dictados con fecha 14/05/2013.

A.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.

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 analizaré oportunamente, en la determinación del legitimado pasivo si la misma fuera impugnada judicialmente de manera directa.

A.2.1. Definiciones y precisiones

A.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

A.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

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*, “El acto administrativo”, Buenos Aires, Edición Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, 10ª edición, año 2011, Tº III, pág. IV-30).

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*, Buenos Aires, Asociación de Docentes, UBA, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Año 2016, pág. 433-445.

⁵⁸ GORDILLO, Agustín, *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*, Tomo I, Parte general, Buenos Aires, 1ª ed. del Tratado de derecho administrativo y obras selectas, F.D.A., Año 2013, Capítulo IX, pág. 38 y 15.

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 Martín, “Recursos Directos. ¿Control Judicial suficiente?”, en *El control de la Actividad Estatal, Tomo II, Procesos Especiales, Responsabilidad y Otros Supuestos*, Buenos Aires, 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

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.

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 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, A., op. cit. pág. 16.

⁶³ LUQUI, Roberto Enrique, *Revisión judicial actividad administrativa, Juicios Contencioso administrativos*, Buenos Aires, Editorial Astrea, año 2005, T° I pág. 29.

⁶⁴ BALBÍN, Carlos F., *Curso de Derecho Administrativo*, Buenos Aires. La Ley, año 2007, T° I, pág. 47.

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.

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.

A.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.

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 aquella conservaba expedito el acceso a las vías

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, A., op. cit. pág. 29).

⁶⁸ CSJN, Fallos: 292:620. 25/09/1975.

⁶⁵ CSJN, Fallos: 277:474.

⁶⁶ Antecedente directo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

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 desconocía su carácter jurisdiccional.

A.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.

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

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.

⁷⁰ Para ello se aprobó la creación de un Protocolo Adicional del Convenio Multilateral.

⁷¹ JAUREGUI, R. G. op. cit. pág. 1162.

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.

A.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 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.

A.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

⁷⁴ CCASM, Autos "Municipalidad de Moreno c/ Frigorífico Rydhans S.A. s/ Pretensión anulatoria – Otros Juicios". 06/11/2012. Causa Nº 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 Nº 9820/13.

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.

⁷² SCHREGINGER, M. J., op. cit. pág. 8.

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.

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

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.

A.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

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.

⁷⁷ Procuración del Tesoro Nacional s/ Nulidad de Laudo. 06/11/2018. CSJN, Fallos: 341:1485.

⁷⁸ CSJN, 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 SCHREGINGER, M. J., op. cit. pág. 1 y 2.

⁸² Ver cons. 20, in fine, del voto en disidencia de los jueces Fayt y Petracchi en Fallos: 325:2893, citado por la 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 CSJN, Fallos 247: 646.

⁸⁴ CSJN, 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 1º se designa, a partir del día 1º de abril de 2020, como Representante Titular de la Provincia de Buenos Aires ante la CA y la CP, al Director Ejecutivo de la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires.

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.).

Jimenez 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 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

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 JIMÉNEZ FRANCO, Emmanuel, "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, Discrecionalidad, División de Poderes y Control Extrajudicial*, Buenos Aires, Asociación de Docentes, UBA, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Año 2016, pág. 523-555.

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

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 firmes– tienen el mismo efecto de cosa juzgada material que poseen las dictadas por el Poder Judicial.⁸⁸

A.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.

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.

⁸⁸ Ver arts. 89, 147, 148, 149, 150 y 192 de la ley 11.683 y CSJN, Fallos 325:1418.

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 entre las partes y queda, como toda actividad estatal, sujeta a control judicial.⁹¹

⁸⁹ CSJN, 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 Gualaguay”. Fallos: 336:443 y “Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones”. M. 921. XLII. REX. Todos dictados con fecha 14/05/2013.

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

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

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 irrepetible, 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, J. C: op. cit..

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 primar en la obtención y aplicación de los recursos públicos.⁹⁴

A.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.

Jimenez 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.

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, pág. 40: 225, 249, citado por GORDILLO, Agustín, en “El acto administrativo”, en *Tratado de Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Edición Fundación de Derecho Administrativo,, 10ª edición, año 2011, Tº 3 pág. IV-19).

⁹⁴ Conf. art. 4º inc. “a” de la ley 24.156.

⁹⁵ JIMENEZ FRANCO, E. op. cit. pág. 523/555.

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

V. 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.

V.A. 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.

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, J.M. 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.

A entender de Jáuregui⁹⁹, 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.

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.

⁹⁹ JAUREGUI, R. G., op. cit. pág. 1163.

¹⁰⁰ CSJN, 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 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.

A.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.

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

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 por inadmisibles la pretensión. 3. 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.

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.

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 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 eximió 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

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.

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.

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 dispensó 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 contracautela 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.

A.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 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 Gualaguay”, 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.

¹⁰⁸ CCC SI, Sala I, “Municipalidad de Vicente López C/ La Segunda Cooperativa Limitada de Seguros Generales s/ Apremio”. 27/04/2015.

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 CSJN, Fallos 278:346 y otros.

V.B. 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 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

¹¹² GORDILLO, Agustín, *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*, en “Teoría general del derecho administrativo”, 1ª edición, Buenos Aires, FDA, año 2013, T° 8 pág. 255.

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 ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan M., *Derecho Constitucional Financiero y Tributario Local, en homenaje a los Dres. José O. Casás y Enrique G. Bulit Goñi*, Buenos Aires, Ad Hoc.

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 ejecutorio, fundamentalmente entiendo que ello es así por cuanto la

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 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.

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 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.

VI. 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

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 (JIMENEZ FRANCO, E. op. cit., pág. 552).

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 de aquél señalado en ocasión de referirme a los laudos arbitrales.

VI.A. 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.

¹¹⁶ CSJN, Fallos 247:646.

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

VI.B. 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.

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, Roberto E., op. cit., pág. 77).

¹¹⁸ CSJN, 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 CSJN, 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 al inculpado del tiempo y de los medios adecuados

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 debe efectuarse a través de los juzgados de

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 N° 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).

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.

VI.C. 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.

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

¹²² En idéntico sentido se expresa SFERCO, José M. "Crítica (...)" citado en la nota al pie 24.

¹²³ BOTASSI, Carlos, "Control judicial de la actividad administrativa discrecional", en *Ensayos de derecho administrativo*, La Plata, Librería Editora Platense, año 2006, pág. 379.

¹²⁴ SESIN, Domingo, "El contenido de la Tutela Judicial Efectiva con relación a la actividad administrativa discrecional, política y técnica", en Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba (República Argentina), <http://www.acader.unc.edu.ar>

¹²⁵ CASSAGNE, J. C. op. cit. pág. 2.

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,

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*, Buenos Aires, La Ley, edición 2005, página 331.

pero no las razones de oportunidad, mérito o conveniencia tenidas en cuenta por aquéllos.

VII. La revisión judicial de las decisiones de las Comisiones Arbitral y Plenaria

VII.A. 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.

También sostuve 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

¹²⁸ CSJN, Fallos 305:1471 y 1699.

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

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 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.

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 acontecía en el caso, la resolución de la CP,¹³³

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, J. C. op. cit. pág. 18.

¹³² M.267.XXX.23/04/1996.

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.

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., 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.

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.

A.1 Frigorífico de Aves Soychu SAICFI c/ Municipalidad de Gualeguay

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 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 2006.¹³⁵

En este caso la CSJN 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.

A.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.

¹³⁵ Cabe destacar que para en el sentido indicado, 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.

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.

A.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.

A.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

¹³⁶ 06/08/2013. P. 346. XLIX. REX

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.

VII.B. 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

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. 1163.

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

B.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 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

en la sola voluntad del funcionario, siendo uno de los límites sustantivos de la discrecionalidad (Conf. CASSAGNE, J. C. 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.

¹⁴¹ Ver voto del Dr. Carlos Balbin al cual adhiere el Dr. Esteban Centenaro.

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.

B.2. El control judicial indirecto pleno

El criterio expuesto precedentemente fue reiterado hasta que, en el año 2014, el

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).

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 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

¹⁴³ "Libertad SA c/ AGIP s/ impugnación actos administrativos s/ recurso de inconstitucionalidad concedido". 12/11/2014. Expediente N° 9820/13.

¹⁴⁴ Compuesta por los Dres. Inés M. Weinberg de Roca y Carlos F. Balbin.

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 dirigirlas las distintas jurisdicciones donde despliegan sus actividades.

VII.C. 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

¹⁴⁵ El voto de la mayoría está compuesto por los Dres. Alicia E. C. Ruiz, Luis Francisco Lozano y José Osvaldo Casás.

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 remitía al 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

¹⁴⁶ “Frigorífico de Aves Soychu SAICFI c/ Municipalidad de Gualeguay”. 14/05/2013. CSJN, Fallos: 336:443.

¹⁴⁷ “Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones. M”. 921. XLII. REX. 14/05/2013.

¹⁴⁸ CSJN, Fallos 305:1471, “Compañía Minera Aguilar S.A”, 22/09/1983.

¹⁴⁹ PALACIO, L. E. op. cit., pág. 103.

como pasiva presenta diferentes aristas que deben ser analizadas.

C.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.

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 inadmisibles 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.

¹⁵⁰ PALACIO, L. E. op. cit. pág. 105.

¹⁵¹ SFERCO, J. M. op. cit. pág. 7..

¹⁵² Igual temperamento cabe tomar con relación a las defensas previstas en las Ordenanzas Municipales.

C.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 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 previsoría 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.

¹⁵³ SFERCO, J. M. op. cit. pág. 7.

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 ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan M., *Derecho Constitucional Financiero y Tributario Local, en homenaje a los Dres. José O. Casás y Enrique G. Bulit Goñi*, Buenos Aires, Ed. Ad. Hoc.

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

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. CSJN, Fallos 312:1394.

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.

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 integran.¹⁵⁶

Si bien lo desarrollare 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

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.

Municipios de la Provincia de Buenos Aires, que forman parte del derecho público local.¹⁵⁹

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.

C.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.

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 interpretación que los órganos del CM –creado a dichos fines y cuyas decisiones deben ser

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, argumentando el fisco local que las resoluciones de los órganos del CM desconocen las facultades tributarias que la legislación local les reconoce.

¹⁶⁰ SFERCO, J. M., 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. pág. 241.

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

VIII. 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.

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 de la sentencia dictada por la CSJN en autos “Provincia de Misiones s/Derogación Res. Gales. 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 derógase 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.

VIII.A. 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. 1º 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 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.

¹⁶³ Autos "Municipalidad de Moreno c/ Frigorífico Rydhans S.A. s/ Pretensión anulatoria – Otros Juicios". 06/11/2012. Causa Nº 3286/12.

¹⁶⁴ Juzgado Contencioso Administrativo Nº 1 de Mercedes. 05/07/2012.

¹⁶⁵ CSJN, Causa A.2601 XXXVIII, "Argencard S.A. v. Provincia de Salta s/sumarísimo, acción declarativa, medida precautoria".

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.

VIII.B. 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 1º del CCA.

VIII.C. Los casos planteados ante el fuero Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires a partir de los precedentes de la CSJN

C.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 Secretaria 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 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

¹⁶⁶ CCC SI, Sala II, *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.

¹⁶⁸ CSJN, “Automotores Juan Manuel Fangio S.A. c/ Pcia. de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires”. A. 1013 y 1014. XLV; CSJN, “Frigorífico de Aves Soychu SAICFI c/ Municipalidad de Gualaguay”. Fallos: 336:443 y CSJN, “Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones”. M. 921. XLII. REX. Todos dictados con fecha 14/05/2013.

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".

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.

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.

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

¹⁷⁰ Autos "Petersen, Thiele & Cruz S.A. de Construcciones y Mandatos c/ Municipalidad de Vicente López s/ Pretensión Anulatoria, Expte N° 39.112.

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 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 aquella 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 la materia –*ratione materiae*–, de las personas –*ratione personae*– o del lugar –*ratione loci*–.

En tal inteligencia, transcribe lo sostenido por al 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 (...)”.

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.

¹⁷³ SCBA causa A. 71.643 “*Carballo*” del 29-3-2017.

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 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

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”.

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.

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

VIII.C.2. Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral del Convenio Multilateral y otro/a s/ Pretensión anulatoria. Causa nº 7239.¹⁷⁸

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

¹⁷⁷ 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.

¹⁷⁸ En trámite por ante el Juzgado Contencioso Administrativo Nº 2, del departamento judicial de San Isidro, a cargo del Dr. Luciano Enrici. Resolución de fecha 31/07/2017.

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 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.

VIII.D. 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 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 JCCAF N° 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 N° 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

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.

Algunos meses más tarde se expidió en idéntico sentido, pero con diferentes fundamentos, la titular del JCCAF N° 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

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 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 N° 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 N° 103981/2019,”, tercero coadyuvante Construcciones Ingevia S.A., res. 28/11/2019 y “Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral s/

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.

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

Nulidad de acto administrativo, Expte N° 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.

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

VIII.E. 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 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 N° 2, abordó su tratamiento una vez resuelta –por la CSJN– la contienda negativa de competencia.¹⁸⁸

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.

¹⁸⁷ A la ya citada resolución de fecha 02/11/2016, dictada en la Causa N° 39816, caratulada "*Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral y otro s/ Pretensión Anulatória*", se pueden añadir las resoluciones dictadas en la Causa N° 40.881, de fecha 01/08/2017, Causa N° 40.882 de fecha 07/08/2017, Causa N° 40.891 de fecha 10/08/2017, Causa NJ 42.478 de fecha 27/11/2018, Causa N° 47.386 de fecha 16/08/2018, Causa N° 42.479 de fecha 17/08/2018, Causa N° 47.395 de fecha 18/2/2019 y Causa N° 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 Anulatória*", Causa n° 26906, -26/09/2020-, declaró abstracta la excepción de incompetencia,

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.

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 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.

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.

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.

VIII.F. 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.

En aquellas causas que tramitaron por ante el JUCA N° 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

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 (...)”.

¹⁹² Autos caratulados “Municipalidad de Vicente López c/ Comisión Arbitral y otro s/ Pretensión anulatoria”. Causa n° 39816.

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 N° 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 (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

¹⁹³ Ver autos “Municipalidad de Vicente López C/ Comisión Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral 18-8-1977 S/ Pretensión Anulatoria”, Causa n° 26906, resolución de fecha 26/09/2020.

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.

VIII.G. 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

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.

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.

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.

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

IX. Consideraciones finales.

A. 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

¹⁹⁶ 28/06/2016, CSJ 000501/2016/CS001.

¹⁹⁷ CSJN, Fallos: 342:533.

¹⁹⁸ Debo señalar que al momento de terminar de redactar la presente Monografía el fallo en estudio no se encontraba firme.

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.

B. 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.

C. 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 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 aquélla 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.

D. 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.

E. 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.

F. 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.

G. 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, advierte 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.

H. 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–.

LA RAZONABILIDAD DEL AGENTE DE RETENCIÓN

Monografía Final Integradora
María Julieta Canobbio
Director: Diego Leonel Freedman
2019

LA RAZONABILIDAD DEL AGENTE DE RETENCIÓN

María Julieta Canobbio

I. Introducción

En los últimos años hemos asistido a una proliferación de los regímenes de retención y de percepción de los tributos en la fuente tanto en el orden nacional como en el provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires¹; el mecanismo de retención o de percepción en la fuente se encuentra ampliamente desarrollado dentro de la legislación y las prácticas recaudatorias de la Argentina².

Como señala Carlos María Giuliani Fonrouge, compartiendo a su vez la opinión de Ezio Vanoni, *"Si bien el fin último del tributo es el de procurar el pago de un determinado importe en las cajas del ente de imposición, esta finalidad es realizada mediante una serie de obligaciones de contenido diverso, y que pueden afectar a diferentes sujetos. Cada uno de éstos es sujeto de obligaciones tributarias: la mayor o menor importancia del vínculo que afecta a cada obligado individual, a los fines de la realización de los fines prácticos del tributo, no basta para disminuir en el obligado la calidad de sujeto de relaciones jurídicas tributarias"*³.

Rodolfo R. Spisso, por su parte, sostiene

que el legislador, al crear un impuesto y designar a los contribuyentes, es decir, a aquellos que realizan los actos escogidos por la ley para hacer nacer la obligación tributaria, puede, asimismo, disponer que el tributo sea ingresado al Fisco por los llamados agentes de retención o de percepción⁴.

Si bien la proliferación señalada *supra* ha sido calificada por la doctrina como alarmante y abusiva⁵, lo cierto es que, dadas las ventajas o beneficios que genera para la recaudación la implementación de estos sistemas, difícilmente se renuncie a estas instituciones. Entre dichas ventajas o beneficios, siguiendo a Héctor Belisario Villegas, pueden mencionarse las siguientes: el impuesto es menos visible para el contribuyente, a la vez que menos penoso porque se lo priva de una suma de la cual jamás ha dispuesto; la retención y la percepción son instrumentos útiles para combatir el fraude, en la medida en que ciertos contribuyentes que quizá por sí mismos eludirían la tributación, quedan forzosamente sujetos al régimen sin la menor posibilidad de salirse de él; se disminuyen los costos de administración y recaudación tributaria; se facilita la identificación de determinados contribuyentes, que, de no existir el sistema, podrían permanecer ignorados, evadiendo su carga tributaria; el Fisco percibe sus ingresos con anterioridad a la fecha en que lo haría si el contribuyente efectuara sus pagos en las épocas en que le correspondería hacerlo de no mediar

¹ HADDAD, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria 24.769 comentada*, Buenos Aires, Depalma, 3a. ed., 1997, págs. 50-51.

² Del voto del doctor Casás en el fallo "Asociación Argentina de Compañías de Seguros ("AACS") c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Expediente N° 10.830/14, sentencia del 27/08/2014 (Considerando 3.).

³ GIULIANI FONROUGE, Carlos María, NAVARRINE, Susana Camila y ASOREY, Rubén Oscar, *Derecho Financiero, Tomo I, Actividad Financiera. Presupuesto. Poder Tributario. Obligación Tributaria*, Buenos Aires, La Ley, 9a. ed., 1a. reimp., 2005, pág. 355.

⁴ SPISSE, RODOLFO R., "Instrumentos de recaudación de la Ciudad de Buenos Aires y la figura de exacciones ilegales", en *El Derecho - Diario de Doctrina y Jurisprudencia*, Buenos Aires, 24/04/2015.

⁵ HADDAD, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria 24.769 comentada*, Buenos Aires, Depalma, 3a. ed., 1997, págs. 50-51.

retención o percepción instituidas; al haber un menor número de obligados, tanto la recaudación como la ulterior verificación se simplifican notoriamente.

Ahorabien, conforme lo apuntado por Villegas, en los hechos, la creación de estos agentes de retención y de percepción implica el traslado de la tarea de recaudación de las Administraciones Tributarias a los particulares; un exagerado traspaso a éstos de la tarea recaudatoria, lo cual se transformó en una carga pesada, onerosa y de sumo riesgo para ellos, que se ven sometidos a dicha carga sin compensación alguna⁶. A lo cual debe agregarse que, en muchas ocasiones, estos agentes son creados por actos de los Organismos Recaudadores, como ser resoluciones generales o particulares, lo cual ha generado múltiples críticas y cuestionamientos por parte de la doctrina en atención al principio de reserva de ley en materia tributaria, el cual alcanza no sólo a la creación de los tributos sino también al establecimiento de los sujetos obligados a su pago.

En este trabajo intentaremos abordar la temática de si la figura del agente de retención, en particular, aun siendo instituido el agente por una ley en sentido formal y en sentido material, es *razonable* como medio para alcanzar el fin de la recaudación. Partiremos del principio de razonabilidad, criterios o pautas en general desde la óptica del Derecho Constitucional. Luego, veremos algunos criterios o pautas de razonabilidad en el Derecho Constitucional Tributario, que, desde nuestra perspectiva, sobre la base de la doctrina y la jurisprudencia relevadas y seleccionadas para el presente, podrían desprenderse a partir de entender aquella como garantía constitucional de la tributación. A continuación, pasaremos al análisis de la figura del agente de retención: concepto, caracterización, su encuadre dentro de la relación jurídica tributaria, su creación, la legislación vigente al respecto a nivel nacional, provincial y de la Ciudad Autónoma

⁶ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 323.

de Buenos Aires, con reseña de las críticas que se han esbozado desde la doctrina y alguna jurisprudencia en virtud de la cuestión apuntada en el párrafo *supra*. Seguido, mencionaremos algunos supuestos de agentes de retención en el régimen tributario argentino: tributos nacionales: Impuesto a las Ganancias; Impuesto sobre los Bienes Personales; Tributos sobre la Nómina Salarial; y locales: Impuesto sobre los Ingresos Brutos; Impuesto de Sellos. Por último, examinaremos los ilícitos tipificados en el derecho penal tributario, tanto a nivel de delitos como de infracciones, de que pueden resultar sujetos activos los agentes de retención, con las gravosas consecuencias que ello puede generar, para finalmente, sobre la base de la doctrina y la jurisprudencia relevadas, seleccionadas y reseñadas en el presente, esbozar algunas conclusiones.

II. Razonabilidad

La raíz del principio de razonabilidad emana del artículo 28 de la Constitución Nacional⁷: *“Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”*.

Asimismo, se trata de una garantía implícita que se fundamenta en el artículo 33 de nuestra Carta Magna⁸: *“Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno”*.⁹

⁷ Dentro de la Primera Parte, Capítulo Primero “Declaraciones, derechos y garantías”.

⁸ Dentro de la Primera Parte, Capítulo Primero “Declaraciones, derechos y garantías”.

⁹ Respecto del artículo 33 de la Constitución Nacional, María Angélica Gelli señala que, en su texto, se indicaron como sustento de los derechos implícitos, el principio de soberanía popular y la forma republicana de gobierno, redacción de la cual podría inferirse que los derechos no enunciados son, exclusivamente, de raíz política -por ejemplo,

Para Enrique Reig, se trata de una garantía implícita que nace de la soberanía inmanente del pueblo en un gobierno republicano y del propósito del Preámbulo de "asegurar los beneficios de la Libertad"¹⁰. Catalina García Vizcaíno refiere que en nuestra Constitución se alude a la "razonabilidad" en el Preámbulo¹¹, al invocar la protección de Dios "fuente de toda razón y justicia", mencionándose dentro de su objeto el de "afianzar la justicia". Más allá del artículo 28 de la Ley Fundamental argentina, la autora sostiene que la piedra angular del principio de razonabilidad utilizado tantas veces por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación resulta del artículo 33 de nuestra Carta Magna¹².

Juan Francisco Linares señala que por

el de reunión-, y están enderezados a ampliar los horizontes de la participación popular -de los instrumentos adecuados para ejercerla- y las notas de la república; por ejemplo, el derecho a la información de todos los actos de gobierno. Sin embargo, apunta la doctrinaria, en razón de que los derechos implícitos, por definición, no están especificados, su determinación en los casos concretos deja un amplio margen a la discrecionalidad de los magistrados para darles alcance y, eventualmente, para controlar la legislación emanada del Congreso o de los estados locales que los afectaran (GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada*, Tomo I - Artículos 1 a 43, Buenos Aires, La Ley, 4a. ed., 6a. reimp., 2013, págs. 484-485).

¹⁰ REIG, Enrique J., *Los recursos del Tesoro Nacional en la Constitución Argentina*, Academia Nacional de Ciencias Económicas, Buenos Aires, 1991, págs. 30-31 (citado en GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, "Razonabilidad de la Tributación", LL 1992-D, 1009, pág. 1011).

¹¹ "Nos los representantes del pueblo de la Nación Argentina, reunidos en Congreso General Constituyente por voluntad y elección de las provincias que la componen, en cumplimiento de pactos preexistentes, con el objeto de (...) afianzar la justicia (...) asegurar los beneficios de la libertad (...): invocando la protección de Dios, fuente de toda razón y justicia: ordenamos, decretamos y establecemos esta Constitución, para la Nación Argentina".

¹² GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, "Razonabilidad de la Tributación", LL 1992-D, 1009, pág. 1011.

"razonabilidad" se han entendido y entienden varias significaciones: 1) En la técnica, se habla de medios razonables para obtener cierto fin; alude, pues, a una cierta racional adecuación de medios a fines; 2) En axiología jurídica, refiere al fundamento de los valores específicos del plexo axiológico: solidaridad, cooperación, poder, paz, seguridad, orden, fundamento que se halla en el valor de totalidad llamado justicia: los valores son razonables en cuanto se fundan en la justicia; 3) En la ciencia del derecho, la razonabilidad se presenta cuando se busca la razón suficiente de una conducta compartida; razón que puede ser de esencia, cuando la conducta se funda en una norma jurídica; de existencia, cuando el fundamento es el mero hecho de que el comportamiento jurídico se da; y de verdad, cuando tiene su fundamento en la justicia¹³.

Asimismo, según el autor, se habla de razonabilidad en sentido lato y en sentido estricto: en el primero, se dice que una ley, sentencia o acto administrativo son razonables en sentido lato cuando se asientan en los tres factores de razón suficiente: existencia, esencia y verdad; en el segundo, sólo se entiende por razonabilidad en sentido estricto el fundamento de verdad o justicia. Así, un acto puede tener fundamento de existencia, en cuanto se dictó y por el hecho de estar vigente, fundamento de esencia en cuanto se apoya en normas jurídicas, y fundamento de razonabilidad en cuanto es justo. O puede tener fundamentos de existencia y esencia pero carecer del fundamento de razonabilidad -*stricto sensu*- o justicia, motivo por el cual sería técnica o jurídicamente irrazonable¹⁴.

II. A. El artículo 28 de la Constitución Nacional: El principio de razonabilidad y el

¹³ LINARES, Juan Francisco, *Razonabilidad de las leyes – El "debido proceso" como garantía innominada en la Constitución Argentina*, Buenos Aires, Astrea, 2a. ed., 1970, págs. 107-108.

¹⁴ LINARES, Juan Francisco, *Razonabilidad de las leyes – El "debido proceso" como garantía innominada en la Constitución Argentina*, Buenos Aires, Astrea, 2a. ed., 1970, págs. 108-109.

Estado de Derecho; como norma operativa y como límite al poder estatal

Conforme apunta García Vizcaíno, el artículo 28 de nuestra Ley Fundamental tiene por fuente el artículo 20 del Proyecto de Constitución de Juan Bautista Alberdi que preceptuaba: "*Las leyes reglan el uso de estas garantías de derecho público; pero el Congreso no podrá dar ley que, con ocasión de reglamentar u organizar su ejercicio, las disminuya, restrinja o adultere en su esencia*". Es decir, la ley reglamentaria debe ser razonable, bajo pena de inconstitucionalidad¹⁵.

María Angélica Gelli señala que el artículo 28 de nuestra Carta Magna debe leerse en paralelo con la primera frase del artículo 14 de aquella¹⁶ -escrita antes de la declaración de derechos-, en tanto establece que todos ellos se ejercen conforme a las leyes que reglamentan su ejercicio. De esta manera, la disposición del artículo 28 funciona como un límite al ejercicio de la competencia reglamentaria de los derechos y garantías constitucionales: el artículo 28 de la Constitución Nacional, en principio, fija los lindes a la competencia reglamentaria del Congreso establecida en el artículo 14. De ambas normas resulta claro que los derechos no son absolutos en su ejercicio; que lo contrario implicaría un uso antisocial de las facultades constitucionales; que, en consecuencia, existen múltiples razones para limitar aquel uso, pero que la capacidad reglamentaria no es ilimitada sino que tiene bordes: las leyes no deben alterar los principios, los derechos y garantías. De lo

¹⁵ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, "*Razonabilidad de la Tributación*", LL 1992-D, 1009, págs. 1011-1012.

¹⁶ Dentro de la Primera Parte, Capítulo Primero "Declaraciones, derechos y garantías": "*Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio; a saber: de trabajar y ejercer toda industria lícita; de navegar y comerciar; de peticionar a las autoridades; de entrar, permanecer, transitar y salir del territorio argentino; de publicar sus ideas por la prensa sin censura previa; de usar y disponer de su propiedad; de asociarse con fines útiles; de profesar libremente su culto; de enseñar y aprender*".

dispuesto en el artículo 28 se sigue una amplia garantía institucional derivada de la división de poderes, que implica controles entre todos ellos y fronteras para el ejercicio de las atribuciones de cada uno de los órganos de poder¹⁷.

En la línea arriba expuesta, Enrique Alonso Regueira afirma que no puede soslayarse que el constituyente no sólo ha reconocido ciertos derechos y garantías de las personas, sino que ha exigido que los órganos constituidos efectúen una regulación razonable de ellos, prohibiendo que, mediante el actuar de dichos órganos, tales derechos y garantías puedan ser alterados. Esta garantía de razonabilidad condiciona la totalidad del obrar estatal, adquiriendo una mayor relevancia en aquellos ámbitos en que dicho actuar es gobernado por la discrecionalidad¹⁸.

El significado del término *alterar*, según entiende Gelli, es lo que quizás genera el problema interpretativo mayor de la norma. Si bien, en principio, podría afirmarse que una alteración conlleva una afectación sustantiva, esencial, desnaturalizadora del principio, derecho o garantía, que inutiliza el núcleo central de aquellos, lo cierto es que, para determinar en los casos concretos cuándo las normas producen tales efectos, se hace necesario elaborar criterios o pautas específicas de control.

Las otras cuestiones problemáticas que suscita el artículo 28 de la Constitución Nacional, señala, se refieren a los órganos de poder a quienes está dirigida la prohibición de alterar los principios, derechos y garantías declarados, dado que la disposición se refiere a las leyes; al alcance de los derechos y

¹⁷ GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada*, Tomo I – Artículos 1 a 43, Buenos Aires, La Ley, 4a. ed., 6a. reimp., 2013, pág. 421.

¹⁸ ALONSO REGUEIRA, Enrique M., "*El control judicial de la discrecionalidad administrativa, a la luz de los precedentes de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*", en "*Las máximas constitucionales*", Sistema Argentino de Información Jurídica (www.infojus.gov.ar), Id SAJ: DACF130093, 13/05/2013, párr. 1.

garantías protegidos contra la alteración, pues la regla indica a los reconocidos "(...) en los anteriores artículos (...)", y, finalmente, si la disposición establece un principio interpretativo o un principio normativo¹⁹.

No obstante ello, explica Gelli que aunque el artículo 28 no contiene la expresión, la doctrina y la jurisprudencia han elaborado el principio de razonabilidad como un intento de delimitación entre la reglamentación legítima y la que altera los derechos y garantías. Este principio emana de una norma operativa, ineludible de aplicar por todos los órganos de poder en el Estado de Derecho: ejecutivo, legislativo y judicial. De ello se desprende que una norma (administrativa, legislativa o judicial) será inconstitucional cuando su contenido, su sustancia, la reglamentación de los derechos o garantías carezca de razonabilidad²⁰. La razonabilidad funcionaría así como un principio normativo.

En el sentido antedicho, Linares sostenía que, como corresponde a un régimen republicano de gobierno, la limitación de los poderes y derechos en busca de su equilibrio o justo medio, la Constitución en el artículo 14 establece que los derechos que en él declara serán ejercidos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio, agregando en el artículo 28 que esa reglamentación no podrá llegar a alterarlos. ¿Cuál es el límite que separa la reglamentación constitucional de los derechos que los convierte de absolutos en relativos, de la reglamentación inconstitucional que altera esos derechos? Es, pues, la razonabilidad de la relación entre el acto y la norma que lo regula, entre el fin perseguido y la sanción o la restricción que la norma impone a los derechos individuales, la conformidad de la norma a una serie de principios filosóficos, políticos y sociales a los que se considera ligada la existencia de la sociedad y de la civilización en un Estado²¹.

Linares entendía a la razonabilidad como una garantía innominada del debido proceso, en particular, del debido proceso sustantivo con respecto a la ley formal y formal-material, consistente en la exigencia constitucional de que las leyes deben contener una equivalencia entre el hecho antecedente de la norma jurídica y el hecho consecuente de la prestación o sanción, teniendo en cuenta las circunstancias sociales que motivaron el acto, los fines perseguidos con él y el medio que, como prestación o sanción, establece dicho acto. "Constituye el debido proceso también, y además, un standard o patrón o módulo de justicia para determinar dentro del arbitrio que deja la Constitución al legislador y la ley al organismo ejecutivo (administrativo y judicial), lo axiológicamente válido del actuar de esos órganos; es decir, hasta dónde pueden restringir en el ejercicio de su arbitrio la libertad del individuo. Queda convertida así la limitación o garantía procesal en una garantía genérica de la libertad individual".²²

Desde otra óptica de la estructura de limitación del poder, en la que se encuentra el principio de razonabilidad, que atiende a una cuestión sustantiva o de contenido de la decisión estatal, se halla el principio de legalidad, el cual apunta a una cuestión procedimental, se asienta en la legitimidad formal. En este sentido, una norma es legítima si ha emanado del órgano atribuido para dictarla, conforme a la ley jerárquicamente superior, y ha sido dictada bajo el procedimiento establecido por esa ley. Cuando una disposición jurídica se ha dictado incumpliendo el principio de legalidad, se ve afectado el debido proceso adjetivo o formal. Se suscita, entonces, una clara inconstitucionalidad como, por ejemplo, si el presidente de la Nación dicta un decreto

¹⁹ GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada*, Tomo I – Artículos 1 a 43, Buenos Aires, La Ley, 4a. ed., 6a. reimp., 2013, pág. 421.

²⁰ GELLI, María Angélica, *Op. cit.*, págs. 423-424.

²¹ LINARES, Juan Francisco, *El debido proceso como garantía innominada en la Constitución Argentina*

(tesis), 1944, págs. 29-30 (citado en GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *Temas de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982, pág. 126).

²² LINARES, Juan Francisco, *Razonabilidad de las leyes – El "debido proceso" como garantía innominada en la Constitución Argentina*, Buenos Aires, Astrea, 2a. ed., 1970, págs. 26, 27 y 31.

de necesidad y urgencia en materia tributaria o el Congreso no respeta las mayorías necesarias para aprobar la ley²³.

Relacionando ambos principios, Germán Bidart Campos afirma que el principio de legalidad es, en realidad, esencialmente formalista en cuanto exige la "forma" normativa de la ley para mandar o prohibir, pero no basta que la ley mande o prohíba, para que, sin más, lo mandado o lo impedido sea constitucional: "...la constitución está pensando, cuando enuncia la fórmula del principio de legalidad²⁴, en una ley constitucional. No basta la formalidad de la ley: es menester que el contenido de esa ley responda a ciertas pautas de valor suficientes. Por eso es menester dar contenido material de justicia al principio formal de legalidad. Para ello, acudimos al valor justicia, que constitucionalmente se traduce en la regla o el principio de razonabilidad. Con este relleno, el principio de legalidad rezará de la siguiente manera: nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley 'justa' (o razonable) no manda, ni privado de lo que la ley 'justa' (o razonable) no prohíbe²⁵. El autor refiere que la jurisprudencia se ha encargado de incorporar a nuestro derecho constitucional material este contenido que cubre la insuficiencia del principio formal de legalidad; nos muestra el ejercicio del control de razonabilidad de leyes y actos estatales, y los descalifica como arbitrarios cuando hieren las pautas de justicia ínsitas en la Constitución. "Los jueces

²³ GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada*, Tomo I – Artículos 1 a 43, Buenos Aires, La Ley, 4a. ed., 6a. reimp., 2013, pág. 424.

²⁴ En el artículo 19, dentro de la Primera Parte, Capítulo Primero "Declaraciones, derechos y garantías": "*Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe*".

²⁵ BIDART CAMPOS, Germán, *Manual de la Constitución Reformada*, Tomo II, Buenos Aires, Ediar, 3a. reimp., 2006, pág. 515.

*verifican el contenido de la ley más allá de su forma, permitiéndose aseverar que el principio formal de legalidad cede al principio sustancial de razonabilidad, y que si la ley no es razonable (o sea, es arbitraria) resulta inconstitucional*²⁶.

Trasladándonos al campo del Derecho Fiscal, Bidart Campos señala que no suele incluirse al principio de razonabilidad entre los propios de la tributación, y está bien no hacerlo porque no es un principio específico de ella, sino un principio constitucional que vale denominar *general*. Pero, por esto mismo, apunta el autor, es aplicable a la materia tributaria. "*En efecto, los cuatro principios enunciados (legalidad, igualdad fiscal, finalidad, y no confiscatoriedad), se hallan relacionados con el de razonabilidad, y como rodeados y alimentados por él: la ley tributaria debe ser -como todas las leyes- razonable; las discriminaciones para gravar sin lesión de la igualdad, deben ser razonables; la finalidad tributaria debe ser razonable; el monto de las cargas -para no violar la propiedad- debe ser razonable*"²⁷. La razonabilidad, pues, funcionaría aquí como principio normativo.

Por su parte, Linares sostuvo que, en materia impositiva, la garantía del debido proceso sustantivo (razonabilidad) ha hecho establecer las siguientes reglas: a) Que los impuestos deben ser creados para fines públicos; b) Que deben operar de modo uniforme sobre los entes sujetos a él, sin perjuicio de las distinciones razonables en categorías; c) Que la persona o la propiedad gravada debe estar de algún modo bajo la jurisdicción del ente que crea el impuesto; d) Que en las clasificaciones y percepción de impuestos deben acordarse ciertas garantías contra la injusticia, tales como la oportunidad de ser oído antes de quedar firme la clasificación y liquidación²⁸.

²⁶ BIDART CAMPOS, op. cit., pág. 516.

²⁷ BIDART CAMPOS, op. cit., pág. 163.

²⁸ LINARES, Juan Francisco, *Razonabilidad de las leyes – El "debido proceso" como garantía innominada en la Constitución Argentina*, Buenos Aires, Astrea, 2a. ed., 1970, pág. 38.

II. B. Criterios o pautas de razonabilidad en general desde la óptica del Derecho Constitucional

Entiende Gelli que la delimitación entre la reglamentación legítima y la que altera los derechos y garantías es una tarea compleja y nada sencilla de resolver, no obstante lo cual, es posible afinar las pautas o criterios de razonabilidad para delinear un principio interpretativo que afiance los controles y resguarde los derechos²⁹. A algunas de estas pautas o criterios desarrollados desde la doctrina y jurisprudencia nos referiremos en este apartado.

B.1. El examen de proporcionalidad

Sobre la base de un estudio dogmático y el análisis de jurisprudencia de tribunales constitucionales europeos, como ser el Tribunal Constitucional Federal alemán y el Tribunal Constitucional de España, Laura CLÉRICO desarrolla el examen de proporcionalidad en el Derecho Constitucional, examen o mandato que, a su vez, comprende tres subexámenes o submandatos: el de la adecuación técnica o idoneidad; el del medio alternativo menos gravoso o menos lesivo; y el de la proporcionalidad en sentido estricto. Según la autora, “...el derecho fundamental, como norma en sentido de principio, no puede ser limitada sin más sino sólo a través de razones que puedan aprobar los subexámenes de la adecuación técnica, del medio alternativo menos lesivo y de la proporcionalidad en sentido estricto”³⁰. En este esquema tripartito, conforme lo apuntado por Alonso Regueira, únicamente cabe arribar al análisis del siguiente subprincipio, habiendo verificado correctamente el cumplimiento del anterior³¹.

²⁹ GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada*, Tomo I – Artículos 1 a 43, Buenos Aires, La Ley, 4a. ed., 6a. reimp., 2013, pág. 423.

³⁰ CLÉRICO, Laura, *El examen de proporcionalidad en el Derecho Constitucional*, Buenos Aires, Eudeba, 1a. ed., 2010, pág. 257.

³¹ ALONSO REGUEIRA, Enrique M., “Artículo 30. Alcance de las Restricciones”, en *La Convención*

El subexamen o submandato de la adecuación técnica o idoneidad – Este exige la implementación de un medio cuyos efectos contribuyan al fomento del fin perseguido, en donde se examina si el medio escogido es capaz de fomentar el fin buscado. El subexamen o submandato de la adecuación técnica supone una relación teleológica –“teleología” o “finalidad” en el sentido de orientación de un proceso hacia un fin o más de un fin- entre medio y fin, donde un medio es escogido e implementado, para fomentar un fin o unos fines determinado/s: sin fin, el medio no puede ser escogido y, a su vez, sin fin, no se puede comprobar con posterioridad si el medio es adecuado para su fomento³².

La expresión “fin”, según describe la autora, suele ser utilizada para referirse a un estado de cosas que se persigue alcanzar o lograr. Este estado de cosas puede ser traducido, en el Derecho Constitucional, como el hecho de que sea posible el ejercicio de un derecho fundamental y/o de un bien constitucional colectivo, o de que pueda evitarse una limitación de un derecho, o bien una limitación mayor³³.

Por otra parte, cuando se habla de “medio”, se lo relaciona con un estado de cosas que se provoca para lograr el fomento de un fin. En el derecho un medio se implementa, en principio, a través de alguna norma jurídica o acto jurídico -ambos entendidos en sentido amplio- o hecho³⁴.

El centro del subexamen o submandato de la adecuación técnica radica en justificar que *el medio es de alguna forma adecuado para fomentar el fin*; que, si el medio seleccionado no se implementa, entonces muy probablemente el fin no se alcanzará, y, si el medio seleccionado se implementa, el fin se fomentará con menor o mayor probabilidad. Si no se pone en tela de juicio el fin, entonces lo que se corrobora en el marco de este

Americana de Derechos Humanos y su proyección en el Derecho Argentino, ALONSO REGUEIRA, Enrique M. (Director), Buenos Aires, La Ley, 1a. ed., 2012, pág. 537.

³² CLÉRICO, op. cit., págs. 43-46.

³³ CLÉRICO, op. cit, pág. 47.

³⁴ CLÉRICO, op. cit, pág. 55.

subexamen o submandato es justamente la adecuación técnica del medio, tarea que abarca:

* La determinación de unos posibles medios y la comprobación de una relación positiva entre los medios y el fin o fines referido al fomento de este último;

* La elección de uno de esos medios, que sirve para el fomento del fin o fines; y

* El control *a posteriori* de la adecuación técnica del medio seleccionado en relación con el fin o fines³⁵.

Respecto del primer paso, CLÉRICO explica que la relación de fomento entre medio y fin o fines puede ser *positiva* tomando como relevantes diversos aspectos y, asimismo, de acuerdo con el aspecto que se tenga en cuenta se puede obtener en la evaluación de la relación entre medio y fin o fines diversos resultados:

En un aspecto cuantitativo, un medio puede fomentar el fin más que otro, o menos o igual;

* En un aspecto cualitativo, un medio puede fomentar el fin mejor que el otro, o peor, o tan bien como el otro;

* En cuanto a la probabilidad, un medio puede fomentar el fin con alto grado de seguridad, es decir, con un mayor grado de probabilidad que el otro, o con menor grado de probabilidad, o con el mismo, y, a su vez, estos tres aspectos pueden ser combinados³⁶.

Acerca del segundo paso, y desde la perspectiva del legislador, para la realización del fin perseguido puede estar disponible: i) un medio; ii) varios medios; o iii) ninguno. En el primer y en el tercer caso la selección del medio resulta más fácil. En el segundo caso se debe tomar una decisión, en la que seguramente se tendrán en cuenta los diferentes grados de relación positiva, de fomento del logro del fin a través del medio³⁷.

Por último, en cuanto al tercer paso, refiere la autora que el subexamen o submandato

de la adecuación técnica puede ser interpretado como débil o fuerte. La primera versión exige la selección de un medio: sólo son desechados aquellos medios que no se encuentran de modo alguno -es decir, en ningún aspecto- en relación de fomento con el fin, versión que no soluciona el problema de la selección del medio o medios entre los varios adecuados, por lo menos, más de uno. Por su parte, la versión fortísima del subexamen o submandato de la adecuación técnica exige la selección de un medio a través del cual el logro del fin perseguido se alcance en la mayor medida posible en el sentido cuantitativo (el más alto alcance), cualitativo (el mejor de los alcances) y el de las probabilidades (el más seguro de ser alcanzado). Según la versión fortísima, no alcanza con la elección de un medio adecuado técnicamente sin más: se tiene que elegir el medio que demuestre la relación más positiva en todos los sentidos entre medio y fin. En esta cuestión juega un papel preponderante la medida, el modo y la probabilidad del alcance del fin. Si se exige una versión fortísima del subexamen o submandato de la adecuación técnica en el caso concreto, entonces todos los medios deben ser corroborados según el criterio de la maximización del alcance del fin: todos los medios, aún aquellos adecuados pero no tanto, que no alcancen en un grado óptimo el fin, deben ser descalificados³⁸. En esta línea, Casás explica que, desde el punto de vista legislativo, se llena el recaudo de razonabilidad si los medios adoptados para la consecución de los propósitos de los distintos poderes del Estado son rectamente apropiados en todas las circunstancias, con lo cual lo razonable no se identifica necesariamente con lo oportuno ni lo conveniente³⁹.

En opinión de CLÉRICO, la versión fortísima del subexamen o submandato de la adecuación técnica queda como idea

³⁵ CLÉRICO, op. cit, págs. 54-55.

³⁶ CLÉRICO, op. cit, págs. 57-58.

³⁷ CLÉRICO, op. cit, pág. 57.

³⁸ CLÉRICO, op. cit, págs. 59-60.

³⁹ CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1a. ed., 1a. reimp., 2005, pág. 178.

regulativa, que debe servir de orientación al actor legislativo y, en su caso, al ejecutivo y a los órganos de control político y a la ciudadanía. Por consiguiente, si bien el operador jurídico debe controlar la adecuación técnica del medio en el marco de una versión débil del referido subexamen o submandato, la versión fortísima no deviene inútil⁴⁰.

Tras un examen de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal alemán, la doctrinaria destaca a favor de la versión débil del subexamen o submandato de la adecuación técnica, considerado desde la perspectiva del que aplica el derecho, dos argumentos: uno referido al respeto a la voluntad del legislador legitimado democráticamente, y otro que versa sobre la racionalidad⁴¹.

En relación con el primero, la autora expone que la libertad de la configuración del legislador legitimado democráticamente se vería desde un comienzo sensiblemente reducida si quien aplica el derecho pudiera controlar que el medio seleccionado fuera el más adecuado técnicamente. La clase de los medios más idóneos comprende, muy probablemente, muchos menos que la clase de los posibles. Si se parte de la versión débil del subexamen o submandato de la adecuación técnica, entonces el legislador legitimado democráticamente posee cierto margen razonable de configuración para la selección de un medio. Esto no implica despedirse de cualquier tipo de control, dado que sí se controla a *posteriori* si el medio seleccionado es adecuado para fomentar el fin, aunque no sea el más adecuado⁴².

Respecto del segundo argumento, se refiere al postulado de la consideración, en la mayor medida posible, de todas las circunstancias relevantes del caso. Si el tribunal asume una versión fuerte o fortísima del subexamen o submandato de la adecuación técnica, entonces desde un principio serían descartados muchos medios,

pues no todos son los más adecuados. Así, los medios descartados no serían objeto de análisis ni en el subexamen o submandato del medio alternativo menos gravoso ni en el de la proporcionalidad en sentido estricto. Por consiguiente, no serían considerados todos los argumentos relevantes posibles que hablan a favor o en contra de la proporcionalidad de la medida en el caso concreto. Tal aplicación de la versión fuerte o fortísima dificultaría la consideración de un postulado de racionalidad mínimo que exige tener en cuenta todos los argumentos relevantes. Por el contrario, una versión débil del subexamen o submandato de la adecuación técnica permite una confrontación amplia de todos los argumentos que pueden tener que ver con la realización del derecho fundamental afectado por la implementación del medio para el logro del fin estatal, o por la implementación suficiente o por la mera falta de implementación⁴³.

Continúa CLÉRICO explicando que, si después de la aplicación de la regla de la adecuación técnica, subsisten dudas, suele aceptarse que el medio es adecuado cuando contribuye al logro del fin en forma abstracta; en principio, no se exige el alcance efectivo del fin en cada caso individual. En un sentido cuantitativo, se entiende así también que para que se dé el “fomento” basta la realización en parte del fin. El medio no es entonces “inadecuado técnicamente en forma objetiva”. Aquí pueden ser incluidos algunos casos en los que el fin escogido por el legislador es complejo. Así, se examina si los efectos del medio pueden fomentar, efectivamente, por lo menos, una parte del fin. De esta manera, por “fomento” se entiende la contribución del medio para el logro del fin, pero “en general”, es decir, en un aspecto cuantitativo. En base a todo ello, la autora precisa el subexamen o submandato de la adecuación técnica de la siguiente manera:

Cuando el medio se encuentra en alguna relación con la realización del fin pero no

⁴⁰ CLÉRICO, op. cit, pág. 60.

⁴¹ CLÉRICO, op. cit, pág. 62.

⁴² CLÉRICO, op. cit, págs. 62-63.

⁴³ CLÉRICO, op. cit, pág. 64.

*contribuye a su logro en todos los sentidos o sólo lo hace en forma abstracta y en general, pero no en el caso concreto, el medio escogido queda como adecuado técnicamente (idóneo), y deben ser aplicadas las reglas del medio alternativo menos gravoso y la de la proporcionalidad en sentido estricto (para examinar la justificación de la restricción del derecho)*⁴⁴.

El subexamen o submandato del medio alternativo menos gravoso o menos lesivo - El núcleo de este subexamen o submandato está constituido por una comparación entre medios, que intenta dar respuesta a la pregunta de si se puede evitar la restricción del derecho a través de otro medio, o, por lo menos, reducir el grado de limitación. En caso de que hubiere sido posible la selección de otros medios menos lesivos, el subexamen o submandato arroja como resultado que las razones que tratan de justificar la relación entre el medio elegido por el Estado y el fin perseguido no tienen el peso suficiente para justificar la restricción del derecho afectado. De la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal alemán CLÉRICO reconoce tres elementos de la estructura de este subexamen o submandato:

* presupone una relación de medio-fin, al igual que el subexamen o submandato de la adecuación técnica;

* presupone más de un medio técnicamente adecuado, pues sin comparación de medios no puede llevarse a cabo este subexamen o submandato; y

* se trata de una comparación doble: primero, se comparan los medios con relación al fomento del fin estatal; segundo, se los compara con relación a la intensidad de la afectación del derecho.

De este modo, la autora indica que el subexamen o submandato del medio alternativo menos gravoso en sentido amplio abarca dos pasos: un primer paso de igual adecuación técnica del medio alternativo -por lo menos-; y un paso posterior del examen del medio alternativo menos gravoso en

sentido estricto⁴⁵.

Respecto del primer paso, se evalúa la adecuación técnica del medio alternativo en comparación con el medio establecido, de lo que resulta, conforme la doctrinaria, que:

* Cuando el medio alternativo no fomenta el fin tan bien como el medio establecido, entonces el medio establecido queda como necesario, es decir, como el menos gravoso;

* Cuando el medio alternativo fomenta el fin tan bien como el medio establecido, entonces hay que probar el medio alternativo para determinar si es el menos gravoso en sentido estricto.

Este paso supone, por lo tanto, que "existen" medios alternativos, que son adecuados para el fomento del fin, esto es, que se encuentran en una relación positiva con el fin; los medios alternativos que conforman el grupo de los candidatos mantienen, como mínimo, una relación positiva con el fin, y la cuestión es determinar si los medios alternativos son tan adecuados técnicamente, es decir, en el mismo grado, o si rinden igual. Como resultado de esta evaluación puede surgir que el medio alternativo sea igual, menos o más adecuado técnicamente que el medio establecido. CLÉRICO resalta, sin embargo, que este paso no trata sobre el medio *más* adecuado técnicamente, sino el medio *igual* de adecuado. De esta manera, este paso, refiere CLÉRICO, se acerca a una versión débil del subexamen o submandato de la adecuación técnica: alcanza con que el medio alternativo fomente el fin tan bien como el establecido, no se requiere que sea el óptimo entre los posibles. Por otra parte, puede ser que el medio alternativo no sólo fomente el fin tan bien como el medio establecido, sino también que posibilite una mejor realización del fin. En este supuesto, si se considera la validez del fin, debe ser preferido, en principio, el medio alternativo en comparación con el establecido⁴⁶.

En relación con el segundo paso, se trata de

⁴⁴ CLÉRICO, op. cit, págs. 65, 67, 69 y 70.

⁴⁵ CLÉRICO, op. cit, págs. 101-103.

⁴⁶ CLÉRICO, op. cit, págs. 104, 107, 108 y 113.

determinar cuál, dentro de los varios medios alternativos que son adecuados para el fomento del fin -además del medio establecido- resulta el menos gravoso. Este paso supone que la implementación del medio para el logro del fin implica un “esfuerzo”, un “sacrificio”, una “desventaja”, en el sentido de que impide la realización de los principios iusfundamentales y otros principios constitucionales afectados. La cuestión radica en corroborar si estas pérdidas iusfundamentales pueden ser o pudieron haber sido evitadas a través de la implementación de otros medios. A partir de ello, la autora reconstruye la regla del subexamen o submandato del medio alternativo menos gravoso del modo que sigue:

Si hay medios alternativos, y su implementación puede fomentar el fin, y si cada uno de esos medios (o algunos de ellos o por lo menos uno) pueden hacerlo en igual o parecida medida que el medio establecido, y si la implementación de los medios alternativos restringe en menor medida los principios iusfundamentales u otros constitucionales (o carga menos a la persona afectada) que a través del medio establecido, entonces la medida estatal no es proporcional en sentido amplio.

Si hay medios alternativos, y su implementación puede fomentar el fin, y si cada uno de esos medios (o algunos de ellos o por lo menos uno) pueden hacerlo en igual o parecida medida en comparación con el medio establecido, y si la implementación de los medios alternativos restringe en igual o mayor medida los principios iusfundamentales u otros constitucionales (o cargan en igual o mayor medida a la persona afectada) que a través del medio establecido, entonces la medida estatal queda como la menos lesiva, y se debe efectuar el examen de proporcionalidad en sentido estricto⁴⁷.

Conforme la caracterización de la doctrinaria, los medios alternativos son menos gravosos si logran fomentar en mayor medida o mejor la realización de los

principios afectados. No basta con que el medio alternativo sea aquí “igual de adecuado técnicamente”. No basta que restrinja al derecho en la misma medida que el establecido. El medio alternativo debe implicar una menor restricción para los principios afectados y posibilitar así un fomento mayor o mejor de su realización⁴⁸.

Por otra parte, la aplicación del subexamen o submandato del medio alternativo menos gravoso en su versión débil puede ofrecer tres resultados:

i) Si los medios alternativos, igualmente adecuados técnicamente, restringen en menor medida los principios iusfundamentales u otros constitucionales, o cargan menos a la persona afectada, que a través del medio establecido, entonces son estos medios menos gravosos. La medida estatal no es proporcional en sentido amplio. Se trata de candidatos positivos;

ii) Si los medios alternativos, igualmente adecuados técnicamente, restringen en igual o mayor medida los principios iusfundamentales u otros constitucionales, o cargan menos a la persona afectada, que a través del medio establecido, entonces queda este último como el menos gravoso. Se debe pasar entonces al subexamen o submandato de la proporcionalidad en sentido estricto. Se trata de candidatos negativos;

iii) Si los medios alternativos, igualmente adecuados técnicamente, en algún sentido restringen en igual o mayor medida los principios iusfundamentales u otros constitucionales, o cargan menos a la persona afectada, pero en otros sentidos menos que a través del medio establecido, entonces el subexamen o submandato del medio alternativo menos gravoso no puede ofrecer ninguna solución: debe ser complementado o se debe pasar entonces al subexamen o submandato de la proporcionalidad en sentido estricto. Se trata de candidatos neutrales.

i) y ii) conforman casos claros, pues a través de la aplicación del subexamen o

⁴⁷ CLÉRICO, op. cit, pág. 114.

⁴⁸ CLÉRICO, op. cit, pág. 115.

submandato del medio alternativo menos gravoso se llega a una decisión. iii) representa un caso dudoso: la menor lesividad de la medida estatal no puede ser determinada, pues el subexamen o submandato es impreciso. En los casos dudosos, la pregunta sobre el carácter más o menos gravoso de los medios permanece abierta. CLÉRICO señala que, para su respuesta, se pueden ensayar dos propuestas: una según la cual se debe mantener el carácter abierto de este subexamen o submandato y pasar al de la proporcionalidad en sentido estricto para su “solución”; y otra que pugna en favor de la complementación del subexamen o submandato del medio alternativo menos gravoso, en versión débil, por medio de otras reglas; por ejemplo, ver si el medio alternativo es menos gravoso “en general”, “en promedio”, “en cada caso”, “en un caso concreto específico”, combinando, por ejemplo, “en promedio” y “en el caso sujeto a decisión”⁴⁹.

Respecto de la regla de la evaluación de la existencia de medios alternativos menos gravosos para el derecho implicado, el Tribunal Constitucional de España sostuvo que plantea el problema de la sustitución del criterio legislativo por el de los tribunales y debiera usarse con suma prudencia, aunque -para Gelli-, sin duda, resulta en mayores seguridades para los derechos humanos⁵⁰.

Relacionado con este punto, y en materia tributaria, Casás afirma que, respecto de deberes tributarios, es menester concretar la interdicción de la excesividad -entendida como una infracción concreta al principio de razonabilidad, que exige proporcionalidad entre los medios empleados y los fines perseguidos-, evitando la utilización de prácticas marcadamente gravosas para el contribuyente, cuando pueda ser realizable el cometido por otros medios que generen menores cargas e interferencias y que

⁴⁹ CLÉRICO, op. cit., págs. 117, 118, 127 y 128.

⁵⁰ GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada*, Tomo I – Artículos 1 a 43, Buenos Aires, La Ley, 4a. ed., 6a. reimp., 2013, pág. 429.

conduzcan a resultados equivalentes⁵¹.

Por último, la Corte Interamericana de Derechos Humanos pareciera haber hecho aplicación de este subexamen o submandato en el caso “Castañeda Gutman vs. México”⁵². En los hechos⁵³, una persona había presentado al Consejo General del Instituto Federal Electoral de México una solicitud de inscripción como candidato independiente al cargo de Presidente de los Estados Unidos Mexicanos para las elecciones del 02/07/2006, la cual le fue rechazada por la Dirección Ejecutiva de Prerrogativas y Partidos Políticos, Dirección de Partidos Políticos y Financiamiento del IFE, con fundamento en que, según lo dispuesto en el Código Federal de Instituciones y Procedimientos Electorales de México, “*corresponde únicamente a los partidos políticos nacionales el derecho de solicitar el registro de candidatos a cargos de elección popular*”. Alegando una violación de los derechos a la participación política, a la igualdad ante la ley y a la protección judicial

⁵¹ CASÁS, José Osvaldo, *Carta de Derechos del Contribuyente Latinoamericano*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1a. ed., 2014, pág. 133.

⁵² Caso “Castañeda Gutman vs. Estados Unidos Mexicanos”, Corte Interamericana de Derechos Humanos, sentencia del 06/08/2008 (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas).

⁵³ Ver Párrafos 81 a 87, del punto VI “Artículo 25 (Protección Judicial) en relación con los artículos 1.1. (Obligación de Respetar los Derechos) y 2 (Deber de Adoptar Disposiciones de Derecho Interno) de la Convención Americana”.

previstos en los artículos 23⁵⁴, 24⁵⁵ y 25⁵⁶ de la Convención Americana de Derechos Humanos, todos ellos en relación con los

⁵⁴ Dentro de la Parte I – Deberes de los Estados y Derechos Protegidos, Capítulo II – Derechos Civiles y Políticos: “Derechos Políticos. 1. Todos los ciudadanos deben gozar de los siguientes derechos y oportunidades: a) de participar en la dirección de los asuntos públicos, directamente o por medio de representantes libremente elegidos; b) de votar y ser elegidos en elecciones periódicas auténticas, realizadas por sufragio universal e igual y por voto secreto que garantice la libre expresión de la voluntad de los electores, y c) de tener acceso, en condiciones generales de igualdad, a las funciones públicas de su país. 2. La ley puede reglamentar el ejercicio de los derechos y oportunidades a que se refiere el inciso anterior, exclusivamente por razones de edad, nacionalidad, residencia, idioma, instrucción, capacidad civil o mental, o condena, por juez competente, en proceso penal”.

⁵⁵ Dentro de la Parte I – Deberes de los Estados y Derechos Protegidos, Capítulo II – Derechos Civiles y Políticos: “Igualdad ante la Ley. ^{Todas} las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley”.

⁵⁶ Dentro de la Parte I – Deberes de los Estados y Derechos Protegidos, Capítulo II – Derechos Civiles y Políticos: “Protección Judicial. 1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales. 2. Los Estados Partes se comprometen: a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso; b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso”.

artículos 1.1.⁵⁷ y 2⁵⁸ de dicho tratado, el afectado se presentó ante la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, quien llevó el caso ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos⁵⁹. El Tribunal, por unanimidad, declaró que el Estado de México violó, en perjuicio del presentante, el derecho a la protección judicial consagrado en el artículo 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos, pero no así el derecho político a ser elegido reconocido en el artículo 23.1.b. del tratado, ni tampoco el derecho a la igualdad ante la ley reconocido en el artículo 24 del instrumento. En lo que a este trabajo interesa, la Corte Interamericana destacó que “A efectos de valorar la proporcionalidad de la medida que se alega restrictiva del derecho a ser elegido, la Corte debe examinar las alternativas existentes para regular tal derecho, que sean igualmente idóneas a la regulación que se considera violatoria de la Convención, y precisar su mayor o menor grado de lesividad del derecho humano que se restringe”.⁶⁰

⁵⁷ Dentro de la Parte I – Deberes de los Estados y Derechos Protegidos, Capítulo I – Enumeración de Deberes: “Obligación de Respetar los Derechos. 1. Los Estados Partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social”.

⁵⁸ Dentro de la Parte I – Deberes de los Estados y Derechos Protegidos, Capítulo I – Enumeración de Deberes: “Deber de Adoptar Disposiciones de Derecho Interno. Si el ejercicio de los derechos y libertades mencionados en el artículo 1 no estuviere ya garantizado por disposiciones legislativas o de otro carácter, los Estados Partes se comprometen a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de esta Convención, las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades”.

⁵⁹ Ver Párrafos 1 a 5, del punto I “Introducción de la Causa y Objeto de la Controversia”.

⁶⁰ Ver Párrafo 196, del punto VII “Artículo 23

El subexamen o submandato de la proporcionalidad en sentido estricto – Este subexamen o submandato supone preguntar por la importancia de la realización del fin y por la intensidad de la limitación del derecho fundamental, causada por la persecución del fin de la medida estatal. Que una medida estatal sea adecuada técnicamente y la menos lesiva son ciertamente argumentos que hablan a favor del fin y que pretenden justificar la limitación del derecho fundamental; sin embargo, no bastan para darla por justificada definitivamente: la exigencia de justificabilidad iusfundamental exige algo más, exige que la medida estatal no sea desproporcionada en sentido estricto. De esta manera, apunta CLÉRICO, en el subexamen o submandato de la proporcionalidad en sentido estricto se abordan cuestiones valorativas que no se tratan en los subexámenes o submandatos de la adecuación técnica y del medio menos lesivo⁶¹.

También reconstruye como regla la autora el subexamen o submandato de la proporcionalidad en sentido estricto del modo que sigue:

Cuando (el medio dado es adecuado técnicamente y el menos lesivo y) la restricción iusfundamental guarda una relación proporcional en sentido estricto con el fin estatal legítimo (que pretende justificar la intensidad de la restricción iusfundamental), entonces la medida estatal es proporcional en sentido amplio.

Cuando (el medio dado es adecuado técnicamente y el menos lesivo y) la restricción iusfundamental no guarda una relación proporcional en sentido estricto con el fin estatal legítimo (que pretende justificar

la intensidad de la restricción iusfundamental), entonces la medida estatal no es proporcional en sentido amplio.

La doctrinaria explica que esta regla, en comparación con la de la adecuación técnica y la del medio alternativo menos lesivo, requiere aún más precisión; el subexamen o submandato de la proporcionalidad en sentido estricto, como criterio de decisión, es débil en comparación con los de la adecuación técnica y del medio alternativo menos lesivo. Ello por cuanto no ofrece una pauta material común de comparación, sino que es una regla formal en un sentido procedimental, que sirve para indicar qué y en qué medida debe ser justificada la limitación de un derecho por acto comisivo u omisivo; invita a transitar un procedimiento que desafía la justificación de una limitación iusfundamental entre derechos que colisionan. Sólo en casos muy extremos se puede aceptar que el subexamen o submandato de la proporcionalidad en sentido estricto ofrezca una decisión⁶². Por otra parte, en atención a la aplicación de esta regla, los casos de la proporcionalidad pueden ser clasificados en tres grupos, por lo menos, según se trate de candidatos positivos, negativos y neutrales:

i) Candidatos positivos son aquellas medidas estatales que “claramente” no son desproporcionadas. La intensidad de restricción iusfundamental que provoca la medida estatal puede ser justificada a través del peso de las razones que hablan en favor del fin estatal. Éste es, por ejemplo, el caso, cuando la restricción iusfundamental es leve o insignificante y, del lado de la restricción, hablan varias razones y de peso muy importante.

ii) Candidatos negativos son aquellas medidas estatales que claramente son desproporcionadas. La intensidad de restricción iusfundamental que provoca la medida estatal no puede ser justificada a través del peso de las razones que hablan en favor del fin estatal. Éste es, por ejemplo, el caso, cuando la restricción iusfundamental es

(Derechos políticos) en relación con los artículos 1.1. (Obligación de Respetar Derechos) y 2 (Deber de adoptar disposiciones de derecho interno) de la Convención Americana”, punto IV. “La restricción de los derechos políticos en este caso”, 3) “Necesidad en una sociedad democrática y proporcionalidad de la medida restrictiva”, ii) “La exclusividad en la nominación y el medio idóneo menos restrictivos para regular el derecho a ser votado”.

⁶¹ CLÉRICO, op. cit, págs. 163-164.

⁶² CLÉRICO, op. cit, págs. 165, 288 y 289.

muy intensa y, del lado de la importancia de la promoción del fin estatal, no puede alegarse ninguna razón o sólo alguna pero insignificante.

iii) Candidatos neutrales son aquellas medidas estatales de las que no puede predicarse con “claridad” que son proporcionadas ni desproporcionadas. Éste es, por ejemplo, el caso, cuando la restricción iusfundamental es mediana y, del lado de la importancia de la promoción del fin estatal, pueden alegarse argumentos de importancia.

i) y ii) son casos claros, pues se pueden decidir a través de la aplicación del subexamen o submandato de la proporcionalidad en sentido estricto. iii) presenta un caso difícil, pues en este caso la aplicación del referido subexamen o submandato no lleva a ningún resultado cierto. Es a partir de este punto que CLÉRICO afirma que el subexamen o submandato de la proporcionalidad en sentido estricto no ofrece un criterio de decisión material⁶³.

Así las cosas, la doctrinaria sostiene que el subexamen o submandato de la proporcionalidad en sentido estricto tiene un significado práctico limitado pues casi todos los casos que se discuten en Derecho Constitucional son casos difíciles. Sin perjuicio de ello, señala que la justificación de una medida estatal puede aún ser controlada para determinar si la limitación a un derecho es proporcional en sentido estricto, atendiendo a las dos leyes que conforman el núcleo de la proporcionalidad en sentido estricto: la ley de la colisión, cuando los derechos y los bienes constitucionales colectivos entran en tensión, y la ley de la ponderación. De esta manera, el examen de la proporcionalidad en Derecho Constitucional no es una mera decisión de preferencia entre diversos principios, tampoco una “mera” ponderación, sino que se complementará, a tales efectos, a través de “reglas”: las reglas de la ponderación⁶⁴.

La ponderación supone una relación entre, por lo menos, dos elementos: medio-fin;

ventaja- desventaja; restricción iusfundamental-promoción del fin estatal; molestia para el afectado por la restricción iusfundamental-peso de las razones justificatorias. La “ley de la ponderación” contiene una especie de comparación, y afirma que: *“Cuanto mayor es el grado de la no satisfacción o de afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro”*. Así, la ley de la ponderación establece una relación entre grados de realización o de afectación e importancia de la realización de dos o más principios. No dice qué tan pesada o intensa es la interferencia o restricción iusfundamental en el caso concreto. No puede determinar por sí y a causa de su estructura comparativa la relación de prioridad condicionada que pone fin a la tensión de los principios. Es por tal motivo que CLÉRICO sostiene que la ley de la ponderación no ofrece una pauta material para la solución de la colisión, sino un procedimiento para la justificación de la decisión: dice que para justificar debidamente una no realización o no satisfacción muy intensiva de un derecho, no basta con que la realización del principio colisionante sea poco importante; aclara qué se requiere para justificar la preferencia condicionada que soluciona la colisión, en especial, en términos de:

* grado de no realización o interferencia o restricción o limitación de un derecho fundamental con carácter de principio; e

* importancia del grado de realización o satisfacción del otro principio, derecho fundamental, que busca ser promovido, protegido por el fin estatal de la medida cuestionada.

Asimismo, para justificar el grado de interferencia o no realización y la importancia de realización de los principios, se utilizan argumentos que no poseen una característica específica de ponderación. Según la doctrinaria, todos los argumentos disponibles en el marco de la argumentación jurídica pueden ser alegados en el examen de proporcionalidad en sentido estricto; es

⁶³ CLÉRICO, op. cit, págs. 165-166.

⁶⁴ CLÉRICO, op. cit, págs. 168, 169 y 175.

decir, argumentos que provienen de la dogmática, de precedentes, prácticos en general, empíricos, formales, tales como aquellos referidos con el principio de respeto de la voluntad del legislador elegido democráticamente⁶⁵.

En un siguiente nivel de análisis, CLÉRICO distingue dentro del examen de proporcionalidad, ya una vez cumplidos los submandatos o subexámenes de la adecuación técnica, del medio alternativo menos lesivo y de la proporcionalidad en sentido estricto, por lo menos, dos mandatos: el de la solución intermedia y el de la mera preponderancia. El primero exige que la relación de rango o prioridad esté equilibrada, es decir, debe tratarse que ambos principios logren algún grado de realización; no deben seleccionarse aquellas soluciones en las que un principio logra un muy alto nivel de realización y el colisionante, ninguno. El segundo, por su parte, manda que la mera preponderancia sea suficiente, es decir, que las razones que hablen a favor de la limitación del derecho pesen más que las razones que hablen en contra de la restricción del derecho en concreto. En este último caso, no se examina si existen otras soluciones posibles que puedan estar mejor justificadas en el subexamen o submandato de proporcionalidad en sentido estricto.

Como consecuencia de lo expuesto, la autora refiere que, cuando se trata de una colisión entre derechos fundamentales, se debe seleccionar aquella solución que tienda a un equilibrio, en el sentido de que ninguno de los dos principios condicionantes deje al otro sin contenido, esto es, sin posibilidades de realización jurídica: no se trata de un “todo o nada”⁶⁶.

Finalmente, los resultados de la aplicación de la regla de la proporcionalidad en sentido estricto, con todas sus reglas complementarias, leyes, etcétera, pueden ser dos:

* La restricción del derecho

ocasionada por el medio elegido para promover un fin estatal u otro derecho, es desproporcionada en sentido estricto y, por ende, en sentido amplio;

* La restricción al derecho es proporcionada en sentido estricto y, por ende, en sentido amplio. La medida estatal debe ser sometida al examen de igualdad. Según el criterio de CLÉRICO, de acuerdo con el primer resultado, la medida estatal debería ser declarada inconstitucional, salvo que se aplique una interpretación conforme con la Constitución. En el segundo resultado, termina el examen de proporcionalidad, pero esto no significa que otro tanto ocurra con el examen de constitucionalidad; por ejemplo, se debe aplicar el examen de igualdad, entre otros. Queda claro, sin embargo, que todas las preguntas que pudieron quedar abiertas, provenientes de los subexámenes o submandatos de la adecuación técnica y/o del medio alternativo menos lesivo, deben ser resueltas en el subexamen o submandato de la proporcionalidad en sentido estricto, por ello se lo caracterizó como un examen de tipo residual⁶⁷.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos parece haber efectuado un examen de proporcionalidad del tipo que acabamos de describir en el Caso “Granier vs. Venezuela”⁶⁸, el cual fue presentado ante el Tribunal por la Comisión Interamericana de Derechos Humanos a petición de un grupo de personas (accionistas, directivos y periodistas) de Radio Caracas Televisión, en razón de la decisión del Estado de no renovar la concesión, alegando violaciones del derecho a la libertad de expresión

⁶⁷ CLÉRICO, op. cit, pág. 286.

⁶⁸ Caso “Granier y otros (Radio Caracas Televisión) vs. Venezuela”, Corte Interamericana de Derechos Humanos, sentencia del 22/06/2015 (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas).

⁶⁵ CLÉRICO, op. cit, págs. 172-174 y 196-197.

⁶⁶ CLÉRICO, op. cit, págs. 266 y 268.

(artículo 13⁶⁹ de la Convención Americana de Derechos Humanos), la igualdad y no discriminación, al debido proceso y a la protección judicial en el marco de los procesos administrativos y judiciales que se llevaron a cabo antes y después del cierre del canal⁷⁰. El Tribunal, por seis votos a favor y uno en contra, declaró que el Estado demandado violó los artículos 13.1 y 13.3 en relación con el artículo 1.1. del tratado, por cuanto se había configurado una restricción indirecta al ejercicio del derecho a la libertad de expresión en perjuicio de los actores. En lo que interesa a este trabajo, la Corte Interamericana sostuvo que: *“Con todo, la libertad de expresión no es un derecho absoluto y puede estar sujeta a restricciones, en particular cuando interfiere con otros derechos garantizados por la Convención. Dada la importancia de la libertad de expresión en una sociedad democrática y la responsabilidad que entraña para los medios de comunicación social y para quienes ejercen profesionalmente estas labores, el Estado debe minimizar las restricciones a la información y equilibrar, en la mayor medida posible, la participación de las distintas corrientes en el debate público, impulsando el pluralismo informativo. En estos términos se puede explicar la protección de los derechos humanos de quien enfrenta el*

poder de los medios, que deben ejercer con responsabilidad la función social que desarrollan, y el esfuerzo por asegurar condiciones estructurales que permitan la expresión equitativa de las ideas. Por otra parte, la Corte recuerda que tanto la libertad de expresión como el derecho a la honra, acogidos por la Convención, revisten suma importancia. Es necesario garantizar el ejercicio de ambos. En este sentido, la prevalencia de alguno en determinado caso dependerá de la ponderación que se haga a través de un juicio de proporcionalidad. La solución del conflicto que se presenta entre ciertos derechos requiere el examen de cada caso, conforme a sus características y circunstancias, para apreciar la existencia e intensidad de los elementos en que se sustenta dicho juicio”⁷¹.

Conforme apunta Gelli, la regla para el examen de proporcionalidad de las medidas restrictivas fue también seguida por el Tribunal Constitucional Español, en un criterio que incluye tres juicios de modo similar a los que acabamos de describir: a) el de la idoneidad de la medida para obtener el fin perseguido; b) el de la necesidad o subsidiariedad -o posibilidad de acudir a otro medio menos gravoso-; y c) el de proporcionalidad en sentido estricto, es decir, el de la ponderación entre los beneficios y ventajas para el interés general y los perjuicios sobre bienes o valores en conflicto. Según el criterio de esta autora, estos parámetros constituyen un compendio de pautas eficaces y perfectamente aplicables al derecho argentino, a partir del artículo 28 de la Constitución Nacional⁷².

⁶⁹ Dentro de la Parte I – Deberes de los Estados y Derechos Protegidos, Capítulo II – Derechos Civiles y Políticos: *“Libertad de Pensamiento y de Expresión. 1. Toda persona tiene derecho a la libertad de pensamiento y de expresión. Este derecho comprende la libertad de buscar, recibir y difundir informaciones e ideas de toda índole, sin consideración de fronteras, ya sea oralmente, por escrito o en forma impresa o artística, o por cualquier otro procedimiento de su elección. (...) 3. No se puede restringir el derecho de expresión por vías o medios indirectos, tales como el abuso de controles oficiales o particulares de papel para periódicos, de frecuencias radioeléctricas, o de enseres y aparatos usados en la difusión de información o por cualesquiera otros medios encaminados a impedir la comunicación y la circulación de ideas y opiniones”.*

⁷⁰ Ver Párrafo 1, dentro del punto I “Introducción de la causa y objeto de la controversia”.

⁷¹ GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada*, Tomo I – Artículos 1 a 43, Buenos Aires, La Ley, 4a. ed., 6a. reimp., 2013, pág. 430. Afirmación que, para Alonso Regueira, resulta acertada (ALONSO REGUEIRA, Enrique M., “Artículo 30. Alcance de las Restricciones”, en *La Convención Americana de Derechos Humanos y su proyección en el Derecho Argentino*, ALONSO REGUEIRA, Enrique M. -Director-, Buenos Aires, La Ley, 1a. ed., 2012, pág. 538).

⁷² Gelli realiza la apreciación citada a partir de lo

Efectuando una síntesis de la cuestión, Gelli sostiene que 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; y, por el otro, si el medio guarda alguna relación de causalidad con el fin, aunque aquél no sea el único con el que se lo pueda alcanzar. Según se utilice la primera o la segunda pauta de razonabilidad, el control será más o menos estricto. En la primera alternativa, la relación debe ser, además, proporcionada; en la segunda, basta con que exista la relación. De ello se desprende, según la doctrinaria, que la primera opción brinda un mayor amparo judicial a los derechos afectados⁷³.

B.2. Análisis de los costos y beneficios; interés estatal urgente

Gelli, por su parte, señala otras pautas de control de razonabilidad basadas en el análisis de los costos y beneficios que produce la norma para los derechos personales y para el interés público en general. Según su criterio, este es el examen que debería emplearse en materia de derechos no patrimoniales, como por ejemplo, el derecho a la salud, o a las indemnizaciones por infortunios laborales o por despidos sin causa justificada, que producen efectos económicos sobre el colectivo social del que forman parte los reclamantes. Bajo esa pauta de control de razonabilidad, conforme la autora, puede ponderarse el alcance de la protección más razonable al derecho del peticionante -que corresponde asegurar en primer término-, sin

resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo "Inchauspe c/ Junta Nacional de Carnes" en el año 1944, según veremos *infra* (GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada*, Tomo I – Artículos 1 a 43, Buenos Aires, La Ley, 4a. ed., 6a. reimp., 2013, págs. 426-427).

⁷³ GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada*, Tomo I – Artículos 1 a 43, Buenos Aires, La Ley, 4a. ed., 6a. reimp., 2013, págs. 428 y 430.

desentenderse de las consecuencias de la sentencia y, sobre todo, de la extensión de la regla establecida en ella, sobre el colectivo social implicado⁷⁴.

Otros parámetros radican en un interés estatal urgente o casos de extrema emergencia, hipótesis en las que es el Estado quien tiene que invocar y justificar aquel interés estatal urgente, que no puede satisfacer con una medida menos intrusiva⁷⁵. En esta línea, para Gelli, si la emergencia económica y financiera da paso a una verdadera emergencia jurídica generadora de múltiples litigios, por la cantidad creciente de reglas dictadas, algunas contradictorias entre sí, y en cambio permanente por impulso de las protestas sociales o de la presión de los intereses, cabe al Poder Judicial la delicada tarea de equilibrar los costos y las cargas⁷⁶.

En relación con el interés estatal o los fines de interés general comprometidos, y analizando la razonabilidad como una de las limitaciones al ejercicio del poder de policía por parte del Estado, Gregorio Badeni afirma que ella "...importa una relación proporcionada entre los medios y los fines. Radica en advertir si las restricciones a la libertad individual son indispensables y proporcionadas para alcanzar los fines de interés general que se invocan con motivo del ejercicio del poder de policía. Ello dependerá de las circunstancias existentes en cada caso y de la relación directa que debe mediar entre la restricción y el interés general. El requisito de la razonabilidad excluye todas aquellas restricciones que cabe calificar como arbitrarias o caprichosas, así como también todas aquellas que son manifiestamente ineficaces o innecesarias para alcanzar los fines de interés general, o todas aquellas que se traduzcan en el

⁷⁴ GELLI, op. cit, pág. 428.

⁷⁵ GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada*, Tomo I – Artículos 1 a 43, Buenos Aires, La Ley, 4a. ed., 6a. reimp., 2013, pág. 429.

⁷⁶ GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada*, Tomo I – Artículos 1 a 43, Buenos Aires, La Ley, 4a. ed., 6a. reimp., 2013,

*hostigamiento u opresión de un individuo o grupo social determinado. Es, en definitiva, la regulación necesaria, indispensable y adecuada para satisfacer el bien común*⁷⁷. Según Gelli, el autor agrega un matiz más riguroso para operar el control de razonabilidad: que la medida sea indispensable. Por tanto, si se la puede reemplazar con otra, es irrazonable⁷⁸ -matiz con el que nos vamos acercando al criterio de estricta necesidad que veremos *infra*-.

Finalmente, Gelli añade que existen y pueden desarrollarse otros *standards* de razonabilidad, distinguiendo, para aplicarlos, el ejercicio del poder de policía de emergencia de la reglamentación ordinaria de los derechos, y diferenciando por categorías de derechos y garantías afectados, lo cual supone admitir una jerarquía entre ellos o, al menos, que determinadas reglamentaciones anulan casi siempre el derecho⁷⁹, la cual sería una posición de que habría derechos casi absolutos.

B.3. El criterio de estricta necesidad

Un matiz más riguroso para ejercer el control de razonabilidad está constituido por el criterio de estricta necesidad, el cual tiene ciertas similitudes con el criterio de necesidad expuesto por CLÉRICO en relación con el análisis del o de los medio/s adecuado/s para promover el o los fin/es. Sobre la base de un relevamiento de fallos de nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación y de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, Alonso Regueira describe que, cuando se adopta este parámetro, se requiere la existencia de una necesidad social imperiosa, y no resulta

suficiente demostrar que la restricción implementada sea útil, razonable u oportuna, puesto que, entre varias opciones para alcanzar el fin buscado por la norma, debe escogerse aquella que restrinja en menor medida el derecho protegido. Si el parámetro de la necesidad se aproxima al estudio de CLÉRICO, el criterio aquí expuesto introduce un segundo elemento: una necesidad social imperiosa (o finalidad).

Es decir que, frente a dos medidas que fueren adecuadas e incluso proporcionales a un fin constitucionalmente legítimo, únicamente será legítima la menos intrusiva a los derechos de las personas por ella afectadas. Cuando puede determinarse cuál medida resulta menos lesiva, la elección de una u otra ya no pertenecería al campo de la conveniencia, sino al de la razonabilidad y, por ende, su validez o invalidez resulta plenamente justiciable⁸⁰.

El autor advierte en este sentido que, a los fines del examen de necesidad, resulta completamente irrelevante la eficacia o la conveniencia de la medida adoptada, ya que se pone el acento en el grado de lesión o intrusión que recae sobre los derechos y garantías de los particulares, cuya defensa es inviolable de conformidad con el artículo 18 de la Constitución Nacional. Por ello, indica, no debe confundirse este test con los de oportunidad, mérito, eficacia o conveniencia, cuyo análisis resulta, en nuestro país, vedado al conocimiento de los jueces de la Nación⁸¹.

De este modo, señala Alonso Regueira, el criterio de estricta necesidad puede entenderse como una pauta de mayor intensidad que los de adecuación y

⁷⁷ BADENI, Gregorio, *Instituciones de Derecho Constitucional*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1a. ed., 1a. reimp., 2000, págs. 245-246.

⁷⁸ GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada*, Tomo I – Artículos 1 a 43, Buenos Aires, La Ley, 4a. ed., 6a. reimp., 2013, pág. 427.

⁷⁹ GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada*, Tomo I – Artículos 1 a 43, Buenos Aires, La Ley, 4a. ed., 6a. reimp., 2013, pág. 429.

⁸⁰ ALONSO REGUEIRA, Enrique M., "Artículo 30. Alcance de las Restricciones", en *La Convención Americana de Derechos Humanos y su proyección en el Derecho Argentino*, ALONSO REGUEIRA, Enrique M. (Director), Buenos Aires, La Ley, 1a. ed., 2012, págs. 536-537.

⁸¹ ALONSO REGUEIRA, Enrique M., "Artículo 30. Alcance de las Restricciones", en *La Convención Americana de Derechos Humanos y su proyección en el Derecho Argentino*, ALONSO REGUEIRA, Enrique M. (Director), Buenos Aires, La Ley, 1a. ed., 2012, pág. 537.

proporcionalidad, a fin de analizar la razonabilidad de las normas⁸².

Para terminar, el autor sostiene que el examen de razonabilidad del artículo 28 de la Constitución Nacional no se ve, en principio, alterado con la implementación del examen de estricta necesidad, de jerarquía constitucional a partir de la reforma de 1994 (artículo 75, inciso 22⁸³ de la Ley Fundamental). Por el contrario, cabe advertir -por un lado- que a la hora de decidir acerca de la responsabilidad internacional del Estado, sus conductas pueden ser evaluadas bajo el criterio de estricta necesidad, y que -por el otro- el Estado está obligado a la

⁸² ALONSO REGUEIRA, Enrique M., "Artículo 30. Alcance de las Restricciones", en *La Convención Americana de Derechos Humanos y su proyección en el Derecho Argentino*, ALONSO REGUEIRA, Enrique M. (Director), Buenos Aires, La Ley, 1a. ed., 2012, pág. 538.

⁸³ Dentro de la Segunda Parte "Autoridades de la Nación", Título Primero "Gobierno Federal", Sección Primera "Del Poder Legislativo", Capítulo Cuarto "Atribuciones del Congreso": "Corresponde al Congreso: (...) 22. (...) *La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; la Declaración Universal de Derechos Humanos; la Convención Americana sobre Derechos Humanos; el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y su Protocolo Facultativo; la Convención sobre la Prevención y la Sanción del Delito de Genocidio; la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial; la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer; la Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Cruelles, Inhumanos o Degradantes; la Convención sobre los Derechos del Niño; en las condiciones de su vigencia, tienen jerarquía constitucional, no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos. Sólo podrán ser denunciados, en su caso, por el Poder Ejecutivo Nacional, previa aprobación de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de esta Cámara. Los demás tratados y convenciones sobre derechos humanos, luego de ser aprobados por el Congreso, requerirán del voto de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara para gozar de la jerarquía constitucional*".

adopción de medidas tanto legislativas como administrativas y judiciales en el resguardo de los derechos amparados por los instrumentos internacionales de Derechos Humanos enumerados en el artículo 75, inciso 22) arriba citado⁸⁴.

B.4. Conclusiones intermedias acerca del principio de razonabilidad en general desde la óptica del Derecho Constitucional

(a) El principio de razonabilidad encuentra su raíz en el artículo 28 de la Constitución Nacional ("*Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio*"). Asimismo, se trata de una garantía implícita que se fundamenta en el artículo 33 de nuestra Carta Magna ("*Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno*"). Por su parte, algunos autores identifican referencias a la mentada garantía en el Preámbulo de nuestra Ley Fundamental, al mencionar, dentro de sus propósitos, los de "afianzar la justicia" (García Vizcaíno), o "asegurar los beneficios de la Libertad" (Reig).

(b) El citado artículo 28 debe leerse en paralelo con la primera frase del artículo 14 de la Constitución Nacional, en tanto establece que todos los derechos reconocidos en ella se ejercen conforme a las leyes que reglamentan su ejercicio. De esta manera, la disposición del artículo 28 funciona como un límite al ejercicio de la competencia reglamentaria de los derechos y garantías constitucionales: el artículo 28 de nuestra Carta Magna, en principio, fija los lindes a la competencia reglamentaria del Congreso establecida en el artículo 14. Si

⁸⁴ ALONSO REGUEIRA, Enrique M., "Artículo 30. Alcance de las Restricciones", en *La Convención Americana de Derechos Humanos y su proyección en el Derecho Argentino*, ALONSO REGUEIRA, Enrique M. (Director), Buenos Aires, La Ley, 1a. ed., 2012, pág. 538.

bien los derechos no son absolutos en su ejercicio, y existen múltiples razones para limitar aquel uso, la capacidad reglamentaria no es ilimitada sino que tiene bordes: las leyes no deben alterar los principios, los derechos y garantías constitucionales (Linares; Gelli; Alonso Regueira).

(c) Es por ello que, aunque el artículo 28 de nuestra Ley Fundamental no contiene la expresión, la doctrina y la jurisprudencia han elaborado el principio de razonabilidad como un intento de delimitación entre la reglamentación legítima y la que altera los derechos y garantías (Gelli).

(d) El artículo 28 referido plantea varios problemas de interpretación: el significado del término *alterar*; cuáles son los órganos de poder a quienes está dirigida la prohibición de alterar los principios, derechos y garantías declarados, dado que la disposición se refiere a las *leyes*; cuál es el alcance de los derechos y garantías protegidos contra la alteración, pues la regla indica a los reconocidos "(...) en los anteriores artículos (...)", y, finalmente, si la disposición establece un principio interpretativo o un principio normativo (Gelli).

(e) La razonabilidad es una garantía innominada del debido proceso, en particular, del debido proceso sustantivo con respecto a la ley formal y formal-material, consistente en la exigencia constitucional de que las leyes deben contener una equivalencia entre el hecho antecedente de la norma jurídica y el hecho consecuente de la prestación o sanción, teniendo en cuenta las circunstancias sociales que motivaron el acto, los fines perseguidos con él y el medio que, como prestación o sanción, establece dicho acto (Linares).

(f) El principio de razonabilidad completa al de legalidad (artículo 19 de la Constitución Nacional) (Bidart Campos).

(g) El principio de razonabilidad no suele incluirse entre los propios de la tributación, porque no es un principio específico de ella, sino un principio constitucional que vale denominar *general*. Pero, por esto mismo, es aplicable a la materia tributaria (Bidart Campos).

(h) La delimitación entre la reglamentación legítima y la que altera los derechos y garantías es una tarea compleja y nada sencilla de resolver, no obstante lo cual, es posible afinar las pautas o criterios de razonabilidad para delinear un principio interpretativo que afiance los controles y resguarde los derechos (Gelli).

(i) Una de esas pautas está dada por el examen de proporcionalidad, el cual se divide en tres subexámenes o submandatos: el de la adecuación técnica (o idoneidad); el del medio alternativo menos gravoso o menos lesivo; y el de la proporcionalidad en sentido estricto. En este esquema tripartito, únicamente cabe arribar al análisis del siguiente subprincipio, habiendo verificado correctamente el cumplimiento del anterior (CLÉRICO; Alonso Regueira).

(j) El subexamen o submandato de la adecuación técnica (o idoneidad) consiste en examinar si el medio escogido es capaz de fomentar el fin buscado; se busca establecer si el medio es de alguna forma adecuado para fomentar el fin; entendiéndose por "fin" un "estado de cosas que se persigue alcanzar o lograr", y, por "medio", un "estado de cosas que se provoca para lograr el fomento del fin" (CLÉRICO).

(k) El subexamen o submandato del medio alternativo menos gravoso o menos lesivo consiste en efectuar una comparación entre medios, para intentar dar respuesta a la pregunta de si se puede evitar la restricción del derecho a través de otro medio, o, por lo menos, reducir el grado de limitación. Este análisis consta de tres elementos: presupone (como el subexamen o submandato de la adecuación técnica) una relación de medio-fin; presupone más de un medio técnicamente adecuado, pues sin comparación de medios no puede llevarse a cabo este subexamen o submandato; y se trata de una comparación doble: primero, se comparan los medios con relación al fomento del fin estatal; segundo, se los compara con relación a la intensidad de la afectación del derecho (CLÉRICO). La Corte Interamericana de Derechos Humanos pareciera haber hecho aplicación de este subexamen o submandato

en el caso “Castañeda Gutman vs. México”.

(l) El subexamen o submandato de la proporcionalidad en sentido estricto supone preguntar por la importancia de la realización del fin y por la intensidad de la limitación del derecho fundamental (causada por la persecución del fin de la medida estatal). Que una medida estatal sea adecuada técnicamente y la menos lesiva son ciertamente argumentos que hablan a favor del fin y que pretenden justificar la limitación del derecho fundamental; sin embargo, no bastan para darla por justificada definitivamente: para ello, se exige que la medida estatal no sea desproporcionada en sentido estricto. De esta manera, en el subexamen o submandato de la proporcionalidad en sentido estricto se abordan cuestiones valorativas que no se tratan en los subexámenes o submandatos de la adecuación técnica y del medio menos lesivo (CLÉRICO). La Corte Interamericana de Derechos Humanos parece haber efectuado un examen de proporcionalidad de este tipo en el Caso “Granier vs. Venezuela”.

(m) Otras pautas de control de razonabilidad se basan en el análisis de los costos y beneficios que produce la norma para los derechos personales y para el interés público en general (Gelli).

(n) Un matiz más riguroso para ejercer el control de razonabilidad está constituido por el criterio de estricta necesidad, según el cual se requiere la existencia de una necesidad social imperiosa, y no resulta suficiente demostrar que la restricción implementada sea útil, razonable u oportuna, puesto que, entre varias opciones para alcanzar el fin buscado por la norma, debe escogerse aquella que restrinja en menor medida el derecho protegido (Alonso Regueira). Son, pues, dos elementos: medio menos lesivo del derecho y necesidad social imperiosa.

II.C. Criterios o pautas de razonabilidad en el Derecho Constitucional Tributario

Trasladándonos al campo del Derecho Fiscal, desde nuestra perspectiva, basándonos en la doctrina y la jurisprudencia relevadas y seleccionadas para el presente

específicamente en dicho área, podríamos encontrar otros criterios o pautas de razonabilidad, a partir de entender ésta como garantía constitucional de la tributación, la cual, en opinión de Horacio García Belsunce, funciona: a) independientemente, como garantía innominada; y b) como complemento o elemento de integración o valoración del resto de las garantías constitucionales explícitas⁸⁵.

C.1. La razonabilidad como garantía innominada independiente

Acerca de este primer aspecto, García Belsunce afirma que la razonabilidad del tributo no es otra cosa que la exigencia de un tributo formalmente legal e intrínsecamente justo. Para el autor, cuando en la sustancia del gravamen no se conforma la razonabilidad como parámetro de justicia, sea en la elección del hecho imponible, en la atribución de éste a un sujeto pasivo determinado, en los términos de la medición de la base imponible o en el *quantum* de la alícuota a aplicar sobre aquélla, no dándose una adecuada relación entre la base y el *quantum* -lo cual equivale a decir, entre la capacidad contributiva y el monto del tributo, o entre éste analizado en el conjunto de los elementos que lo integran y la finalidad política, económica o financiera perseguida con él-, es dable invocar la falta de razonabilidad o justicia del tributo⁸⁶.

C.2. La razonabilidad como elemento que integra o complementa las garantías explícitas del contribuyente

Respecto de este segundo aspecto, conforme lo desarrollado por doctrinarios

⁸⁵ GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *Temas de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982, pág. 126.

⁸⁶ GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *Temas de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982, págs. 126- 127.

como García Vizcaíno⁸⁷; García Belsunce⁸⁸; Arístides Corti⁸⁹; Casás⁹⁰, el principio de razonabilidad se vincula con las garantías de la no confiscatoriedad y de la igualdad, entre otras, ello a partir del trabajo de Linares, quien distinguía entre dos especies de razonabilidad e irrazonabilidad jurídica: la de ponderación y la de selección⁹¹.

C.2.1. La razonabilidad de la ponderación

Sobre esta especie de razonabilidad, García Belsunce refiere que es la razonabilidad del monto del gravamen frente a la riqueza objeto de él, a la capacidad contributiva del sujeto y a los fines políticos y económicos perseguidos con su creación, que ha de servir de pauta de la confiscatoriedad o no del tributo, o sea, si afecta una porción sustancial del capital o de la renta del contribuyente⁹².

Por su parte, Arístides Corti exponía que la modalidad de la razonabilidad vinculada al principio de no confiscatoriedad (la razonabilidad ponderativa prohibitiva de la confiscatoriedad), atiende a la justa proporcionalidad que debe necesariamente existir entre el antecedente y el consecuente de las endonormas y perinormas integrativas de las normas jurídicas. Brevemente, el autor recordaba que, en materia tributaria, la

endonorma se construye con un antecedente (hecho imponible) y un consecuente (obligación tributaria), y la perinorma, con el incumplimiento de la obligación tributaria (antecedente), y las sanciones tributarias (cumplimiento forzado, responsabilidades impositivas), resarcitorias (intereses) y penales (multas, penas privativas de la libertad), como consecuentes. A su vez, conectadas a los antecedentes, las circunstancias del caso o motivo determinante de la norma, y guardando relación con los consecuentes, el fin que la sanción legislativa procura. En esta inteligencia, la razonabilidad ponderativa alude al equilibrio sustancial que debe existir entre antecedente y consecuente, entre motivaciones y fines legislativos. Así las cosas, la razonabilidad ponderativa reconduce la cuestión al tema de la equidad, entendida en materia tributaria como principio de no confiscatoriedad, en la medida en que la tributación confiscatoria excede el equilibrio entre antecedente (hecho imponible) y consecuente (obligación tributaria), al imponer una tributación desproporcionada (expoliatoria, asfixiante) en relación con la riqueza gravada⁹³.

C.2.2. La razonabilidad de la selección

Acerca de esta especie de razonabilidad, García Belsunce apunta que la igualdad que importa tratar igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales, conduce a que las distinciones no sean arbitrarias ni importen persecución ilegítima o privilegio indebido de personas o grupo de personas; esto es, que las categorías que se creen en función de circunstancias y condiciones diferentes tengan un fundamento de razonabilidad en la selección. En otros términos, debe haber razonabilidad en elegir ciertos hechos o situaciones o circunstancias para establecer las categorías, o para no establecerlas y formar un género único que, a su vez, puede

⁸⁷ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I – Parte general, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 6a. ed., 2014, pág. 501 y ss.

⁸⁸ GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *Temas de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982, pág. 127 y ss.

⁸⁹ CORTI, Arístides Horacio M., “De los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad)”, en GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1994, pág. 294 y ss.

⁹⁰ CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1a. ed., 1a. reimp., 2005, pág. 178.

⁹¹ LINARES, Juan Francisco, *Razonabilidad de las leyes – El “debido proceso” como garantía innominada en la Constitución Argentina*, Buenos Aires, Astrea, 2a. ed., 1970, pág. 114 y ss.

⁹² GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *Temas de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982, pág. 127.

⁹³ CORTI, Arístides Horacio M., “De los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad)”, en GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1994, págs. 294-295.

o no ser razonable⁹⁴.

García Vizcaíno explica que el principio de igualdad, también llamado principio de “isonomía”, encuentra su fundamento en el artículo 16 de la Constitución Nacional, que dispone que todos los habitantes son iguales ante la ley, y que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. Esta garantía no alude a la igualdad numérica -consistente en que cada habitante pague el mismo importe, como en la “capitación”-, sino a la igualdad de capacidad contributiva, y excluye todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra personas o categorías de personas. Por su parte, las cargas públicas comprenden los deberes formales impuestos a los administrados⁹⁵.

Conforme la definición de Linares, la razonabilidad de la selección es la valoración de ciertas circunstancias del caso para elegir unas y eliminar otras en la determinación del hecho antecedente al cual se imputa una consecuente (prestación o sanción)⁹⁶. En esta tarea, cuando las leyes crean categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes, la regla de la igualdad fiscal, de acuerdo con Segundo Víctor Linares Quintana, establece las siguientes condiciones:

- 1) Todos los contribuyentes comprendidos en una misma categoría deben recibir el mismo tratamiento;
- 2) La clasificación ha de ser razonable, es decir, debe tener razón de ser en la naturaleza de las cosas de que se trata;
- 3) La clasificación debe excluir toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas;
- 4) “el trato diferencial debe comportar la justa igualdad que la Constitución llama

equidad, que toma en consideración las diferencias que caracterizan a cada una de las personas en la materia regulada por el régimen legal de que se trata, para determinar quiénes son iguales, así como la relación que la obligación impuesta por la ley mantenga con las necesidades o conveniencias generales en el lugar, tiempo y modo de su aplicación, para determinar si son o no iguales las circunstancias”;

5) Se debe respetar la uniformidad y la generalidad;

6) La tasa del tributo puede considerar no sólo la capacidad contributiva del sujeto, “sino también la medida de su deber de contribuir, la cual tiene su razón de ser distinta de la sola capacidad económica del contribuyente”⁹⁷.

Por su lado, Arístides Corti sostenía que la razonabilidad selectiva, conectada con el principio de igualdad, prohibitiva de la arbitrariedad, complementa al principio de igualdad. Ello en cuanto opera como un *standard* jurídico apto para juzgar si las distinciones, clasificaciones, categorías o inclusiones y exclusiones efectuadas en ellas por el legislador, resultan o no razonables. Para ello, evalúa si median o no a su respecto motivaciones sustantivas (circunstancias de hecho) que justifican la delimitación legal de la categoría, o si, en cambio, dichas motivaciones resultan censurables a la luz del *standard* en trato, de comprobarse una finalidad espuria de ilegítima u odiosa persecución o indebido privilegio o favor arbitrario de personas o grupos de personas. En este sentido, explicaba el autor que, en materia tributaria, la razonabilidad selectiva no controla el equilibrio que pueda existir entre el antecedente (hecho imponible) y el consecuente (prestación tributaria) o entre medios (dicha prestación) y fines procurados por la norma, sino la razonabilidad (o

⁹⁴ GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *Temas de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982, pág. 127.

⁹⁵ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I – Parte general, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 6a. ed., 2014, pág. 515.

⁹⁶ LINARES, Juan Francisco, *Razonabilidad de las leyes – El “debido proceso” como garantía innominada en la Constitución Argentina*, Buenos Aires, Astrea, 2a. ed., 1970, pág. 152.

⁹⁷ LINARES QUINTANA, Segundo Víctor, *Tratado de la ciencia del Derecho Constitucional -argentino y comparado-*, Tomo 4, Buenos Aires, Alfa, 1956, págs. 423-424 (citado en GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I – Parte general, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 6a. ed., 2014, pág. 522).

arbitrariedad) de las categorías o clasificaciones de la riqueza (capacidad contributiva), o de sus titulares, esto es, juzga acerca de la razonable formación de dichas categorías, como también de las inclusiones o exclusiones efectuadas por el legislador al definir los aspectos materiales y subjetivos del hecho imponible. A este respecto, el intérprete deberá indagar si existen bases objetivas o razón sustancial para que las propiedades o las personas estén catalogadas en grupos distintos. Se advertía así, para el doctrinario, cómo esta modalidad de razonabilidad se halla "emparentada con el principio de igualdad" en cuanto la enriquece como "justa igualdad"⁹⁸.

En la línea antedicha, Casás considera que pueden clasificarse los contribuyentes o la materia imponible en grupos o categorías, para lo cual el legislador ha de tomar en cuenta la capacidad contributiva en cada caso -de manera que se ingrese igual tributo frente a igual capacidad contributiva-, o criterios extrafiscales razonables, pero descartando utilizar a tal fin las denominadas "categorías sospechosas", o alentando finalidades persecutorias o de indebido favor o privilegio. El autor refiere que en las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, llevadas a cabo en Salvador de Bahía (Brasil) en el año 2000, dentro del Tema I: "Derechos humanos y tributación", se dejó recomendado que: *"7.1. Las desigualdades y discriminaciones efectuadas por el legislador deben obedecer al principio de razonabilidad, tanto por su ponderación, como por su elección, prohibiéndose...la discriminación por razón de sexo, raza, religión, nacionalidad, domicilio y cualquier otra característica subjetiva diferente de la capacidad económica, así como los privilegios fiscales injustificados"*⁹⁹.

⁹⁸ CORTI, Arístides Horacio M., "De los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad)", en GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1994, págs. 294-295.

⁹⁹ CASÁS, José Osvaldo, *Carta de Derechos del Contribuyente Latinoamericano*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1a. ed., 2014, págs. 99 y 107.

Vinculando las dos modalidades de razonabilidad señaladas entre sí, García Belsunce afirma que, si las garantías constitucionales de la no confiscatoriedad y de la igualdad se refieren, en última instancia, a la capacidad contributiva del sujeto obligado, y si la capacidad contributiva es la resultante de un juicio de valor del legislador acerca de manifestaciones directas o indirectas de capacidad económica para el pago de los tributos, la razonabilidad de esos juicios de valor es la pauta o parámetro determinante de la justicia de aquellos. Es al Poder Judicial a quien corresponde juzgar, con sus parámetros axiológicos, si los juicios de valor del legislador al apreciar la capacidad contributiva permiten que ella sea calificada de razonable o no, y su irrazonabilidad configura inexorablemente una causal de inconstitucionalidad¹⁰⁰.

C.2.3. La razonabilidad como exigencia de coherencia

Finalmente, Arístides Corti enumeraba una tercera modalidad de la razonabilidad, una tercera limitación al poder tributario y a los derechos subjetivos del Fisco, que también pueden ser encuadrados a la luz del *standard* constitucional de razonabilidad, referida a la exigencia de que los instrumentos tributarios sean coherentes -tanto en su diseño como en su aplicación- con su matriz técnica o esencia jurídico-económica; una modalidad vinculada con la racionalidad jurídica, económica y técnica del tributo. El autor citaba tres ejemplos en los cuales, en el ámbito de la tributación, deviene infringida la exigencia de coherencia:

Cuando el legislador elige como hecho imponible o generador de la obligación tributaria una manifestación mediata o indirecta de capacidad contributiva (circulación, consumo), recurriendo a tal fin a impuestos indirectos, trasladables al consumo (Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a los Consumos Específicos,

¹⁰⁰ GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *Temas de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982, págs. 127- 128.

Impuesto sobre los Ingresos Brutos), tributos cuya economía exige la incorporación (traslación) de su monto al costo del bien o servicio gravado, y esta posibilidad, consustancial con la matriz técnica del gravamen, se destruye porque el legislador le asigna efectos retroactivos, de modo que incida sobre operaciones concluidas con anterioridad a su entrada en vigencia (o al menos con anterioridad a la verificación del efecto noticia del proyecto de ley). En este supuesto, la gabela creada con incidencia sobre dichas operaciones pretéritas concluidas operará como directa a la rentabilidad, transformándose, respecto de ellas, de impuesto indirecto trasladable al consumo en otro directo a la renta, con la consiguiente desnaturalización de su esencia jurídico-económica. De allí que, aun admitiendo por sola hipótesis la viabilidad de la retroactividad impositiva, ella no puede exceder las exigencias de previsibilidad en su imposición, por lo menos cuando se trata de impuestos que gravan el consumo, ya que una retroactividad excedente del efecto noticia conlleva la subversión de la economía del tributo, desnaturalizándolo en su funcionamiento y convirtiéndolo en contradictorio con las específicas exigencias de coherencia de los instrumentos tributarios.

a) Cuando el legislador crea un impuesto indirecto trasladable al consumo y prohíbe su traslación, no ya respecto de operaciones pretéritas, sino en orden a operaciones futuras, como acontece cuando el Estado, en ejercicio del poder tributario, establece un gravamen a la circulación o al consumo, y luego, en ejercicio del poder de policía o regulación económica de la actividad, fija o mantiene tarifas o precios que no lo contemplan como integrativo del costo, con la consiguiente alteración de su matriz o esencia, al convertirlo en directo a la renta en oposición a su naturaleza y función propias. Destacaba el autor que se verifica igualmente en este supuesto una modalidad de incoherencia en la tributación, reconocida como ilegítima por la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir del precedente

“Aerolíneas Argentinas”^{101 102}.

En el caso, la actora, una sociedad del Estado que desarrollaba la actividad de transporte interprovincial de personal, había interpuesto demanda de repetición contra la provincia de Buenos Aires, con el objeto de obtener la devolución de sumas de dinero abonadas en concepto del Impuesto provincial sobre los Ingresos Brutos. De las constancias del proceso resultaba que el precio del billete que percibía la accionante era fijado por el Estado Nacional, de acuerdo con la política tarifaria oficial, y en la fijación de las tarifas aéreas de la empresa, elaboradas de acuerdo al procedimiento establecido por la Resolución N° 357/78 de la Secretaría de Transportes y Obras Públicas, no se había tenido en cuenta la incidencia del gravamen en cuestión¹⁰³. Por tal motivo, el tributo no podía ser trasladado por la firma al precio y debía ser soportado por ella, lo que la llevó a promover la demanda. La actora reputaba al impuesto inconstitucional por considerarlo violatorio del artículo 67, inciso 12) (hoy, artículo 75, inciso 13) de la Constitución Nacional. Asimismo, sostenía que contrariaba la prohibición de analogía contenida en el artículo 9, inciso b)¹⁰⁴ de la Ley de

¹⁰¹ “Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado c/ Provincia de Buenos Aires s/ repetición”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 308:2153, sentencia del 13/11/1986.

¹⁰² CORTI, Arístides Horacio M., “De los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad)”, en GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1994, pág. 298.

¹⁰³ Ver voto de la mayoría, Considerando 5°).

¹⁰⁴ Dentro del Capítulo II “Obligaciones emergentes del régimen de esta ley”: “La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga: (...) b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipalidades de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales coparticipados por esta ley (...)”. En igual sentido, el actual régimen de Coparticipación Federal dispuesto por la Ley N° 23.548 (B.O.: 26/01/1988), artículo 9, inciso b), dentro del Capítulo II “Obligaciones emergentes del régimen de esta ley”.

Coparticipación Federal N° 20.221¹⁰⁵ (texto según Ley N° 22.006¹⁰⁶), ya que, al incidir sobre sus rentas, el Impuesto provincial sobre los Ingresos Brutos resultaba análogo al Impuesto nacional coparticipado a las Ganancias. Nuestra Corte Suprema, en instancia originaria, por mayoría¹⁰⁷, resolvió hacer lugar a la demanda y condenar a la provincia a pagar el capital reclamado más sus intereses y actualización monetaria hasta la fecha del efectivo pago.

En lo que aquí interesa, la mayoría del Tribunal comenzó por destacar que “(...) *si bien la traslación impositiva es un fenómeno regido por las leyes de la economía (...), existen casos en los que es posible y además necesario, reconocer trascendencia jurídica a los efectos económicos de los impuestos para arribar a una solución que resulte armónica con los derechos y garantías que establece la Constitución Nacional y con el ordenamiento jurídico vigente (...)*”¹⁰⁸. Partiendo de esa base, la mayoría de la Corte sostuvo que, en el caso en análisis, la incidencia del Impuesto provincial sobre los Ingresos Brutos sobre la rentabilidad de la empresa hacía operar a ese tributo como de naturaleza directa, atendiendo a los datos proporcionados por la realidad económica, “(...) *la que no autoriza sin más a presumir que los impuestos llamados directos en la doctrina de la tributación se puedan trasladar a los precios (...)*”¹⁰⁹. En tales condiciones, y teniendo en cuenta las circunstancias de la causa, los jueces que conformaron la mayoría del Tribunal concluyeron que la gabela cuestionada por la accionante no era susceptible de traslación “(...) *por no estar contemplada su incidencia en el precio oficial del billete aéreo (...)*”, lo cual conducía a que fuese “(...) *inexorablemente soportado por la actora (...)*”, en detrimento del principio

consagrado en el artículo 9, inciso b) de la Ley N° 20.221 (texto según Ley N° 22.006) que establece la “(...) *imposibilidad de mantener o establecer impuestos locales sobre la materia imponible sujeta a imposición nacional coparticipable (...)*”¹¹⁰. Por lo expuesto, y por el hecho de encontrarse las rentas de la actora sujetas al Impuesto a las Ganancias, en el voto mayoritario de la Corte se indicó que la aplicación del tributo local importaba la configuración de la hipótesis de doble imposición reñida con aquel principio, lo cual autorizaba a hacer lugar a la demanda. El referido voto agregó que dicha solución tendía a “(...) *revertir la incoherencia que revelan los actos del Estado que, por un lado, no incluye el impuesto a los ingresos brutos en el costo de la tarifa oficial de la empresa de transporte aéreo, y, por el otro, el mismo Estado lato sensu intenta percibir dicho impuesto, cuando la aludida exclusión lo desnaturalizó en su sustancia técnica, con lesión al principio de ejemplaridad que debe presidir sus actos*”¹¹¹.

c) Por último, el tercer supuesto de infracción a la exigencia de coherencia señalado por Corti consiste en el establecimiento de un impuesto a los servicios profesionales (como el Impuesto al Valor Agregado a los abogados o al ejercicio de la actividad profesional mediante el Impuesto sobre los Ingresos Brutos -también indirecto-), y la no admisión de su adición o repercusión al monto del honorario regulado o estipulado. Esta situación, conforme cita el autor, mereció jurisprudencia de nuestra Corte Suprema en el fallo “Compañía General de Combustibles S.A.”^{112 113}.

¹¹⁰ Del voto de la mayoría, Considerando 9°).

¹¹¹ Del voto de la mayoría, Considerando 10°).

¹¹² “Recurso de hecho deducido por Arístides Horacio M. Corti en la causa Compañía General de Combustibles S.A. s/ recurso de apelación”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 316:1533, sentencia del 16/06/1993.

¹¹³ CORTI, Arístides Horacio M., “De los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad)”, en GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1994, pág. 299.

¹⁰⁵ B.O.: 28/03/1973.

¹⁰⁶ B.O.: 08/06/1979.

¹⁰⁷ Ministros Caballero y Fayt; según su voto, Petracchi.

¹⁰⁸ Del voto de la mayoría, Considerando 7°) y su cita.

¹⁰⁹ Del voto de la mayoría, Considerando 8°) y su cita.

En la causa, se discutía si la parte condenada en costas podía serlo igualmente a adicionar al pago de los honorarios regulados al profesional que actuó en juicio por su contraria, el importe correspondiente al Impuesto al Valor Agregado que recae sobre tales emolumentos. El Tribunal Fiscal de la Nación rechazó la solicitud formulada por el letrado de la actora, quien era el acreedor de aquellos. A su turno, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala II) confirmó el fallo, tras considerar que no existía ninguna norma legal que permitiera incluir el monto de la gabela en las costas del juicio. Disconforme, el abogado acudió por vía de queja a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, habiéndole sido denegado el recurso extraordinario del artículo 14 de la Ley N° 48. Nuestro Máximo Tribunal, por unanimidad, resolvió hacer lugar a la queja, dejar sin efecto la resolución apelada y mandar los autos al tribunal de origen para que proceda a dictar un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo allí decidido.

La Corte comenzó por sostener que el Impuesto al Valor Agregado “(...) ha sido concebido por el legislador como un impuesto indirecto al consumo, esencialmente trasladable (...)” y, partiendo de ello, recordó su doctrina expuesta en el precedente “Aerolíneas Argentinas” respecto del reconocimiento de los efectos económicos de los impuestos¹¹⁴. En esa línea, continuó el Tribunal afirmando que, en el expediente en análisis, no cabía prescindir de dicha circunstancia “(...) toda vez que el propio texto legal¹¹⁵, en su art. 48¹¹⁶, impone

el ajuste de los precios concertados en la medida de la incidencia fiscal que sobre ellos tengan las modificaciones del régimen de las exenciones, o de las respectivas alícuotas, o bien el establecimiento de nuevos hechos imponible (...).” Para la Corte, aun cuando los honorarios regulados judicialmente no podían asimilarse literalmente a los precios concertados a que se refiere la mencionada norma, ello no permitía obviar la ponderación de que tal precepto revelaba inequívocamente que el legislador había previsto el funcionamiento del tributo de manera tal que su carga se trasladase hacia quien hubiese de pagar por el bien o el servicio gravado, sin que existiesen elementos que autorizasen a suponer que la materia bajo examen -los emolumentos- constituyesen una excepción a ese principio¹¹⁷. Sobre esa base, la Corte concluyó que lo decidido por la Alzada, al no admitir que el importe del Impuesto al Valor Agregado integrase las costas del juicio, adicionándose a los honorarios regulados, implicaba desnaturalizar la aplicación del referido tributo, “(...) pues de acuerdo con el criterio en que se sustenta el pronunciamiento recurrido, la gabela incidiría directamente sobre la renta del profesional, en oposición al modo como el legislador concibió el funcionamiento del impuesto (...)”¹¹⁸.

Arístides Corti advertía que, con estos ejemplos, quedaba de manifiesto que la exigencia de razonabilidad (coherencia, consecuencia) de los tributos puede alcanzar resultados no confiscatorios, pero igualmente inconstitucionales, en la medida que conduzcan a resultados irrazonables por inconsistentes con sus efectos jurídicos sustantivos o económicos, al anidar en su diseño o aplicación vicios de autocontradicción o incoherencia incompatibles con su naturaleza, funcionamiento y objeto específicos¹¹⁹.

¹¹⁴ Considerando 6°).

¹¹⁵ Ley de Impuesto al Valor Agregado N° 23.349 (B.O.: 25/08/1986).

¹¹⁶ Dentro del Título VIII “Disposiciones Generales”: “En los casos de operaciones con precios concertados a la fecha en que entraran en vigencia modificaciones del régimen de exenciones o de las alícuotas a las que se liquida el gravamen, dichos precios deberán ser ajustados en la medida de la incidencia fiscal que sobre ellos tuvieran tales modificaciones (...)”.

¹¹⁷ Considerando 7°).

¹¹⁸ Considerando 8°) y su cita.

¹¹⁹ CORTI, Arístides Horacio M., “De los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad)”, en GARCÍA BELSUNCE, Horacio A.,

En suma, para el autor aquí citado, la razonabilidad ponderativa, excluyente de la tributación confiscatoria (principio de no confiscatoriedad); la razonabilidad selectiva, excluyente de las clasificaciones arbitrarias de capacidad contributiva; y la razonabilidad como garantía de coherencia y consecuencia en la formulación legal y en la aplicación administrativa y judicial de los tributos, son los elementos con los que se construye la equidad, principio que, junto con el de igualdad, es uno de los dos principios de justicia que gobiernan la tributación, los cuales hacen a la legitimación de contenido en que se sustenta la tributación¹²⁰.

Estudios de Derecho Constitucional Tributario, Buenos Aires, Depalma, 1994, págs. 296-299.

¹²⁰ El autor destacaba que la tributación se sustenta en una triple y concurrente legitimación constitucional: 1) legitimación de origen: principio calificado de legalidad (representatividad); 2) legitimación de fines: principio de finalidad pública (bienestar general); y 3) legitimación de contenido: principios de justicia: principio de igualdad; y principio de equidad. En este sentido, refería que el derecho tributario material o sustantivo, rama autónoma -no independiente- del ordenamiento jurídico, entendido éste como totalidad unificada sin compartimientos estancos, tiene su fundamento preceptivo, orgánico y axiológico de validez en la Constitución Nacional, de allí también que el tributo (instituto central o nuclear del derecho tributario material) deba reunir una triple legitimación: de origen, de contenido y de fines. La legitimación de origen remite a la legalidad calificada por la representación; la legitimación de fines, al engarce de sus normas con la causa-fin del tributo, residente en el bienestar general del Preámbulo, centrandó su finalidad, sea en la financiación del gasto público económicamente eficiente y socialmente progresivo, sea en cometidos extrafiscales o funcionales -económicos y sociales- de estabilidad, desarrollo y redistribución propios de un Estado social y democrático de derecho. La legitimación de contenido apunta a la justicia de la tributación en orden a sus exigencias de igualdad y equidad (principios de generalidad, proporcionalidad, comprensiva de la progresividad, razonabilidad y no confiscatoriedad). Todos conceptos jurídicos interrelacionados y sujetos a una interpretación integrada y sistemática (CORTI, Arístides Horacio M., "De los principios de justicia que gobiernan la tributación -igualdad y equidad-",

Entendemos que este concepto de razonabilidad también podría utilizarse como interpretativo de la validez constitucional de las normas en consonancia con los otros principios de la Constitución Nacional mencionados. Bajo este parámetro, una norma sería irrazonable cuando no tuviese en cuenta la capacidad contributiva del sujeto o cuando le dispensase un trato desigual injustificado.

C.4. Conclusiones intermedias acerca de los criterios o pautas de razonabilidad en el Derecho Constitucional Tributario

(a) Trasladándonos al campo del Derecho Fiscal, desde nuestra perspectiva, basándonos en la doctrina y la jurisprudencia relevadas y seleccionadas para el presente específicamente en dicho área, podríamos encontrar otros criterios o pautas de razonabilidad, a partir de entender ésta como garantía constitucional de la tributación, la cual funciona: a) independientemente, como garantía innominada; y b) como complemento o elemento de integración o valoración del resto de las garantías constitucionales explícitas (García Belsunce).

(b) Como garantía innominada, consiste en la exigencia de un tributo formalmente legal e intrínsecamente justo. En este sentido, implica que, en la sustancia del gravamen, se adopte la razonabilidad como parámetro de justicia, sea en la elección del hecho imponible, en la atribución de éste a un sujeto pasivo determinado, en los términos de la medición de la base imponible o en el *quantum* de la alícuota a aplicar sobre aquélla, estableciéndose una adecuada relación entre la base y el *quantum* -lo cual equivale a decir, entre la capacidad contributiva y el monto del tributo, o entre éste analizado en el conjunto de los elementos que lo integran y la finalidad política, económica o financiera perseguida con él- (García Belsunce).

(c) Como elemento que integra o

en GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1994, págs. 271-272 y 299-300).

complementa las garantías explícitas del contribuyente, el principio de razonabilidad se vincula con las garantías de la no confiscatoriedad y de la igualdad, entre otras, a partir de lo cual se puede distinguir entre dos especies de razonabilidad e irrazonabilidad jurídica: la de ponderación y la de selección (Linares; García Vizcaíno; García Belsunce; Arístides Corti; Casás).

(d) La razonabilidad de la ponderación, vinculada con la garantía de la no confiscatoriedad, atiende a la justa proporcionalidad que debe necesariamente existir entre el antecedente y el consecuente de las endonormas y perinormas integrativas de las normas jurídicas. En materia tributaria, la endonorma se construye con un antecedente (hecho imponible) y un consecuente (obligación tributaria), y la perinorma, con el incumplimiento de la obligación tributaria (antecedente), y las sanciones tributarias (cumplimiento forzado, responsabilidades impositivas), resarcitorias (intereses) y penales (multas, penas privativas de la libertad), como consecuentes. A su vez, conectadas a los antecedentes, las circunstancias del caso o motivo determinante de la norma, y guardando relación con los consecuentes, el fin que la sanción legislativa procura. En esta inteligencia, la razonabilidad ponderativa alude al equilibrio sustancial que debe existir entre antecedente y consecuente, entre motivaciones y fines legislativos. Así las cosas, la razonabilidad ponderativa prohíbe la confiscatoriedad, en la medida en que la tributación confiscatoria excede el equilibrio entre antecedente (hecho imponible) y consecuente (obligación tributaria), al imponer una tributación desproporcionada (expoliatoria, asfixiante) en relación con la riqueza gravada (Arístides Corti). En otras palabras, la razonabilidad de la ponderación es la razonabilidad del monto del gravamen frente a la riqueza objeto de él, a la capacidad contributiva del sujeto y a los fines políticos y económicos perseguidos con su creación, que ha de servir de pauta de la confiscatoriedad o no del tributo, o sea, si afecta una porción sustancial del capital o de

la renta del contribuyente (García Belsunce).

(e) La razonabilidad de la selección, vinculada con la garantía de igualdad, es la valoración de ciertas circunstancias del caso para elegir unas y eliminar otras en la determinación del hecho antecedente al cual se imputa una consecuente (prestación o sanción) (Linares). Implica que las categorías que se creen en función de circunstancias y condiciones diferentes tengan un fundamento de razonabilidad en la selección; debe haber razonabilidad en elegir ciertos hechos o situaciones o circunstancias para establecer las categorías (García Belsunce). En esta tarea, cuando las leyes crean categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes, la regla de la igualdad fiscal establece condiciones; entre ellas, que todos los contribuyentes comprendidos en una misma categoría deben recibir el mismo tratamiento; que la clasificación ha de ser razonable, es decir, debe tener razón de ser en la naturaleza de las cosas de que se trata; y que la clasificación debe excluir toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas (Linares Quintana). De esta manera, la razonabilidad de la selección opera como un *standard* jurídico apto para juzgar si las distinciones, clasificaciones, categorías o inclusiones y exclusiones efectuadas en ellas por el legislador, resultan o no razonables. Para ello, evalúa si median o no a su respecto motivaciones sustantivas (circunstancias de hecho) que justifican la delimitación legal de la categoría, o si, en cambio, dichas motivaciones resultan censurables a la luz del *standard* en trato, de comprobarse una finalidad espuria de ilegítima u odiosa persecución o indebido privilegio o favor arbitrario de personas o grupos de personas (Arístides Corti).

II.D. El examen de razonabilidad en general en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

En términos generales, a partir de la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal relevada por Gelli para su análisis del artículo 28 de la Constitución Nacional,

según la autora, la Corte Suprema argentina ha elaborado desde antiguo pautas de razonabilidad para examinar la constitucionalidad en el ejercicio del poder de policía, básicamente¹²¹. Sería ello una aplicación de la garantía de razonabilidad como principio interpretativo.

Conforme lo desarrolla la autora citada, según la doctrina de nuestro Máximo Tribunal, este no tiene atribuciones para analizar la conveniencia, oportunidad o eficacia de las normas, pues esa es una atribución propia de los poderes políticos. Lo contrario implicaría sustituir, por parte de los tribunales, los criterios del Congreso Federal acerca de las políticas públicas que deben instrumentarse, por las opiniones de los magistrados judiciales sobre el punto, violando, con ello, la división de poderes. En consecuencia, la Corte estableció, en un principio, la frontera de las cuestiones políticas no judiciales para examinar la razonabilidad de las leyes -por lo menos en materia de emergencias económicas y sociales-, sin pronunciarse entonces sobre la cuestión de fondo. A partir de la década de 1990, nuestro Tribunal cimero dejó de emplear de modo sistemático la expresión *cuestiones políticas* como justificación de un control de constitucionalidad y razonabilidad diluidos, y la sustituyó por filtros constituidos por la exigencia de legitimación, en especial, activa, y la existencia de agravio concreto¹²².

D.1. Los casos "Ercolano", "Inchauspe c/ Junta Nacional de Carnes", "Cine Callao" y "Smith"

De los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación relevados por Gelli para el tema en análisis se desprenden los emitidos en los casos "Ercolano"¹²³,

"Inchauspe c/ Junta Nacional de Carnes"¹²⁴, "Cine Callao"¹²⁵ y "Smith"¹²⁶. El tema es por demás extenso por lo que, para este trabajo, se tomó la selección realizada por una académica de prestigio en una obra actualizada al año 2013.

En el caso "Ercolano", el actor había impugnado la constitucionalidad del artículo 1 de la Ley N° 11.157¹²⁷, el cual prohibía cobrar, durante dos años contados desde su promulgación, por la locación de casas, piezas y departamentos, destinados a habitación, comercio o industria en el territorio del país, un precio mayor que el que se pagaba por ellos el 1° de Enero de 1920. El accionante sostenía que la reglamentación del precio de la locación (objeto de dicha norma) era incompatible con el derecho de usar y disponer de la propiedad, con el principio de la inviolabilidad de esta y con la prohibición de alterar las garantías fundamentales con leyes reglamentarias, consignados en los artículos 14, 17¹²⁸ y 28 de la Constitución Nacional, respectivamente. Nuestro Tribunal cimero, por mayoría¹²⁹, confirmó la sentencia de la instancia anterior que había sido contraria a la petición del actor, y sostuvo que la norma cuestionada, de la manera en que había sido aplicada en

Julieta", Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 136:170, sentencia del 28/04/1922.

¹²⁴ "Inchauspe Hnos., Pedro c/ Junta Nac. de Carnes", Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 199:483, sentencia del 01/09/1944.

¹²⁵ "Cine Callao s/ interpone recurso jerárquico c/ resolución dictada por la Direc. Nac. Serv. Empleo", Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 247:121, sentencia del 22/06/1960.

¹²⁶ "Banco de Galicia y Buenos Aires s/ solicita intervención urgente en autos: "Smith, Carlos Antonio c/ Poder Ejecutivo Nacional o Estado Nacional s/ sumarísimo", Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 325:28, sentencia del 01/02/2002.

¹²⁷ B.O.: 29/09/1921.

¹²⁸ Dentro de la Primera Parte, Capítulo Primero "Declaraciones, derechos y garantías": "La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley (...)".

¹²⁹ Ministros De Palacio, J. Figueroa Alcorta y Ramón Méndez.

¹²¹ GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada*, Tomo I – Artículos 1 a 43, Buenos Aires, La Ley, 4a. ed., 6a. reimp., 2013, pág. 425.

¹²² GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada*, Tomo I – Artículos 1 a 43, Buenos Aires, La Ley, 4a. ed., 6a. reimp., 2013, págs. 425-426.

¹²³ "Ercolano, Agustín c/ Lanteri de Renshaw,

el fallo apelado, no era repugnante a lo dispuesto en los citados artículos 14, 17 y 28 de la Ley Fundamental.

La Corte comenzó afirmando que “(...) *Ni el derecho de usar y disponer de la propiedad, ni ningún otro derecho reconocido por la Constitución, reviste el carácter de absoluto. Un derecho ilimitado sería una concepción antisocial. La reglamentación o limitación del ejercicio de los derechos individuales es una necesidad derivada de la convivencia social. Reglamentar un derecho es limitarlo, es hacerlo compatible con el derecho de los demás dentro de la comunidad y con los intereses superiores de esta última (...)*”¹³⁰.

Luego, sostuvo que, si bien, en principio, la determinación del precio es una facultad privativa del propietario, un atributo del derecho de usar y disponer de sus bienes y un aspecto de su libertad civil, por lo que el Estado no tiene el poder general de fijar o limitar el precio de las cosas del dominio particular, existen circunstancias muy especiales en las que, por la dedicación de la propiedad privada a objetos de intenso interés público y por las condiciones en que ella es explotada, se justifica y se hace necesaria la intervención del Estado en los precios, en protección de intereses vitales de la comunidad¹³¹.

En lo que refiere a las facultades del Poder Judicial frente a la reglamentación estatal y al control de razonabilidad de la medida cuestionada en el caso, la Corte proclamó que “(...) *No es del resorte del Poder Judicial decidir acerca del acierto de los otros poderes públicos en la elección del medio empleado para conjurar esa situación crítica, ni de las consecuencias de orden económico que puedan derivar de la aplicación de la ley. Le incumbe únicamente pronunciarse acerca de los poderes constitucionales del congreso para establecer la restricción al derecho de usar y disponer de la propiedad que encierra la ley impugnada, teniendo para ello en cuenta la naturaleza, las causas determinantes y la extensión de la medida*

restrictiva (...)”¹³².

En su voto en disidencia, el ministro Bermejo consideró que la norma impugnada resultaba violatoria de los artículos 14, 17 y 28 de nuestra Carta Magna, por cuanto importaba una restricción al derecho de usar y disponer de la propiedad que respondía simplemente al beneficio de algunos, los propietarios, en detrimento de otros, el resto de la comunidad. El ministro Bermejo destacó asimismo lo siguiente: “(...) *'es evidente que si una ley de carácter reglamentario no puede ni debe constitucionalmente alterar el derecho que está llamada a reglamentar, es porque debe conservar incólume y en su integridad ese derecho, lo que vale decir que no debe ni puede degradarlo y mucho menos extinguirlo en todo o en parte' (...)*”¹³³, y “(...) *no debe confundirse la restricción legislativa de los derechos, encaminada a evitar perjuicios a terceros en el goce de otros derechos anteriores a la Constitución o emanados de ella y las leyes, con la restricción tendiente a proporcionar al público en general o a determinadas clases sociales, alguna ventaja o beneficio: en el primer caso, la acción legislativa es, en absoluto, necesaria para la existencia misma de la sociedad, que requiere la recíproca limitación de las actividades humanas; en el segundo, nadie puede ser privado de su propiedad, coartado o restringido en el uso de ella, sin previa indemnización, como está expresamente dispuesto en el art. 17 de la Ley Fundamental (...)*”¹³⁴.

En comentario a este fallo, Gelli señala que, en él, nuestro Máximo Tribunal ejerció el control de razonabilidad examinando el medio en sí mismo¹³⁵.

El medio, en el caso, era la prohibición,

¹³² Del voto de la mayoría, párrafo 11.

¹³³ Del voto en disidencia del ministro Bermejo, Considerando 18º) y sus citas.

¹³⁴ Del voto en disidencia del ministro Bermejo, Considerando 25º) y sus citas.

¹³⁵ GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada*, Tomo I – Artículos 1 a 43, Buenos Aires, La Ley, 4a. ed., 6a. reimp., 2013, pág. 427.

¹³⁰ Del voto de la mayoría, párrafo 3.

¹³¹ Del voto de la mayoría, párrafos 3 y 4.

implementada a través del artículo 1 de la Ley N° 11.157, de cobrar, durante dos años contados desde la promulgación de la norma, por la locación de casas, piezas y departamentos, destinados a habitación, comercio o industria en el territorio argentino, un precio mayor que el que se pagaba por ellos el 1° de Enero de 1920; tal el “estado de cosas provocado para lograr el fomento de un fin”, en los términos de CLÉRICO, siendo el fin, el “estado de cosas que se persigue alcanzar o lograr”, conjurar la crisis habitacional existente en el país.

En esta línea, la mayoría de la Corte, a nuestro entender, tomando los criterios del examen de proporcionalidad desarrollados por CLÉRICO, no habría analizado si el medio era de alguna forma adecuado para fomentar el fin (subexamen o submandato de la adecuación técnica o idoneidad), por cuanto sostuvo que al Poder Judicial le incumbe únicamente pronunciarse acerca de los poderes constitucionales del Congreso de la Nación para establecer la restricción al derecho de que se trate (en el caso, el de usar y disponer de la propiedad), teniendo en cuenta la naturaleza, las causas determinantes y la extensión de la medida restrictiva. Tampoco parecería haber indagado acerca de la existencia de otros medios alternativos menos gravosos o menos lesivos (subexamen o submandato del medio alternativo menos gravoso o menos lesivo) ni de la intensidad de la limitación del derecho fundamental en juego (subexamen o submandato de la proporcionalidad en sentido estricto).

Por su parte, en su voto en disidencia, el ministro Bermejo también parecería haber analizado el medio en sí mismo, concluyendo que no era razonable toda vez que importaba una restricción al derecho de usar y disponer de la propiedad que respondía simplemente al beneficio de algunos, los propietarios, en detrimento de otros, el resto de la comunidad), degradándose aquél derecho.

De las otras pautas de control de razonabilidad vistas en este trabajo, podría decirse que la mayoría del Tribunal habría considerado el interés estatal urgente en

resolver la necesidad pública, habría asumido que existiría un interés estatal urgente que justificaría la medida, y considerado que no se habría demostrado que la medida fuese inadecuada. Ello resultaría de los siguientes párrafos del voto de la mayoría: "(...) *La crisis de la habitación es un fenómeno general observado en los últimos años. Sea por la escasez de brazos, por la de materiales de construcción, por la falta de capitales, o por otras causas, pues el problema es por demás complejo, el resultado ha sido que desde la iniciación de la guerra, tanto en la república, como en muchos otros países, la edificación de viviendas no ha guardado relación con las exigencias derivadas del aumento progresivo de la población. Como consecuencia fatal de ese hecho, ha sobrevenido el encarecimiento y la especulación en el precio de los alquileres. No habiendo oferta apreciable de habitaciones, ese precio era el que imponía el propietario, como era su derecho, pero sin la atenuación normal resultante de la competencia. Esta libertad unilateral de contratar condujo a la mayoría de la población, a la que por la limitación de sus recursos es más sensible a estas fluctuaciones de los precios, a una situación de intranquilidad que llegó a hacerse intolerable, a un estado de angustia en que el alquiler y la perspectiva del aumento del alquiler constituía la obsesión; en que todos los recursos eran insuficientes para cubrir ese gasto imprescindible; y en que había que someterse de cualquier modo a las exigencias del locador, porque no había la posibilidad de encontrar otra habitación, y si por fortuna se encontraba, era igualmente cara. Estos hechos que son de notoriedad pública porque se repetían en la mayoría de los hogares constituyen la determinante originaria de la ley impugnada (...) Ha existido una opresión económica irresistible, porque se ejercía sobre la base de una de las cosas más esenciales para la vida; sobre algo que es más indispensable que cualquier servicio público (...)*"¹³⁶.

¹³⁶ Del voto de la mayoría, párrafo 7.

"(...) Queda aún por considerar si la reglamentación no ha ido demasiado lejos. Reconocer en principio el poder para limitar el derecho del propietario en las circunstancias excepcionales expresadas, no importa admitir que ese poder sea omnímodo. El Congreso no lo tendría para fijar un precio arbitrario, un precio que no correspondiese al valor locativo de la habitación, en condiciones normales, porque ello equivaldría a pretender remediar un abuso con otro mayor y más funesto en sentido contrario, y sobre todo, porque importaría la confiscación de la propiedad. No habiéndose, sin embargo, acreditado en el juicio que el alquiler devengado el 1° de enero de 1920 por la habitación de que se trata, no fuese razonable en el momento de la promulgación de la ley y dado el corto tiempo transcurrido entre esas dos fechas, cabe presumir que el límite fijado por la ley 11.157 satisface en el caso las condiciones necesarias de razonabilidad y que, por consiguiente, no ha sido vulnerada la garantía del art. 17 de la Constitución (...)"¹³⁷.

Por otra parte, la mayoría del Tribunal parecería haber efectuado cierto análisis de la intensidad de la afectación en cuanto al precio fijado:

"(...) La reglamentación del precio del alquiler no se propone favorecer a unos con perjuicio de otros. Su finalidad es impedir que el uso legítimo de la propiedad se convierta en un abuso perjudicial en alto grado, merced a circunstancias que transitoriamente han suprimido de hecho la libertad de contratar para una de las partes contratantes. La objeción de parcialidad tendría fundamento si se tratase de una reglamentación permanente, pues rigiendo en una situación normal, limitaría la libertad del locador sin que el locatario se hallase coartado por restricción legal ni por falta de oferta; pero no lo tiene en las condiciones en que se encontraba el negocio de locación de inmuebles al ser dictada la ley 11.157, y tratándose de una restricción pasajera, limitada al tiempo que se presume necesario

¹³⁷ Del voto de la mayoría, párrafo 12.

para llegar a la normalidad de esas operaciones. (...)"¹³⁸.

En la causa "Inchauspe c/ Junta Nacional de Carnes", los actores habían impugnado el artículo 17, inciso d) de la Ley N° 11.747¹³⁹, el cual establecía "Una contribución hasta del uno y medio por ciento del importe de la venta de los que enajenan ganados bovino, ovino y porcino, con destino al consumo interno o a la exportación, en o a los establecimientos a que se refiere el art. 4° de la ley 11.226"¹⁴⁰. Conforme la norma, dicha contribución sería fijada anualmente por la Junta Nacional de Carnes creada por el artículo 1 de la Ley N° 11.747, dentro del límite fijado por ésta, teniendo en cuenta las condiciones generales o locales de la industria ganadera y el monto de los fondos acumulados, y sería pagada por los frigoríficos, mataderos, agentes de comercio y demás inscriptos sometidos al régimen de la Leyes N° 11.226 y N° 11.747. Ésta última había sido dictada en un contexto en el que, con el objeto de remover obstáculos opuestos por el Gobierno inglés a la entrada de carnes argentinas, el Congreso de la Nación había sancionado, meses antes, la Ley N° 11.693¹⁴¹, aprobatoria del convenio "Roca-Runciman", en el que se habían obtenido ciertas concesiones, a condición de que los embarques fuesen "colocados eficientemente en el mercado por las vías normales" -lo que se entendió significar la usual intervención de los frigoríficos-, y hechos por el Gobierno argentino o por los ganaderos bajo la acción de una ley especial, que sería luego la Ley N° 11.747¹⁴². A través de esta ley el Congreso perseguía la defensa de la ganadería nacional, los productores y los consumidores; salvaguardar la industria ganadera, gravemente afectada por la situación particular en que se desenvolvía el comercio de carnes en aquel entonces; impedir el monopolio y las maniobras y

¹³⁸ Del voto de la mayoría, párrafo 10.

¹³⁹ B.O.: 31/10/1933.

¹⁴⁰ B.O.: 08/08/1933.

¹⁴¹ Ver dictamen del Procurador General.

¹⁴² Ver Considerando 6°) del fallo.

procedimientos arbitrarios de las empresas industrializadoras en la adquisición de la hacienda; crear un instrumento de lucha contra la organización que dominaba al comercio de las carnes; lograr un mayor consumo externo e interno; abaratar este último acercando los productores a los consumidores y mejorando la calidad de las carnes¹⁴³. Entrado en vigencia este sistema,

¹⁴³ Este último en tanto, para los actores, junto con el artículo 17 de la Ley Fundamental, no permitían la delegación de las facultades impositivas del Congreso, que -según ellos- implicaba la ley en cuestión en cuanto autorizaba a la Junta Nacional de Carnes a fijar, dentro de un determinado por ciento, la contribución que deberían pagar los ganaderos (artículo 17, dentro de la Primera Parte, Capítulo Primero "Declaraciones, derechos y garantías": "(...) Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4º (...)"); artículo 67 -hoy 75-, inciso 2), dentro de la Segunda Parte "Autoridades de la Nación", Título Primero "Gobierno Federal", Sección Primera "Del Poder Legislativo", Capítulo Cuarto "Atribuciones del Congreso": "Corresponde al Congreso: (...) 2) (...) Imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan (...)"). Respecto de la naturaleza jurídica de dicha contribución, la Corte sostuvo que "(...) no es un impuesto, sino un aporte, como expresamente lo manifestó el miembro informante de la Cámara de Diputados (...) Del análisis de los artículos transcritos en los consid. 1º, resulta que al pago de la contribución establecida por el art. 17 de la ley 11.747, sólo están obligados los vendedores de ciertas especies de ganados producidas en el país; esto es, un número de personas cuyas actividades se ejercen en la Industria rural. Sólo ellas, y en proporción de sus aportes individuales al fondo común, serán los accionistas de las entidades comerciales o industriales que se constituyen de acuerdo con el inc. g) del art. 5º. De esto se desprende que la propiedad de la contribución se conserva dentro del patrimonio de quien hizo el aporte y puede, además, constituirse para él en causa de utilidad o ganancia independientemente del beneficio general, que la entidad tiene principalmente en mira procurar. Esta doble circunstancia impide asimilar al impuesto la contribución establecida por la ley 11.747, desde que aquél sólo es devuelto a quien lo paga, en la forma diluida de un beneficio colectivo y nunca con

los accionantes iniciaron demanda impugnando el inciso citado *supra*, por considerarlo violatorio de los artículos 14, 17 y el entonces 67 (hoy 75) de la Constitución Nacional¹⁴⁴. La Corte, por unanimidad¹⁴⁵, confirmó la sentencia de las instancias anteriores que habían rechazado la demanda.

Con respecto al poder reglamentario del Estado, el Tribunal expresó que, dentro de éste, tienen fácil cabida todas aquellas restricciones y disposiciones impuestas por los intereses generales y permanentes de la colectividad, sin otra valla que la del artículo 28 de la Constitución Nacional.

Luego, después de referirse a los dos criterios, amplio y restringido, con que había sido contemplado el referido poder en los Estados Unidos de América, la Corte sostuvo que acepta el más amplio, por estar más de acuerdo con nuestra Constitución, que no ha reconocido derechos absolutos de propiedad ni de libertad, sino limitados por las leyes reglamentarias de ellos, en la forma y extensión que el Congreso, en uso de su atribución legislativa (artículos 14, 28 y hoy 75 de la Constitución), lo estime conveniente, a fin de asegurar el bienestar general; cumpliendo así, por medio de la legislación, los elevados propósitos expresados en el Preámbulo. Agregando, sin perjuicio de ello, que "(...) La reglamentación legislativa no debe ser, desde luego, infundada o arbitraria, sino razonable, es decir, justificada por los hechos y las circunstancias que le han dado origen y por la necesidad de salvaguardar el interés público comprometido, y proporcionada a los fines que se procura

la perspectiva de cualquier beneficio personal. Por lo demás, las entidades cuya creación autoriza la ley y, por consiguiente, su patrimonio, deben ser exclusivamente administradas por los propios contribuyentes en la forma determinada por la ley (...)". Por tal motivo, para la Corte, ni los principios constitucionales ni la jurisprudencia acerca del "impuesto" eran de estricta aplicación a la contribución de la referencia (Considerando 9º).

¹⁴⁴ Ministros Roberto Repeto, Antonio Sagarna, Benito A. Nazar Anchorena y Francisco Ramos Mejía.

¹⁴⁵ Considerando 5º) y sus citas.

alcanzar con ella (...)”¹⁴⁶.”

En relación con el control de razonabilidad del medio escogido por el legislador, la Corte sostuvo que “(...) el análisis de la eficacia de los medios arbitrados para alcanzar los fines propuestos, la cuestión de saber si debieron elegirse esos u otros procedimientos, son ajenos a la jurisdicción y competencia de esta Corte suprema, a la que sólo incumbe pronunciarse acerca de la razonabilidad de los medios elegidos por el Congreso; es decir, que sólo debe examinar si son o no proporcionados a los fines que el legislador se propuso conseguir, y, en consecuencia, decidir si es o no admisible la consiguiente restricción de los derechos individuales afectados (...) el tribunal nunca ha entendido que puede substituir su criterio de conveniencia o eficacia económica o social al del Congreso de la Nación, para pronunciarse sobre la validez o invalidez constitucional de las leyes, sea de las que regulan trabajos, comercios o industrias con fines de policía, sea de las que establecen impuestos o tasas (...); debe radicar su examen y pronunciamiento en la conformidad que de acuerdo con los arts. 28 y 31¹⁴⁷ de la Constitución Nacional debe guardar con ella las leyes de la Nación”.

Mas a continuación, en el párrafo siguiente del mismo Considerando, el Tribunal añadió lo siguiente: “Ahora bien, no aparece, en realidad, ni lo ha demostrado el actor, que los medios arbitrados por el Poder Ejecutivo y el Congreso no guarden relación con los fines que se propusieron en defensa de la ganadería nacional, ni que sean desproporcionados con respecto a éstos

¹⁴⁶ Dentro de la Primera Parte, Capítulo Primero “Declaraciones, derechos y garantías”: “Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859”.

¹⁴⁷ Considerando 7º) y sus citas.

(...)”¹⁴⁸.

Por último, en lo que aquí interesa, nuestra Corte Suprema estimó que también era razonable como medio dispuesto por la Ley Nº 11.747 la agremiación obligatoria de los ganaderos; esta no aparecía como una imposición caprichosa o arbitraria del legislador, sino como un medio de salvaguardar los intereses de aquellos y también los de todos los habitantes del país y la economía nacional afectados por la crisis de la ganadería: “Es innegable que si el Congreso tiene la facultad de imponer, en determinadas circunstancias, la agremiación de todos los ganaderos, tiene también la de proveer los medios razonables necesarios para que ella pueda hacerse efectiva (arts. 14 y 67, incs. 16 y 28¹⁴⁹, Constitución Nacional (...)). Y es un medio razonable de realizar el fin de orden común perseguido por la ley 11.747 (...)” porque, a entender del Tribunal, los productores, a cambio de realizar el aporte de la contribución fijada por la Junta Nacional de Carnes, se verían beneficiados¹⁵⁰.

Refiriéndose a este precedente, Gelli apunta que, en él, nuestra Corte Suprema

¹⁴⁸ Considerando 8º) y sus citas

¹⁴⁹ Hoy artículo 75, incisos 18) (la llamada “Cláusula del Progreso”) y 32), dentro de la Segunda Parte “Autoridades de la Nación”, Título Primero “Gobierno Federal”, Sección Primera “Del Poder Legislativo”, Capítulo Cuarto “Atribuciones del Congreso”: “Corresponde al Congreso: (...) 18) Proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria, y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores, por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo (...) 32) Hacer todas las leyes y reglamentos que sean convenientes para poner en ejercicio los poderes antecedentes, y todos los otros concedidos por la presente Constitución al Gobierno de la Nación Argentina”.

¹⁵⁰ Considerando 9º) y sus citas.

analizó la proporcionalidad del medio utilizado por la norma, deparando deferencia a los motivos que el legislador tuvo para sancionarla¹⁵¹.

En la causa en comentario, el medio (en lo que a este trabajo interesa) consistía en la contribución, establecida en el artículo 17, inciso d) de la Ley N° 11.747, “(...) hasta del uno y medio por ciento del importe de la venta de los que enajenan ganados bovino, ovino y porcino, con destino al consumo interno o a la exportación, en o a los establecimientos a que se refiere el art. 4° de la ley 11.226”, con el fin de proteger la ganadería nacional y salvaguardar la industria ganadera.

Tomando las pautas desarrolladas por CLÉRICO antes vistas, podría decirse que, en “Inchauspe c/ Junta Nacional de Carnes”, la Corte habría aplicado el primer subexamen o submandato (el de la adecuación técnica o idoneidad), por cuanto señaló que el Tribunal sólo debe examinar si los medios elegidos por el Congreso de la Nación son o no proporcionados a los fines que el legislador se propuso conseguir y, en consecuencia, decidir si es o no admisible la consiguiente restricción de los derechos individuales afectados, pero sin analizar la eficacia de los medios arbitrados para alcanzar los fines propuestos, o si debieron elegirse esos u otros. En este razonamiento, la Corte no habría indagado acerca de la existencia de otros medios alternativos menos gravosos o menos lesivos (subexamen o submandato del medio alternativo menos gravoso o menos lesivo) ni de la intensidad de la limitación del derecho fundamental en juego (subexamen o submandato de la proporcionalidad en sentido estricto). Recordemos que, conforme señalaba Alonso Regueira, en el esquema tripartito del examen de proporcionalidad, únicamente cabe arribar al análisis del siguiente subprincipio, habiendo verificado correctamente el cumplimiento del anterior.

¹⁵¹ GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada*, Tomo I – Artículos 1 a 43, Buenos Aires, La Ley, 4a. ed., 6a. reimp., 2013, pág. 426.

No obstante, en este caso la Corte parecería haber verificado que, según su criterio, el medio escogido por el legislador era *de alguna manera adecuado para fomentar el fin* (CLÉRICO), sin ingresar al análisis de si era o no el menos gravoso o menos lesivo.

Asimismo, al igual que en “Ercolano”, el Tribunal hizo alusión a la necesidad de salvaguardar el interés público comprometido, pudiendo vislumbrarse aquí un “interés estatal urgente en resolver la necesidad pública” según el criterio de control de razonabilidad mencionado por Gelli.

En autos “Cine Callao”, la actora impugnaba la Ley N° 14.226¹⁵², por cuyo artículo 1° se declaraba *obligatoria la inclusión de espectáculos artísticos vivos de variedades en los programas de las salas cinematográficas de todo el territorio de la Nación*”, y, en virtud del cual, la Dirección Nacional del Servicio de Empleo la había intimado para que iniciase, dentro del plazo de 10 días, la presentación de “números vivos” en una sala de un cine, bajo apercibimiento de sanciones. Frente al incumplimiento por parte de la firma, el organismo le había impuesto una multa. La accionante sostenía que la Ley N° 14.226 era contraria a la garantía de la propiedad y el derecho de ejercer libremente el comercio e industria, pues imponía a los empresarios cinematográficos una actividad extraña a la que estos desarrollaban, obligándolos a contratar artistas en condiciones violatorias de la libertad de comerciar y a realizar gastos e inversiones no susceptibles de amortización ni rédito. Según lo dispuesto en la Resolución N° 81/54, que había congelado los precios de las entradas de cinematógrafos, había quedado prohibido cobrar una suma adicional por los espectáculos ofrecidos de naturaleza distinta a la exhibición cinematográfica. A ello debía agregarse, según la demandante, que el poco favor del público para estos espectáculos frustraba la posibilidad de beneficio, propio de toda actividad comercial. La Corte, por

¹⁵² B.O.: 16/09/1953.

mayoría¹⁵³, consideró que las obligaciones que la Ley Nº 14.226 imponía a la actora eran válidas y, de la manera en que había sido aplicada la norma a su caso, no era violatoria de los artículos 14, 17 y 28 de la Constitución Nacional.

Según el criterio de nuestro Tribunal cimero, la Ley Nº 14.226 creaba un sistema especial destinado a promover la ocupación en lo concerniente a los trabajadores del espectáculo público¹⁵⁴; por lo tanto, tenía un objeto de carácter inequívocamente público o general y, en consecuencia, a la Corte sólo le estaba permitido "(...) analizar la razonabilidad de los medios previstos por el legislador, o sea el grado de adecuación existente entre las obligaciones que la ley impone y los fines cuya realización procura, y ello, cualquiera sea el juicio sobre el mérito intrínseco o el valor artístico, permanente o actual de la actividad tutelada"¹⁵⁵.

Acerca de la razonabilidad del medio elegido por el legislador, la Corte reiteró su criterio expuesto en "Inchuspe c/ Junta Nacional de Carnes"¹⁵⁶.

Por último, en lo que aquí interesa, la mayoría sostuvo que: "(...) esta Corte ha admitido reiteradamente el principio de la presunción de la constitucionalidad de las leyes, lo que, naturalmente, supone la de su razonabilidad, a lo menos cuando juegan elementos de hecho como los que aquí se debaten (...) Correspondía al impugnante, pues, evidenciar de modo concreto y categórico la irrazonabilidad de la ley 14.226 en su relación con las modalidades del caso; y, de conformidad con las consideraciones que anteceden, es obvio que no ha dado cumplimiento a ese deber procesal (...) "¹⁵⁷.

En su voto en disidencia, el ministro Boffi Boggero interpretó que correspondía hacer lugar al reclamo. Destacó lo siguiente: "(...) En esta causa no se trata de penetrar los

elementos de hecho que se debatieron a lo extenso del proceso (...) sino de saber (...) si el recurso elegido por el Poder Legislativo es o no adecuado a los fines perseguidos, si es o no razonable, ya que (...) la facultad privativa no es ilimitada, cabiendo el control de razonabilidad ejercido por el Poder Judicial (...) "¹⁵⁸. Asimismo, agregó que: "(...) Aun cuando la materia es sumamente discutida, resulta posible apreciar con claridad la diferencia entre una restricción razonable a la actividad lícita de una empresa comercial o industrial y una que no lo sea (...) es incuestionable que, de acuerdo con los arts. 14, 17, 19¹⁵⁹, 20¹⁶⁰ y 28 de la Constitución Nacional, la doctrina y la jurisprudencia pueden resolver en circunstancias extraordinarias de manifiesto e insalvable conflicto entre aquéllas y la Ley Fundamental, que las mismas no tienen relación con sus fines aparentes y que se han desconocido con ellas, innecesaria e injustificadamente, derechos primordiales que el Poder Judicial debe amparar como es el goce normal y honesto de la propiedad, sin perjuicio de tercero, y el ejercicio de profesiones e industria lícitas "porque de otra suerte la facultad de reglamentación de las legislaturas y de las municipalidades sería ilimitada", y las leyes y ordenanzas locales o nacionales sobre la materia podrían hacer ilusorias todas las garantías acordadas al

¹⁵⁸ Del voto en disidencia del ministro Boffi Boggero, Considerando 9°).

¹⁵⁹ Dentro de la Primera Parte, Capítulo Primero "Declaraciones, derechos y garantías": "Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe".

¹⁶⁰ Dentro de la Primera Parte, Capítulo Primero "Declaraciones, derechos y garantías": "Los extranjeros gozan en el territorio de la Nación de todos los derechos civiles del ciudadano; pueden ejercer su industria, comercio y profesión; poseer bienes raíces, comprarlos y enajenarlos; navegar los ríos y costas; ejercer libremente su culto; testar y casarse conforme a las leyes (...)".

¹⁵³ Ministros Villegas Basavilbaso, Aráoz de Lamadrid, Aberastury y Colombres.

¹⁵⁴ Del voto de la mayoría, Considerando 10°).

¹⁵⁵ Del voto de la mayoría, Considerando 11°).

¹⁵⁶ Del voto de la mayoría, Considerando 13°).

¹⁵⁷ Del voto de la mayoría, Considerando 19°) y sus citas.

*habitante del país (...)*¹⁶¹.

Por último, el magistrado enumeró medios alternativos al adoptado por el legislador, como la creación de fuentes de trabajo por parte del Estado o el otorgamiento de subsidios¹⁶².

Para Gelli, lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Cine Callao” es una muestra de que el control de razonabilidad ejercido por el Tribunal en casos de emergencias económicas y sociales y en materia de derechos de propiedad y contractuales ha sido tenue¹⁶³.

En efecto, en esta controversia, en la que el medio era la obligatoriedad, instaurada por el artículo 1 de la Ley N° 14.226, de “(...) la inclusión de espectáculos artísticos vivos de variedades en los programas de las salas cinematográficas de todo el territorio de la Nación”, con el fin de promover la ocupación de los trabajadores del espectáculo público, diríamos, partiendo de los subexámenes o submandatos del examen de proporcionalidad delineados por CLÉRICO, que la mayoría de la Corte habría ejercido un control de razonabilidad aplicando únicamente el subexamen o submandato de la adecuación técnica o idoneidad. Ello al sostener que al Tribunal sólo le estaba permitido analizar el grado de adecuación existente entre el medio y los fines cuya realización procura el legislador con su elección. El voto mayoritario de la Corte no parecería haber indagado acerca de la existencia de otros medios alternativos menos gravosos o menos lesivos (subexamen o submandato del medio alternativo menos gravoso o menos lesivo), ni de la intensidad de la limitación del

derecho fundamental en juego (subexamen o submandato de la proporcionalidad en sentido estricto). Podría entenderse que, al igual que en “Inchauspe c/ Junta Nacional de Carnes”, la Corte parecería haber considerado que, según su criterio, el medio escogido por el legislador era *de alguna manera adecuado para fomentar el fin* (CLÉRICO), sin ingresar al análisis de los otros dos subexámenes o submandatos del examen de proporcionalidad siguientes; por ejemplo, sin evaluar si era o no el medio menos gravoso o menos lesivo.

Asimismo, como en “Ercolano” e “Inchauspe c/ Junta Nacional de Carnes”, también el Tribunal hizo referencia aquí al objeto de carácter inequívocamente público o general de la ley que implementaba la medida.

Por su parte, en su voto en disidencia, el ministro Boffi Boggero sí consideró otros posibles medios alternativos menos gravosos o menos lesivos, como la creación de fuentes de trabajo por parte del Estado o el otorgamiento de subsidios¹⁶⁴.

En el expediente principal de los autos “Smith”, el actor había planteado la inconstitucionalidad del artículo 2, inciso a) del Decreto PEN N° 1570/01¹⁶⁵, el cual había prohibido “los retiros en efectivo que superen los pesos doscientos cincuenta (\$250) o dólares estadounidenses doscientos cincuenta (U\$S 250), por semana, por parte del titular, o de los titulares que actúen en forma conjunta o indistinta, del total de sus cuentas en cada entidad financiera”. El accionante alegaba que dicha norma le impedía disponer de la totalidad de los depósitos de los cuales era titular, siendo así contraria al artículo 17 de la Constitución Nacional. Nuestra Corte Suprema, por unanimidad¹⁶⁶, consideró que la restricción impuesta por la norma impugnada constituía un ejercicio carente de razonabilidad de la facultad normativa tendiente a pasar la

¹⁶¹ Del voto en disidencia del ministro Boffi Boggero, Considerando 13°) y sus citas.

¹⁶² GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada*, Tomo I – Artículos 1 a 43, Buenos Aires, La Ley, 4a. ed., 6a. reimp., 2013, pág. 427.

¹⁶³ Cuestión señalada por Gelli (GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada*, Tomo I – Artículos 1 a 43, Buenos Aires, La Ley, 4a. ed., 6a. reimp., 2013, pág. 427).

¹⁶⁴ Del voto en disidencia del ministro Boffi Boggero, Considerando 15°).

¹⁶⁵ B.O.: 03/12/2001.

¹⁶⁶ Ministros Nazareno, Moliné O’Connor, Boggiano, López y Vázquez; según su voto, el ministro Fayt.

emergencia, e implicaba una violación a los artículos 17 y 28 de la Constitución Nacional en tanto desconocía el derecho de las personas a disponer libremente y en su totalidad de su patrimonio¹⁶⁷.

El Tribunal 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 (...) Por otro lado, todo lo relativo al ejercicio de las facultades privativas de los órganos de gobierno queda, en principio excluido de la revisión judicial. Ello no obsta a que se despliegue con todo vigor el ejercicio del control constitucional de la razonabilidad de las leyes y de los actos administrativos (...); por ende, una vez constatada la iniquidad manifiesta de una norma (...) o de un acto de la administración (...), corresponde declarar su inconstitucionalidad”¹⁶⁸.

La Corte destacó que se encontraba fuera de discusión en el caso la existencia de una crisis económica por lo que no cabía cuestionar el acierto o conveniencia de la implementación de medidas paliativas por parte del Estado, mas ello no implicaba que se admitiese, sin más, la razonabilidad de todos y cada uno de los medios instrumentales específicos que se establecieran para conjurar los efectos de la vicisitud¹⁶⁹. En situaciones de emergencia, afirmó el Tribunal, el gobierno está facultado para sancionar las leyes que considere conveniente, con el límite de que tal legislación sea razonable, y no desconozca las garantías o las restricciones que le impone la Constitución. La restricción que impone el Estado al ejercicio normal de los derechos patrimoniales debe ser razonable, limitada en el tiempo, un remedio y no una mutación en la sustancia o esencia del derecho adquirido por sentencia o contrato, y está sometida al control jurisdiccional de constitucionalidad, toda vez que la emergencia, a diferencia del estado de sitio,

no suspende las garantías constitucionales¹⁷⁰.

Finalmente, la Corte expresó que “(...) una justa apreciación del medio concreto elegido por la administración como paliativo de la crisis a fin de decidir sobre su razonabilidad, no puede ser examinada con prescindencia del conjunto de las medidas adoptadas. Desde tal enfoque, es menester destacar que la imposibilidad de disponer íntegramente de los ahorros e inversiones es sólo una de las variadas restricciones al uso y goce de los recursos monetarios amparados por el derecho a la propiedad desde que la generalidad de las personas físicas y jurídicas ven cercenadas también la libre disponibilidad a la extracción íntegra de los importes correspondientes a remuneraciones y jubilaciones. Todo ello sumado a la modificación del régimen cambiario -extremo que a esta Corte no le compete juzgar desde que no es materia de debate en el presente y en tanto el control de constitucionalidad no comprende la facultad de sustituir a la administración en la determinación de las políticas o en la apreciación de los criterios de oportunidad- provoca un generalizado menoscabo en la situación patrimonial del conjunto social. Frente a tan singular situación, la restricción imperante en relación con los depósitos bancarios adolece de irrazonabilidad toda vez que no se advierte la proporcionalidad entre el medio elegido y el fin propuesto con su implementación para conjurar la crisis ya que no significa una simple limitación a la propiedad sino que, agregada al resto de las medidas adoptadas, coadyuva a su privación y aniquilamiento. El efecto producido por las normas impugnadas excede, pues, el ejercicio válido de los poderes de emergencia ya que aún en estas situaciones, como se recordó más arriba, el Estado no puede válidamente transponer el límite que señala el art. 28 de la Constitución Nacional y preterir su inexcusable rol como gestor del bien común (...)”¹⁷¹.

¹⁶⁷ Del voto de la mayoría, Considerando 10°).

¹⁶⁸ Del voto de la mayoría, Considerando 8°).

¹⁶⁹ Del voto de la mayoría, Considerando 9°).

¹⁷⁰ Del voto de la mayoría, Considerando 9°).

¹⁷¹ Del voto de la mayoría, Considerando 15°).

En este caso, según el criterio de Gelli, la Corte aplicó un control más intenso, que evalúa la medida según si la restricción, aunque adecuada para lograr el objetivo perseguido por las normas jurídicas, se excede en cuanto a la limitación del derecho afectado; un control que exige un análisis pormenorizado de los hechos y del alcance de la norma, bajo las circunstancias del caso¹⁷².

El medio en los referidos autos era la prohibición, dispuesta por el artículo 2, inciso a) del Decreto PEN N° 1570/01, de efectuar "retiros en efectivo que superen los pesos doscientos cincuenta (\$250) o dólares estadounidenses doscientos cincuenta (US\$ 250), por semana, por parte del titular, o de los titulares que actúen en forma conjunta o indistinta, del total de sus cuentas en cada entidad financiera", con el fin de paliar la crisis económica y social imperante en el país.

Tomando los tres subexámenes o submandatos del examen de proporcionalidad desarrollados por CLÉRICO, diríamos que, cumplido el subexamen o submandato de la adecuación técnica o idoneidad, en cuanto a que el medio elegido sería de alguna forma adecuado para fomentar el fin, y el subexamen o submandato del medio alternativo menos gravoso o menos lesivo, en cuanto a que las otras medidas posibles serían, por lo menos, igual de gravosas o lesivas a los derechos fundamentales en juego, la Corte parecería haber aplicado el subexamen o submandato de la proporcionalidad en sentido estricto, concluyendo que el medio elegido no era proporcional al fin perseguido ya que no significaba una simple limitación a la propiedad sino que, agregado al resto de las medidas adoptadas, coadyuvaba a su privación y aniquilamiento.

Agrega Gelli que, en materia de derechos no patrimoniales, la Corte Suprema ha intensificado el control, aunque empleando

¹⁷² GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada*, Tomo I – Artículos 1 a 43, Buenos Aires, La Ley, 4a. ed., 6a. reimp., 2013, págs. 427-428.

en general el criterio de relación de causalidad y de proporción entre medios y fines: así, en materia de libertad, bajo estado de sitio; referido al derecho a trabajar; al derecho de aprender¹⁷³.

D.2. El criterio de la estricta necesidad: los casos "Repetto", "Hooft" y "Gottschau"

Por otro lado, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha admitido el test de la estricta necesidad como cuestión justiciable, apto de ser utilizado en la resolución de supuestos puntuales¹⁷⁴, en sus precedentes dictados en las causas "Repetto"¹⁷⁵ y, de la jurisprudencia relevada por Alonso Regueira sobre el punto, "Hooft"¹⁷⁶ y "Gottschau"¹⁷⁷.

En el caso "Repetto", la actora, nacida en los Estados Unidos de América y que había llegado a nuestro país a la edad de 3 años, había iniciado demanda contra la provincia de Buenos Aires, con el objeto de que se declarase la inconstitucionalidad de un artículo del Reglamento General de Escuelas

¹⁷³ GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada*, Tomo I – Artículos 1 a 43, Buenos Aires, La Ley, 4a. ed., 6a. reimp., 2013, pág. 429.

¹⁷⁴ ALONSO REGUEIRA, Enrique M., "Artículo 30. Alcance de las Restricciones", en *La Convención Americana de Derechos Humanos y su proyección en el Derecho Argentino*, ALONSO REGUEIRA, Enrique M. (Director), Buenos Aires, La Ley, 1a. ed., 2012, págs. 537-538.

¹⁷⁵ "Repetto, Inés María c/ Buenos Aires, Provincia de s/ inconstitucionalidad de normas legales", Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 311:2272, sentencia del 08/11/1988.

¹⁷⁶ "Hooft, Pedro Cornelio Federico c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 327:5118, sentencia del 16/11/2004.

¹⁷⁷ "Gottschau, Evelyn Patrizia c/ Consejo de la Magistratura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires", Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 329:2986, sentencia del 08/08/2006.

Privadas¹⁷⁸ de la referida jurisdicción, en virtud del cual la autoridad escolar provincial, a raíz de una inspección llevada a cabo en el jardín de infantes donde se desempeñaba como maestra jardinera desde hacía unos años, le había hecho saber que no podría continuar desempeñando ese cargo por no tener la nacionalidad argentina, y que sólo podría ser seleccionada como maestra suplente. La accionante argumentaba que, por vía de una reglamentación irrazonable, se lesionaban los derechos de los extranjeros consagrados por la Constitución Nacional en sus artículos 14, 16, 20, 25¹⁷⁹ y 28. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, por unanimidad¹⁸⁰, en instancia originaria, declaró la invalidez de las normas impugnadas por contraponerse, en particular, al artículo 20 citado.

Para así resolver, nuestro Máximo Tribunal afirmó que: *"(...) si bien es cierto que la Constitución no consagra derechos absolutos, y que los consagrados en ella deben ser ejercidos conforme a las leyes que los reglamentan (...), esa reglamentación, en lo que hace a los derechos civiles, no puede ser dictada discriminando entre argentinos y extranjeros, pues entonces no constituiría un ejercicio legítimo de la facultad reglamentaria porque entraría en pugna con otra norma de igual rango que la reglamentada, y no puede constituir criterio interpretativo válido el de anular unas normas constitucionales por aplicación de otras, sino que debe analizarse el conjunto*

¹⁷⁸ Artículo 5, inciso a), vigente por Resolución N° 2.877/1959 (ex Ministerio de Educación) (texto ordenado por Resoluciones N° 3.599 y N° 53/1963) y su modificación realizada por Resolución N° 721/1977; y artículo 4, inciso a), del Decreto N° 4/1980 de la provincia de Buenos Aires.

¹⁷⁹ Dentro de la Primera Parte, Capítulo Primero "Declaraciones, derechos y garantías": *"El Gobierno federal fomentará la inmigración europea; y no podrá restringir, limitar ni gravar con impuesto alguno la entrada en el territorio argentino de los extranjeros que traigan por objeto labrar la tierra, mejorar las industrias, e introducir y enseñar las ciencias y las artes"*.

¹⁸⁰ Ministros Severo Caballero, Belluscio, Fayt, Petracchi y Bacqué, cada uno según su voto.

*como un todo armónico, dentro del cual cada disposición ha de interpretarse de acuerdo con el contenido de las demás (...). En efecto, si se prohibiese a los extranjeros el ejercicio del derecho de enseñar -no sólo en el ámbito de la educación estatal sino también en el de la privada- ese derecho, o el ejercicio de la profesión de maestro, les estaría totalmente vedado, lo que implicaría privar de todo efecto al art. 20 de la Constitución en cuanto les asegura los mismos derechos civiles que a los argentinos, y, en el caso, el ejercicio de la profesión de maestra con título reconocido por la autoridad competente"*¹⁸¹.

El criterio de estricta necesidad se desprende del voto de los ministros Petracchi y Bacqué, quienes destacaron que *"(...) el interés vital del Estado en la educación (...) tampoco puede ser invocado genéricamente para aceptar la validez constitucional de las normas reglamentarias impugnadas, ya que el Estado Nacional Argentino, de cuyo gobierno es órgano esencial esta Corte, no puede tener interés más vital que el respeto cabal de las prescripciones de su Constitución, cuya conveniencia o inconveniencia está vedado a los jueces valorar (...) en consecuencia, cabe concluir -ante los categóricos términos del art. 20 de la Constitución Nacional- que toda distinción efectuada entre nacionales y extranjeros, en lo que respecta al goce de los derechos reconocidos en la Ley Fundamental, se halla afectada por una presunción de inconstitucionalidad"*¹⁸².

Por su parte, el ministro Fayt consideró en su voto que la medida era inadecuada: *"(...) en el caso sub examine y a la luz de las condiciones de nuestra realidad actual (...) las normas provinciales citadas en los resultandos no se adecuan a la Constitución Nacional, interpretada de modo congruente con el respeto de los principios que ella consagra (...)"*¹⁸³.

En la causa "Hooft", el actor, nacido en

¹⁸¹ Considerando 5°) y sus citas.

¹⁸² Del voto de los ministros Petracchi y Bacqué, Considerandos 6°) y 7°).

¹⁸³ Del voto del ministro Fayt, Considerando 12°).

Utrecht, Holanda, y nacionalizado argentino, quien desempeñaba el cargo de juez de primera instancia en el Departamento Judicial de Mar del Plata, había promovido demanda contra la provincia de Buenos Aires, con el objeto de que se declarase la inconstitucionalidad o inaplicabilidad de un artículo de la Constitución provincial¹⁸⁴, que requería para ser juez de una cámara de apelación “*haber nacido en territorio argentino o ser hijo de ciudadano nativo si hubiese nacido en país extranjero*”. Según el accionante, esta norma era contraria a los artículos 31, 55¹⁸⁵, 75, inciso 22), 111¹⁸⁶, 5¹⁸⁷

¹⁸⁴ Artículo 177, dentro de la Sección VI “Poder Judicial”, Capítulo V “Elección, duración y responsabilidad de los miembros del Poder Judicial”: “*Para ser Juez de la Suprema Corte de Justicia, procurador y subprocurador general de ella, se requiere://Haber nacido en territorio argentino o ser hijo de ciudadano nativo si hubiese nacido en país extranjero, título o diploma que acredite suficiencia en la ciencia del derecho reconocido por autoridad competente en la forma que determine la ley; treinta años de edad y menos de setenta y diez a lo menos de ejercicio en la profesión de abogado o en el desempeño de alguna magistratura. Para serlo de las Cámaras de Apelación, bastarán seis años*”.

¹⁸⁵ Dentro de la Segunda Parte “Autoridades de la Nación”, Título Primero “Gobierno Federal”, Sección Primera “Del Poder Legislativo”, Capítulo Segundo “Del Senado”: “*Son requisitos para ser elegido senador: tener la edad de treinta años, haber sido seis ciudadano de la Nación, disfrutar de una renta anual de dos mil pesos fuertes o de una entrada equivalente, y ser natural de la provincia que lo elija, o con dos años de residencia inmediata en ella*”.

¹⁸⁶ Dentro de la Segunda Parte “Autoridades de la Nación”, Título Primero “Gobierno Federal”, Sección Tercera “Del Poder Judicial”, Capítulo Primero “De su naturaleza y duración”: “*Ninguno podrá ser miembro de la Corte Suprema de Justicia, sin haber sido abogado de la Nación con ocho años de ejercicio, y tener las calidades requeridas para ser senador*”.

¹⁸⁷ Dentro de la Primera Parte, Capítulo Primero “Declaraciones, derechos y garantías”: “*Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su*

y 123¹⁸⁸ de la Constitución Nacional, al igual que a las declaraciones, convenciones, tratados y pactos complementarios que en lo pertinente conciernen a los derechos del ciudadano, del naturalizado y de la Magistratura. En instancia originaria ante la Suprema Corte de Justicia de la provincia de Buenos Aires, este Tribunal rechazó *in limine* la demanda. Apelado el fallo por el actor por la vía del recurso extraordinario del artículo 14 de la Ley N° 48, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, luego de establecer que la causa era de su competencia originaria, por mayoría¹⁸⁹, resolvió hacer lugar a la acción y declarar la inconstitucionalidad del precepto impugnado.

El voto mayoritario de nuestro Máximo Tribunal sostuvo que, ante normas tan explícitas como el artículo 23 de la Convención Americana de Derechos Humanos y el artículo 25¹⁹⁰ del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, ambos equiparados jerárquicamente a la Constitución Nacional (artículo 75, inciso 22), en cuanto establecen que “*Todos los*

administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones”.

¹⁸⁸ Dentro de la Segunda Parte “Autoridades de la Nación”, Título Segundo “Gobiernos de Provincia”: “*Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el Artículo 5° asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero*”.

¹⁸⁹ Ministros Petracchi, Fayt, Maqueda, Zaffaroni y Highton de Nolasco.

¹⁹⁰ Dentro de la Parte III: “*Todos los ciudadanos gozarán, sin ninguna de las distinciones mencionadas en el artículo 2, y sin restricciones indebidas, de los siguientes derechos y oportunidades: a) Participar en la dirección de los asuntos públicos, directamente o por medio de representantes libremente elegidos; b) Votar y ser elegidos en elecciones periódicas, auténticas, realizadas por sufragio universal e igual y por voto secreto que garantice la libre expresión de la voluntad de los electores; c) Tener acceso, en condiciones generales de igualdad, a las funciones públicas de su país*”.

ciudadanos” deben gozar (o gozarán) “de los siguientes derechos y oportunidades...”^c) (De) tener acceso, en condiciones generales de igualdad, a las funciones públicas de su país”, “(...) una norma como el art. 177 de la Constitución bonaerense, que establece, respecto del acceso a determinados cargos, que existen argentinos (“ciudadanos”, en los pactos) de primera clase (los “nativos” y los “por opción”), y otros de segunda clase (los “naturalizados”, como el actor), se presenta afectada por una presunción de inconstitucionalidad que sólo podría ser remontada por la prueba concluyente de que existe un sustancial interés provincial que la justifique”¹⁹¹.

La mayoría de la Corte destacó que la situación del actor, discriminado por la norma local por ser argentino “naturalizado”, esto es, por ser argentino no por el lugar de su nacimiento, ni por la nacionalidad de sus padres, sino por su voluntad de integrarse a la Nación como ciudadano (y la voluntad de ésta de acogerlo como tal), encuadraba “(...) en uno de los motivos de discriminación que los pactos prohíben (art. 1.1. del Pacto de San José de Costa Rica y art. 26¹⁹² del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos) (...)”, lo cual hacía aplicable “(...) la doctrina europea, según la cual, la presencia de uno de los motivos prohibidos en el art. 14¹⁹³ de

la Convención Europea de Derechos Humanos (entre otros, el “origen nacional”), hace pesar sobre la legislación que lo incluye una presunción, una sospecha de ilegitimidad, con desplazamiento de la carga de la prueba (...)”¹⁹⁴.

Así la cuestión, el voto mayoritario del Tribunal afirmó que la mencionada presunción de inconstitucionalidad de la norma local “(...) sólo podía ser levantada por la provincia demandada con una cuidadosa prueba sobre los fines que había intentado resguardar y sobre los medios que había utilizado al efecto. En cuanto a los primeros, deben ser sustanciales y no bastará que sean meramente convenientes. En cuanto a los segundos, será insuficiente una genérica “adecuación” a los fines, sino que deberá juzgarse si los promueven efectivamente y, además, si no existen otras alternativas menos restrictivas para los derechos en juego que las impuestas por la regulación cuestionada”¹⁹⁵. Con base en ese parámetro, según el criterio de la mayoría de la Corte, la provincia demandada no había logrado cumplir con tales exigencias toda vez que, en su breve contestación de demanda, sólo existían menciones genéricas del federalismo y de las facultades de la provincia para darse sus propias instituciones, y, con respecto a la norma impugnada, lo único concreto que había dicho había sido que la designación de los jueces era problema “complejísimo” y que, en ese marco de dificultad, devenía razonable la exigencia constitucional de que los jueces de la Cámara de Apelaciones fuesen ciudadanos nativos. Para el voto mayoritario del Tribunal, tales aserciones eran totalmente insuficientes al momento de considerar si la provincia había acreditado lo que debía probar, a tenor de los criterios expuestos en el fallo¹⁹⁶.

En su voto en disidencia, el ministro Belluscio consideró que la norma local impugnada no era violatoria de la garantía de igualdad. Ello por cuanto, para que tal

¹⁹¹ Considerando 2°).

¹⁹² Dentro de la Parte III: “Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho sin discriminación a igual protección de la ley. A este respecto, la ley prohibirá toda discriminación y garantizará a todas las personas protección igual y efectiva contra cualquier discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social”.

¹⁹³ Dentro del Título I “Derechos y Libertades”: “Prohibición de discriminación. El goce de los derechos y libertades reconocidos en el presente Convenio ha de ser asegurado sin distinción alguna, especialmente por razones de sexo, raza, color, lengua, religión, opiniones políticas u otras, origen nacional o social, pertenencia a una minoría nacional, fortuna, nacimiento o cualquier otra situación”.

¹⁹⁴ Considerando 4°) y sus citas.

¹⁹⁵ Considerando 6°).

¹⁹⁶ Considerando 7°).

situación se configure, no sólo ha de existir discriminación sino que, además, ella debe ser arbitraria. Para el juez, en este caso, el precepto cuestionado no discriminaba entre la categoría de argentinos naturalizados (es decir, los extranjeros mayores de 18 años que residan en la República dos años continuos y manifiesten su voluntad de adquirir la ciudadanía) para acceder a los cargos de juez de cámara y de casación, y, además, la distinción se realizaba entre jueces de distintas instancias¹⁹⁷. Según el criterio del magistrado, el hecho de que la provincia de Buenos Aires hubiese decidido que, para el ejercicio de las funciones de juez de cámara, de casación o de la Suprema Corte local, fuese preciso contar con el recaudo de la ciudadanía por nacimiento o por opción, excluyendo la especie de la ciudadanía por naturalización, no aparecía como irrazonable¹⁹⁸. Por otra parte, el juez afirmó que cada provincia puede determinar, en ejercicio de potestades discrecionales, no delegadas a la Nación, los recaudos para el acceso a los cargos públicos, los cuales, en tanto no se muestren como arbitrarios o violen, de manera indudable, derechos o garantías constitucionales, deben ser respetados por los órganos del gobierno central, aun cuando se considere que su fundamento sea opinable: "(...) *En general, ello es así porque la racionalidad de la reglamentación de los derechos que la Constitución consagra no es pasible de tacha constitucional en tanto no se sustente en una iniquidad manifiesta. El acierto o error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas, no son puntos sobre los que al Poder Judicial quepa pronunciarse, salvo en aquellos casos que trascienden ese ámbito de aplicación, para internarse en el campo de lo irrazonable, inicuo o arbitrario (...)*"¹⁹⁹. En esta línea de razonamiento, el ministro Belluscio refirió que, de hacerse lugar a la

pretensión del actor de declarar la inconstitucionalidad de una norma que aparecía como una razonable reglamentación de los recaudos para acceder a determinados cargos públicos locales, se avasallaría la autonomía de las provincias, asegurada por los artículos 5 y 122²⁰⁰ de la Constitución Nacional, los cuales, a la par de imponerles el deber de asegurar la administración de justicia (artículos 5 y 123 de la Ley Fundamental), les garantiza el establecimiento y ejercicio de sus instituciones y la elección de sus funcionarios sin intervención del gobierno federal²⁰¹. El sentenciante habría ejercido así un control de razonabilidad tenue, a la manera del voto mayoritario de la Corte en "Cine Callao".

En autos "Gottschau", la actora, de nacionalidad alemana, radicada en forma permanente en nuestro país desde 1983, había promovido acción de amparo contra la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con el objeto de que se revocase una Resolución del plenario del Consejo de la Magistratura de dicha Ciudad, que había desestimado la impugnación que la accionante había formulado contra un Acta de la Secretaría de la Coordinación Técnica de aquel, mediante el cual se había denegado su solicitud al presentarse como postulante en un concurso para la Selección de Secretarios de Primera Instancia del Poder Judicial de la demandada. El organismo había fundado el rechazo en una norma del Reglamento de Concursos que establecía lo siguiente: "*En la solicitud los postulantes deben acreditar el cumplimiento de los requisitos legales previstos para el cargo al que aspiren (...) 10.1.4. si es argentino nativo o naturalizado*", por lo cual argumentaba que se había establecido como condición ineludible para participar en el concurso, ser de nacionalidad

¹⁹⁷ Del voto en disidencia del ministro Belluscio, Considerando 7°).

¹⁹⁸ Del voto en disidencia del ministro Belluscio, Considerando 8°).

¹⁹⁹ Del voto en disidencia del ministro Belluscio, Considerando 10°).

²⁰⁰ Dentro de la Segunda Parte "Autoridades de la Nación", Título Segundo "Gobiernos de Provincia": "*Se dan sus propias instituciones locales y se rigen por ellas. Eligen sus gobernadores, sus legisladores y demás funcionarios de provincia, sin intervención del Gobierno federal*".

²⁰¹ Del voto en disidencia del ministro Belluscio, Considerando 11°).

argentina. La acción de amparo fue desestimada tanto por el juzgado de primera instancia como por la Cámara del fuero y, posteriormente, por el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, lo que motivó la presentación de la actora ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación por la vía del recurso extraordinario del artículo 14 de la Ley Nº 48. Nuestro Máximo Tribunal, por unanimidad²⁰², resolvió declarar procedente el recurso interpuesto y dejar sin efecto la sentencia apelada, mandando los autos de vuelta al tribunal de origen para el dictado de un nuevo pronunciamiento con arreglo a su decisión.

Como primer punto, según el criterio de la Corte, toda vez que la demandante había pretendido concursar para acceder a un cargo público, la norma que regía el caso no era el artículo 20 de la Constitución Nacional, sino el artículo 16²⁰³, precepto que *“(…) no establece una equiparación rígida, como el art. 20 de la Constitución Nacional, sino que impone un principio genérico (igualdad ante la ley de todos los habitantes) que no impide la existencia de diferencias legítimas (...) la igualdad establecida por el art. 16 de la Constitución no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que en iguales circunstancias se concede a otros (...) El ámbito del art. 16 de la Constitución Nacional admite las gradaciones, las apreciaciones de más o de menos, el balance y la ponderación. Todo ello en tanto no se altere lo central del principio que consagra: la igualdad entre nacionales y extranjeros, todos ellos “habitantes de la Nación”²⁰⁴.*

²⁰² Ministros Petracchi, Fayt, Zaffaroni, Lorenzetti y Argibay; según su voto, los ministros Highton de Nolasco y Maqueda.

²⁰³ Dentro de la Primera Parte, Capítulo Primero “Declaraciones, derechos y garantías”: *“La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales o títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”.*

²⁰⁴ Considerandos 3º) y 4º) y sus citas.

Luego, el Tribunal afirmó que lo único que procedía en el caso era evaluar la mayor o menor razonabilidad del requisito de nacionalidad argentina impuesto por la normativa local, sin embargo, con cita al precedente “Hooft”, dado que dicha norma infraconstitucional estaba basada en el “origen nacional”, cabía considerarla sospechosa de discriminación y portadora de una presunción de inconstitucionalidad que correspondía a la demandada levantar²⁰⁵. La Corte reiteró la doctrina expuesta en su fallo dictado en la causa “Hooft”, y agregó que *“(…) Es evidente que el Tribunal ha adoptado, para casos como el sub lite, un criterio de ponderación más exigente que el de mera razonabilidad. Este último, que funciona cuando se trata de la impugnación de normativas que gozan de la presunción de constitucionalidad, resulta insuficiente cuando se está en presencia de preceptos legales afectados por la presunción inversa. Aquí se requiere aplicar un escrutinio más severo, cuyas características esta Corte ha indicado en el precedente citado”²⁰⁶.*

En esta línea de análisis, el Tribunal sostuvo que la demandada no podía contentarse con la sola alegación de que la exigencia de nacionalidad argentina a un secretario de primera instancia era razonable o aún conveniente para la Ciudad de Buenos Aires y resultaba adecuada al fin perseguido, sino que, por el contrario, debía acreditar que existían fines sustanciales atinentes al ejercicio de funciones básicas del Estado -como, por ejemplo, la jurisdicción-, que requerían que el cargo sólo pudiera ser cubierto por argentinos. Además, debía disipar toda duda sobre si no existirían medidas alternativas (a la exigencia de nacionalidad argentina) que pudieran garantizar el objetivo perseguido de un modo menos gravoso para el interesado²⁰⁷. Partiendo de estas pautas, la Corte refirió que la demandada se había limitado a señalar diversas normas, de jerarquía infraconstitucional, que exigían el requisito

²⁰⁵ Considerando 5º).

²⁰⁶ Considerando 5º).

²⁰⁷ Considerando 6º).

de tener nacionalidad argentina para acceder a distintos empleos públicos, normas cuya mera existencia nada demostraba sobre su compatibilidad con los preceptos de la Constitución Nacional, compatibilidad que sólo puede ser juzgada “en concreto” cuando se impugna judicialmente alguna de esas normativas. Para efectuar dicha evaluación “en concreto” en el caso de la accionante, el Tribunal partió de la base de que el cargo al que aspiraba concursar importaba el ejercicio de funciones que, sin perjuicio de su importancia, no implicaban el ejercicio de la jurisdicción, en sentido estricto, reservada a los magistrados, o, si la comprometían, era sólo en áreas muy secundarias, sujetas siempre al control de los jueces²⁰⁸, lo cual permitía “(...) descartar que el desempeño de la tarea señalada pueda por se poner en juego los fines sustanciales que el test de ‘Hooft’ menciona”²⁰⁹.

Respecto de los medios aludidos en “Hooft” –y la necesidad de aplicar alternativas menos gravosas, cuando existieran–, la Corte advirtió que la demandada pudo

²⁰⁸ Estas resultaban del artículo 31 del Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, dentro del Título II “Reglas procesales”, Capítulo III “Secretarios/as y prosecretarios/as administrativos/as”: “Además de los deberes que en otras disposiciones de este código y en las leyes de organización judicial se imponen a los secretarios/as, sus funciones son: 1) Comunicar a las partes y a los terceros las decisiones judiciales, mediante la firma de oficios, mandamientos, cédulas y edictos, sin perjuicio de las facultades que se acuerdan a los/las letrados/as respecto de las cédulas y oficios, y de lo que establezcan los convenios sobre comunicaciones entre magistrados/as de distintas jurisdicciones. 2) Extender certificados, testimonios y copias de actas. 3) Conferir vistas y traslados. 4) Firmar, sin perjuicio de las facultades que se confieren al oficial primero o jefe de despacho, las providencias de mero trámite, observando, en cuanto al plazo, lo dispuesto en el art. 27, inc. 3a). 5) Devolver los escritos presentados fuera de plazo. 6) Dentro del plazo de tres días, las partes pueden requerir al juez/a que deje sin efecto lo dispuesto por el Secretario/a (...) La resolución es inapelable”.

²⁰⁹ Considerandos 7º) y 8º) y sus citas.

instrumentar exigencias relativas, no a la nacionalidad –como hizo– sino a la extensión de la residencia en el país, o al lugar en el cual los estudios fueron efectuados, como modos de acreditar el arraigo al que la norma impugnada parecía apuntar. “(...) Como nada de esto fue hecho, cabe concluir que tampoco se ha respetado la necesidad de elegir las alternativas menos restrictivas para el derecho del postulante”²¹⁰.

Por último, a modo de *obiter dicta*, nuestro Máximo Tribunal destacó que, si los extranjeros, en su carácter de habitantes de la Nación, están, en principio, habilitados para el empleo público –conforme a la cláusula genérica del art. 16 de la Constitución Nacional y con el alcance indicado en este fallo–, no puede acudirse a los tratados para limitar ese derecho²¹¹. Ello por cuanto el artículo 75, inciso 22) de la Constitución Nacional dispone que los tratados de rango constitucional “...no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos”, mientras que el artículo 29, inciso b)²¹² de la Convención Americana de Derechos Humanos establece que ninguna disposición de esa Convención puede ser interpretada en el sentido de “limitar el goce y ejercicio de cualquier

²¹⁰ Considerando 9º).

²¹¹ Como el artículo 23 de la Convención Americana de Derechos Humanos y el artículo 25 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, que establecen, en la parte que aquí interesa, el derecho de todos los ciudadanos a tener acceso, en condiciones generales de igualdad, a las funciones públicas de su país, preceptos que habían sido invocados en el fallo del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

²¹² Dentro de la Parte I – Deberes de los Estados y Derechos Protegidos, Capítulo IV – Suspensión de Garantías, Interpretación y Aplicación: “Normas de Interpretación. Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de: (...) b) limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad que pueda estar reconocido de acuerdo con las leyes de cualquiera de los Estados Partes o de acuerdo con otra convención en que sea parte uno de dichos Estados (...)”.

derecho o libertad que pueda estar reconocido de acuerdo con las leyes de cualquiera de los Estados Partes” (en sentido análogo, el artículo 5.2²¹³ del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos). De estas normas resulta que “(...) los tratados internacionales pueden sólo mejorar la tutela de los derechos, no empeorarla. Es decir, aquéllos no pueden entenderse como restrictivos de los derechos constitucionales existentes, en el ordenamiento interno, al momento de su sanción (...) no puede pretextarse que el tratado no reconoce al derecho o lo hace 'en menor medida' (...)” (artículo 5.2. del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos)²¹⁴.

En el Punto 2.2.3. vimos que el criterio de estricta necesidad requiere la existencia de una necesidad social imperiosa, y no resulta suficiente demostrar que la restricción implementada sea útil, razonable u oportuna, puesto que, entre varias opciones para alcanzar el fin buscado por la norma, debe escogerse aquella que restrinja en menor medida el derecho protegido. Son, pues, dos elementos: medio menos lesivo del derecho y necesidad del aludido carácter.

En el caso “Repetto”, el medio consistía en el requisito, exigido por un artículo del Reglamento General de Escuelas Privadas de la provincia de Buenos Aires, para ejercer la docencia como maestra titular en un jardín de infantes de la referida jurisdicción, de tener la nacionalidad argentina, con el fin -según la jurisdicción demandada- de resguardar el interés vital del Estado en la educación.

En autos “Hoof”, el medio constaba en la condición, impuesta por un artículo de la Constitución de la provincia de Buenos Aires, para acceder al cargo de juez de Cámara de Apelación, de haber nacido en territorio argentino o ser hijo de ciudadano nativo si el

postulante hubiese nacido en país extranjero, es decir, ser argentino nativo o por opción (no naturalizado). El fin perseguido, según el Estado Provincial accionado, era atender el problema “*complejísimo*” que representaba la designación de los jueces, teniendo en miras el federalismo y las facultades de la provincia para darse sus propias instituciones.

En la controversia “Gottschau”, el medio era la condición, requerida por una norma del Reglamento de Concursos del Consejo de la Magistratura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, para acceder al cargo de Secretario de Primera Instancia del Poder Judicial de la referida Ciudad, de tener la nacionalidad argentina (ya sea por nacimiento o por naturalización). La Ciudad sostenía que tal medida era razonable o conveniente para su ámbito.

En los tres casos, nuestra Corte Suprema, a través del voto de dos de sus integrantes, primero (los ministros Petracchi y Bacqué en “Repetto”), por mayoría, más tarde (“Hoof”), y por unanimidad, por último (“Gottschau”), aplicando el criterio de estricta necesidad, declaró

-en particular en los últimos dos precedentes citados- que las jurisdicciones demandadas no habían logrado demostrar que los medios eran *sustanciales* y no meramente convenientes, ni que promovían efectivamente los fines perseguidos -siendo insuficiente una adecuación “genérica”-, y tampoco, que no existían otras alternativas menos restrictivas para los derechos en juego.

D.3. Conclusiones intermedias acerca del examen de razonabilidad en general en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

(a) La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha desarrollado una doctrina conforme la cual el Tribunal no tiene atribuciones para analizar la conveniencia, oportunidad o eficacia de las normas, pues esa es una facultad propia de los poderes políticos. No obstante ello, a lo largo de los años ha elaborado algunas pautas para

²¹³ Dentro de la Parte II: “(...) 2. No podrá admitirse restricción o menoscabo de ninguno de los derechos humanos fundamentales reconocidos o vigentes en un Estado Parte en virtud de leyes, convenciones, reglamentos o costumbres, so pretexto de que el presente Pacto no los reconoce o los reconoce en menor grado”.

²¹⁴ Considerando 10°).

ejercer el control de razonabilidad, en diversos casos que han ido llegando ante sus estrados, entre los cuales pueden citarse “Ercolano”, “Inchauspe c/ Junta Nacional de Carnes”, “Cine Callao” y “Smith”.

(b) En “Ercolano”, nuestro Máximo Tribunal ejerció el control de razonabilidad examinando el medio en sí mismo (Gelli), sin avanzar, a nuestro entender, en los subexámenes o submandatos del examen de proporcionalidad desarrollados por CLÉRICO. Asimismo, la mayoría de la Corte Suprema habría considerado el interés estatal urgente en resolver la necesidad pública; habría asumido que existiría un interés estatal urgente que justificaría la medida, y considerado que no se habría demostrado que la medida fuese inadecuada. Por otra parte, la mayoría del Tribunal parecería haber efectuado cierto análisis de la intensidad de la afectación en cuanto al precio fijado. En su voto en disidencia, el ministro Bermejo parecería haber utilizado el mismo tipo de control, aunque sostuvo que la medida era irrazonable, sin atender a cuestiones de necesidad pública.

(c) En “Inchauspe c/ Junta Nacional de Carnes”, nuestra Corte Suprema analizó la proporcionalidad del medio utilizado por la norma en relación con los fines perseguidos por la ley (Gelli). En este precedente, en forma unánime y, más tarde, en “Cine Callao”, por mayoría, tomando las pautas del examen de proporcionalidad, podría decirse que la Corte habría ejercido un control de razonabilidad aplicando únicamente el primer subexamen o submandato (el de la adecuación técnica o idoneidad), sin indagar acerca de la existencia de otros medios alternativos menos gravosos o menos lesivos (subexamen o submandato del medio alternativo menos gravoso o menos lesivo) ni de la intensidad de la limitación del derecho fundamental en juego (subexamen o submandato de la proporcionalidad en sentido estricto). En ambas sentencias, la Corte parecería haber considerado que, según su criterio, el medio escogido por el legislador era *de alguna manera adecuado para fomentar el fin*, sin ingresar al análisis

de los otros dos subexámenes o submandatos del examen de proporcionalidad siguientes; por ejemplo, sin evaluar si era o no el medio menos gravoso o menos lesivo. Asimismo, como en el voto mayoritario en “Ercolano”, el Tribunal aludió a la necesidad de salvaguardar el interés público comprometido (“Inchauspe c/ Junta Nacional de Carnes”) o al objeto de carácter inequívocamente público o general de la ley que implementaba la medida (“Cine Callao”), pudiendo vislumbrarse aquí un “interés estatal urgente en resolver la necesidad pública”. En su voto en disidencia al fallo “Cine Callao”, el ministro Boffi Boggero afirmó que la medida no era razonable, y enumeró medios alternativos al adoptado por el legislador, como la creación de fuentes de trabajo por parte del Estado o el otorgamiento de subsidios.

(d) En “Smith”, la Corte, por unanimidad, aplicó un control más intenso, que evalúa la medida según si la restricción, aunque adecuada para lograr el objetivo perseguido por las normas jurídicas, se excede en cuanto a la limitación del derecho afectado; un control que exige un análisis pormenorizado de los hechos y del alcance de la norma, bajo las circunstancias del caso (Gelli). Tomando los tres subexámenes o submandatos del examen de proporcionalidad desarrollados por CLÉRICO, diríamos que, cumplido el subexamen o submandato de la adecuación técnica o idoneidad, en cuanto a que el medio elegido sería *de alguna forma adecuado para fomentar el fin*, y el subexamen o submandato del medio alternativo menos gravoso o menos lesivo, en cuanto a que las otras medidas posibles serían, por lo menos, igual de gravosas o lesivas a los derechos fundamentales en juego, la Corte parecería haber aplicado el subexamen o submandato de la proporcionalidad en sentido estricto, concluyendo que el medio elegido no era proporcional al fin perseguido ya que no significaba una simple limitación a la propiedad sino que, agregado al resto de las medidas adoptadas, coadyuvaba a su privación y aniquilamiento.

(e) Por otra parte, en los fallos dictados

en las causas “Repetto”, “Hooft” y “Gottschau”, la Corte utilizó el test de la estricta necesidad (Alonso Regueira), donde sostuvo que el interés vital del Estado en la educación y la autonomía provincial no pueden ser invocados genéricamente para aceptar la validez constitucional de la norma reglamentaria (“Repetto”), y que los preceptos impugnados, al efectuar discriminaciones en detrimento de los afectados por razones de nacionalidad, revestían una presunción de inconstitucionalidad que sólo podría ser levantada por el Estado con una prueba concluyente de que existe un interés estatal sustancial que la justifique; con una cuidadosa prueba sobre los fines que habría intentado resguardar y sobre los medios que habría utilizado al efecto. En tales situaciones, los fines deben ser sustanciales y no bastará que sean meramente convenientes. En cuanto a los medios, será insuficiente una genérica “adecuación” a los fines, sino que deberá juzgarse si los promueven efectivamente y, además, si no existen otras alternativas menos restrictivas para los derechos en juego que las impuestas por la regulación cuestionada (“Hooft”, “Gottschau”). El criterio de estricta necesidad fue receptado por nuestra Corte Suprema a través del voto de dos de sus integrantes, primero (los ministros Petracchi y Bacqué en “Repetto”), por mayoría, más tarde (“Hooft”), y por unanimidad, por último (“Gottschau”). En su voto en disidencia al fallo “Hooft”, el ministro Belluscio había considerado que la medida provincial impugnada no era violatoria de la garantía de igualdad, toda vez que no efectuaba una discriminación arbitraria, y que, por tal motivo, debía respetarse la autonomía provincial. De esta manera, el sentenciante habría ejercido un control de razonabilidad tenue, a la manera del voto mayoritario de la Corte en “Cine Callao”.

(f) De la doctrina y los precedentes relevados podría desprenderse que nuestra Corte Suprema, en líneas generales, ha ejercido un control de razonabilidad analizando la adecuación de medios a fines

(subexamen o submandato de la adecuación técnica o idoneidad, en el esquema tripartito del examen de proporcionalidad desarrollado por CLÉRICO), aplicando un control más estricto cuando en el caso se cuestiona una norma que efectúa discriminaciones en detrimento de los afectados, por ejemplo, por motivos de nacionalidad (podría serlo por sexo, raza, religión, etcétera)²¹⁵.

II.E. El examen de razonabilidad en jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia tributaria

Veremos a continuación tres fallos en los que nuestra Corte Suprema ejerció el control de razonabilidad, específicamente respecto de materia tributaria (si bien el anteriormente comentado “Inchauspe c/ Junta Nacional de Carnes” podría decirse que también constituye uno de estos pronunciamientos, aunque la Corte le haya negado el carácter de “impuesto” a la contribución cuya validez se discutía en la referida causa²¹⁶, y lo que

²¹⁵ Al respecto, Bidart Campos señala: “El derecho judicial emanado de la Corte Suprema en materia de control judicial de la razonabilidad, se limita a verificar si el “medio” elegido para tal o cual “fin” es razonablemente proporcionado y conducente para alcanzar ese fin; pero no entra a analizar si ese “medio” elegido pudo o puede ser reemplazado por otro que, igualmente conducente y proporcionado al mismo “fin”, resulte menos gravoso para el derecho o la libertad que se limitan”. Según el autor, la Corte no realiza esa comparación entre diversos medios posibles, porque estima que pertenece al criterio exclusivo de los órganos políticos (Congreso y Poder Ejecutivo Nacionales) seleccionar el que, a su juicio, le parezca mejor o más conveniente. Basta que el escogido guarde razonabilidad suficiente en relación con el fin buscado (BIDART CAMPOS, Germán, *Manual de la Constitución Reformada*, Tomo II, Buenos Aires, Ediar, 3a. reimp., 2006, pág. 517).

²¹⁶ Ver Punto 2.4.1. En su obra, Casás comenta este fallo en el Capítulo referido a “Los distintos tipos de tributos y la reserva de ley en la Constitución Argentina”, en el punto 9. “Reserva de ley” y las contribuciones parafiscales de ordenación económica, 9.2. Las contribuciones parafiscales de ordenación económica en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías*

veremos *infra* respecto de la figura del agente de retención en "Luján Williams Automotores S.A."²¹⁷).

E.1. El caso "Irizar"²¹⁸

a) El medio utilizado por el legislador. El fin perseguido

En esta causa, la norma discutida era una ley de la provincia de Misiones²¹⁹ que supeditaba el trámite de solicitudes de guía forestal a que el peticionante acreditase que había satisfecho las tasas municipales e impuestos provinciales que afectaban a las tierras donde se realizaba la explotación; es decir, imponía como condición necesaria para el otorgamiento de las guías de tránsito la acreditación del cumplimiento de las obligaciones impositivas. El fin buscado, según lo manifestado por la jurisdicción, era perseguir por parte de quienes ejercían la actividad forestal el cumplimiento de sus obligaciones fiscales e *"impedir que la utilización y extracción de los recursos naturales del territorio provincial se realice sin la adecuada contraprestación de los particulares, quienes deben contribuir al sostenimiento, progreso y desarrollo de la Provincia"*,²²⁰ y, en términos generales, por

constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1a. ed., 1a. reimp., 2005, Capítulo VI, págs. 552-554).

²¹⁷ Ver Punto 3.2.2.

²¹⁸ "Irizar, José Manuel c/ Misiones, Provincia de s/ inconstitucionalidad", Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 319:1934, sentencia del 12/09/1996.

²¹⁹ La Ley Misiones N° 2.256, que establecía lo siguiente: *"La Dirección General de Bosques y Forestación, para dar curso a las solicitudes de guía forestal, que presenten los interesados en explotaciones madereras, requerirá la acreditación en forma fehaciente que se han abonado las Tasas Municipales e Impuestos Provinciales, que afectan a las tierras donde se realiza la explotación, sin cuyo requisito no se dará curso a petición alguna"*, conforme constancias del expediente (ver dictamen del Procurador General, punto VII).

²²⁰ De acuerdo a las constancias del expediente (ver dictamen del Procurador General, punto II y voto mayoritario de la Corte, Resultando II).

razones de policía, de higiene y de seguridad en el tráfico de los bienes, que eran en definitiva los motivos por los cuales se exigían las guías forestales²²¹.

b) Los hechos

El actor era titular de un inmueble en la provincia de Misiones, en el que llevaba a cabo una producción agrícola-forestal, en el marco de una serie de planes aprobados por el gobierno provincial. Sostenía que, en pleno desarrollo de las tareas de forestación, la autoridad local, con apoyo en la ley citada, se había negado a extenderle nuevas guías forestales necesarias para la extracción y comercialización de madera de su propiedad -actividad que le proveía los fondos indispensables para la realización de los planes forestales referidos-, con el consiguiente perjuicio para la explotación. En este contexto, promovió acción declarativa de certeza²²², tendiente a obtener la declaración de inconstitucionalidad de la ley local.

El accionante consideraba violentados los derechos emergentes de los artículos 9²²³,

²²¹ Ver al respecto el dictamen del Procurador General, punto VII y voto mayoritario de la Corte, Considerando 7°).

²²² En los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, dentro de la Parte Especial, Libro Segundo "Procesos de Conocimiento", Título I "Disposiciones Generales": *"Podrá deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor y éste no dispusiera de otro medio legal para ponerle término inmediatamente.//El juez resolverá de oficio y como primera providencia, si corresponde el trámite pretendido por el actor, teniendo en cuenta la naturaleza de la cuestión y la prueba ofrecida"*.

²²³ Dentro de la Primera Parte, Capítulo Primero "Declaraciones, derechos y garantías": *"En todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso"*.

10²²⁴, 11²²⁵, 14, 17, 18²²⁶ y 28 de la Constitución Nacional. Según su postura, la norma provincial, al exigir como condición indispensable para el otorgamiento de las guías la comprobación del pago de todos los impuestos provinciales y municipales, afectaba el comercio y la libre circulación de mercaderías amparados en los artículos 9 a 11 de la Ley Fundamental, toda vez que, en los hechos, los tributos cuyo pago se requería comprobar funcionaban como un derecho aduanero que interfería la entrada, el tránsito y la salida de un producto. Aclaró que no discutía la procedencia del pago de la tasa exigida por la provincia para la extensión de las guías forestales, sino la exigencia de la previa comprobación del pago de los impuestos provinciales y municipales que afectaban las tierras donde se realizaba la explotación forestal. Adujo además que las guías constituían el único instrumento habilitante para la salida de la madera fuera de los límites de su propiedad y para el tránsito dentro y fuera de la provincia, consagrándose como infracción todo acto u omisión relativo al pago de las tasas o afines al transporte de la madera, por

²²⁴ Dentro de la Primera Parte, Capítulo Primero “Declaraciones, derechos y garantías”: *“En el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas las clases, despachadas en las aduanas exteriores”.*

²²⁵ Dentro de la Primera Parte, Capítulo Primero “Declaraciones, derechos y garantías”: *“Los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como los ganados de toda especie, que pasen por territorio de una provincia a otra, serán libres de los derechos llamados de tránsito, siéndolo también los carruajes, buques o bestias en que se transporten; y ningún otro derecho podrá imponérseles en adelante, cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio”.*

²²⁶ Dentro de la Primera Parte, Capítulo Primero “Declaraciones, derechos y garantías”: *“(…) El domicilio es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados; y una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación (...)”.*

lo que la ley en cuestión terminaba acarreado la inconstitucionalidad de todos los tributos provinciales y municipales de hecho (aunque no fuesen *per se* inconstitucionales), al hacer que constituyesen un obstáculo al tránsito *intra* e interprovincial. Sin embargo, el actor circunscribió su planteo a la inconstitucionalidad de la ley en cuestión y no de los tributos. Sostuvo asimismo que dicha ley era irrazonable por cuanto no existía relación adecuada entre el medio propugnado y la finalidad perseguida, ya que si el propósito era asegurar el pago de las contribuciones provinciales y municipales, no era correcto el logro de esos objetivos obstaculizando ilegítimamente el ejercicio del comercio y la libre circulación de las mercaderías, por cuanto existían otros medios eficaces para la percepción de las rentas como por ejemplo el procedimiento de ejecución fiscal.

c) El dictamen del Procurador General

En su dictamen, el Procurador General opinó que correspondía hacer lugar al planteo de inconstitucionalidad de la ley provincial, con fundamento en que la modalidad escogida por la provincia para hacer valer el ejercicio de su poder impositivo excedía el marco de relación medio a fin que resultaba indispensable para asignarle razonabilidad a la norma.

En el caso, el medio consistía en la exigencia, impuesta por una ley de la provincia de Misiones, a quienes tramitasen solicitudes de guía forestal, de acreditar que habían satisfecho las tasas municipales e impuestos provinciales que afectaban a las tierras donde se realizaba la explotación, como requisito para el otorgamiento de las referidas guías de tránsito.

El Procurador General sostuvo que tal medio para obtener la percepción de los tributos no tenía una relación real y sustancial con el objeto perseguido por la ley que exigía la expedición y tenencia de las guías forestales, que era el de proveer a la policía, higiene y seguridad en el tráfico de los bienes sometidos a circulación. Para el

Procurador General, el medio no era razonable, es decir, no era proporcionado al fin que el legislador se había propuesto conseguir, por lo que no era admisible la restricción de los derechos individuales afectados²²⁷.

d) La sentencia de nuestra Corte Suprema

Nuestro Máximo Tribunal, por mayoría²²⁸, resolvió hacer lugar a la demanda y declaró la inconstitucionalidad de la ley local impugnada, sustentando su decisión en que los medios escogidos por la provincia de Misiones para la recaudación de tributos carecían de relación real con el objetivo perseguido por la legislación forestal de proveer a la policía, higiene y seguridad en el tráfico de los bienes²²⁹.

Según el criterio de la mayoría de la Corte, la modalidad escogida por la provincia de Misiones, ejercitada dentro de la órbita de lo que es materia del poder de policía, excedía un marco de razonabilidad que disipase toda inequidad y que relacionase los medios elegidos con los propósitos perseguidos. Había en el caso una irrazonabilidad manifiesta por cuanto el medio implementado por la ley, esto es, la exigencia de acreditar haber satisfecho las tasas municipales e impuestos provinciales que afectaren a las tierras donde se realizare la explotación forestal, como requisito para la obtención de las guías forestales que son un documento indispensable para la circulación de los productos, importaba para el actor la imposibilidad de ejercer la industria lícita que era su actividad, garantizada por el artículo 14 de la Constitución Nacional²³⁰. Así, el requisito exigido por la provincia de Misiones encubría bajo esa apariencia una pretensión fiscal que obraba, en los hechos, como una suerte de impedimento para la circulación de los productos forestales de modo tal que

gravitaba negativamente sobre la actividad productiva al punto tal de dificultarla, contradiciendo los planes de desarrollo que la legislación específica debía perseguir. Finalmente, el voto de la mayoría resaltó que constituía un exceso de las facultades reglamentarias del ejercicio del poder de policía de seguridad del tráfico de bienes que el procedimiento establecido a dichos fines operase en sí mismo como “*una causa de ingresos fiscales, o modo de controlar el pago de otros gravámenes*”, lo que no era razón suficiente para allanar el contenido de cláusulas constitucionales de cumplimiento ineludible²³¹.

Entendemos que el voto de la mayoría de nuestro Máximo Tribunal en el fallo “Irizar”, de los tres subexámenes o submandatos del examen de proporcionalidad expuestos por CLÉRICO, habría ejercido un control de razonabilidad aplicando únicamente el subexamen o submandato de la adecuación técnica o idoneidad, por cuanto sostuvo que los medios escogidos por la provincia de Misiones carecían de relación real con el objetivo perseguido por la legislación forestal de proveer a la policía, higiene y seguridad en el tráfico de los bienes; es decir, *no sería un medio de manera alguna adecuado para fomentar el fin* (CLÉRICO); no tenía relación alguna con el fin.

A su vez, la mayoría de la Corte parecería haber identificado otro fin buscado por el legislador, más allá de lo alegado por la provincia en su contestación de demanda: el fin de recaudar, para cuya consecución tampoco sería razonable el medio implementado, en ejercicio de lo que es materia del poder de policía, toda vez que importaba una violación del derecho de trabajar y ejercer toda industria lícita (artículo 14 de la Constitución Nacional). La idea subyacente podría ser que el ejercicio del poder de policía no podría tener como objetivo lograr una mayor recaudación; no podrían utilizarse las facultades en el marco de aquel para obtener tales fines.

La mayoría del Tribunal no parecería haber

²²⁷ Ver dictamen del Procurador General, puntos VIII y IX.

²²⁸ Ministros Nazareno, Belluscio, Petracchi, López y Bossert.

²²⁹ Del voto de la mayoría, Considerando 9°).

²³⁰ Del voto de la mayoría, Considerando 8°).

²³¹ Del voto de la mayoría, Considerando 10°).

avanzado sobre los siguientes subexámenes o submandatos del examen de proporcionalidad (el del medio alternativo menos gravoso o menos lesivo y el de la proporcionalidad en sentido estricto), aunque, en este caso, a diferencia de en "Inchauspe c/ Junta Nacional de Carnes" y "Cine Callao", ello podría haber obedecido a que, ejercido el primer submandato o subexamen en el esquema tripartito según comentaba Alonso Regueira, directamente se habría encontrado que *el medio elegido no era de manera alguna adecuado para fomentar el fin*, por lo que ya no haría falta evaluar si era el menos gravoso o menos lesivo y debería ser dejado de lado. Asimismo, a diferencia de lo visto en los precedentes "Ercolano", "Inchauspe c/ Junta Nacional de Carnes" y "Cine Callao", el voto mayoritario tampoco habría encontrado justificado el medio por razones de interés estatal urgente u objeto público o general.

e) Las disidencias

En su voto en disidencia, los ministros Moliné O'Connor, Fayt y Vázquez sostuvieron que el medio elegido por la ley no pecaba de irrazonabilidad alguna ni vulneraba derechos constitucionales, en tanto el pago puntual y ajustado a las normas tributarias es sólo una de las variadísimas expresiones del deber jurídico de todos los ciudadanos de someterse al cumplimiento del orden jurídico vigente. En este sentido, su demostración -como lo exigía la ley provincial cuestionada- no suponía más que acreditar ese ajuste; situación normal en la que -se presume- se encuentran los habitantes de una Nación en que rige el estado de derecho²³². Esto significaba, para estos jueces, que el deber de cumplir el ordenamiento jurídico vigente crea la presunción de que los habitantes lo cumplen, por lo que la exigencia de su comprobación no aparecía como un recaudo excesivo ni se habían invocado en el caso dificultades administrativas para obtenerlo

²³² Del voto en disidencia de los ministros Moliné O'Connor, Fayt y Vázquez, Considerando 6°).

que justificasen su cuestionamiento²³³. Los magistrados afirmaron que el instrumento legislado a través de la ley provincial del caso era uno más de aquéllos utilizados por el legislador para asegurar la efectividad de la recaudación impositiva, tal como la regla *solve et repete*, cuya constitucionalidad -como principio- era pacíficamente aceptada. Señalaron además que no podía tacharse de inconstitucional la ley local con base en que la legislatura local tenía a su disposición otros medios idóneos para lograr el cumplimiento de las cargas fiscales, porque no es del resorte del Poder Judicial el examen de la conveniencia o acierto del criterio adoptado por el legislador en el ámbito propio de sus atribuciones²³⁴. Resaltaron que la ley no privaba al actor del derecho de plantear por la vía pertinente las cuestiones atinentes a la validez constitucional de los tributos de cuyo pago se trataba; pero en ese caso serían esos tributos, y no la demostración de su pago, los que ocasionarían las lesiones constitucionales que habían pretendido remediarse por la acción declarativa intentada²³⁵. Agregaron que sólo podría invalidarse una ley como la cuestionada cuando su aplicación pudiese operar como un mecanismo que dificultase en grado intolerable el ejercicio de derechos constitucionales²³⁶, lo cual no se configuraba en la situación del actor.

Por su parte, en su disidencia, el ministro Boggiano explicó que el presupuesto inicial para considerar que una ley impositiva afecta sustancialmente los derechos de libre comercio interprovincial o de libre tránsito, es que lo cuestionado sea el tributo en sí mismo; solamente a partir de esa hipótesis es posible afirmar la inconstitucionalidad de una norma sobre la base de lo dispuesto en

²³³ Del voto en disidencia de los ministros Moliné O'Connor, Fayt y Vázquez, Considerando 7°).

²³⁴ Del voto en disidencia de los ministros Moliné O'Connor, Fayt y Vázquez, Considerando 8°).

²³⁵ Del voto en disidencia de los ministros Moliné O'Connor, Fayt y Vázquez, Considerando 10°).

²³⁶ Del voto en disidencia de los ministros Moliné O'Connor, Fayt y Vázquez, Considerando 9°).

los artículos 9, 10, 11 y 75 inciso 13²³⁷ de la Constitución Nacional. Este requisito -de índole fáctica- no se encontraba satisfecho en el caso, pues lo que se procuraba era la abolición de un medio para facilitar el cobro de diversos tributos, y no de los tributos en sí mismos. Destacó que la ley no creaba una tasa o impuesto que tuviese como hecho imponible el tránsito o comercio interprovincial, sino que se limitaba a vedar la expedición de guías forestales a quienes no acreditasen el pago de los tributos inmobiliarios municipales y provinciales. Entendió que la aplicación de la ley cuestionada no significaba para el actor un aumento económico de las obligaciones fiscales a su cargo (aunque lo constriñese fuertemente a cumplirlas)²³⁸. Agregó que la provincia no afectaba sustancialmente los derechos constitucionales de libre comercio interprovincial y de tránsito, ni tampoco vulneraba el derecho a comerciar garantizado en el artículo 14 de la Constitución Nacional, en razón de que no se había probado en el caso que el cumplimiento de la exigencia que imponía la ley tornase económicamente imposible el desenvolvimiento de la explotación forestal. Aclaró que, si se hubiera dado esta circunstancia, el actor habría necesariamente pedido la declaración de inconstitucionalidad de las tasas e impuestos inmobiliarios municipales y provinciales, lo cual no había hecho²³⁹. Este magistrado sostuvo asimismo que las restricciones impuestas por la ley provincial a los derechos de tránsito y de comercio no eran irrazonables toda vez que existía relación entre los medios arbitrados por la ley provincial y los propósitos perseguidos por el

legislador al dictarla; la ley sólo exigía la acreditación del pago de las tasas municipales y de los impuestos provinciales que afectaban las tierras en que se realizaba la explotación para la cual se solicitaren las guías forestales; había una adecuada proporción entre el requisito exigido y su finalidad, por un lado, y los derechos que se limitaban para el logro de esta última, por el otro²⁴⁰. Por último, al igual que los otros jueces que votaron en disidencia, Boggiano definió como una “cuestión no justiciable” la conveniencia o equidad de los medios seleccionados por el legislador para asegurar el cobro de los impuestos o contribuciones (si la legislatura de la provincia tenía su disposición otros medios idóneos para alcanzar los fines aludidos, por ejemplo, el procedimiento de ejecución fiscal)²⁴¹.

El mismo subexamen o submandato de la adecuación técnica o idoneidad parecería ser el que habrían utilizado los ministros Moliné O'Connor, Fayt y Vázquez, y Boggiano, en sus respectivas disidencias. Los cuatro parecerían haber reconocido abiertamente que el fin perseguido por el medio era la recaudación, *"uno más de aquéllos -medios-utilizados por el legislador para asegurar la efectividad de la recaudación impositiva"* (Moliné O'Connor, Fayt y Vázquez); es una "cuestión no justiciable" *"la conveniencia o equidad de los medios seleccionados por el legislador para asegurar el cobro de los impuestos y contribuciones"* (Boggiano). Este último agregó que existía relación entre los medios cuestionados y los fines perseguidos por el legislador al dictar la ley. Asimismo, los cuatro magistrados coincidieron en que era ajeno al resorte del Poder Judicial el examen de la conveniencia o acierto del criterio adoptado por el legislador en el ámbito propio de sus atribuciones, por lo cual parecerían no haber pasado a los siguientes subexámenes o submandatos del examen de proporcionalidad (el del medio alternativo menos gravoso o menos lesivo y el de la

²³⁷ Dentro de la Parte Segunda “Autoridades de la Nación”, Título Primero “Gobierno Federal”, Sección Primera “Del Poder Legislativo”, Capítulo Cuarto “Atribuciones del Congreso”: *“Corresponde al Congreso: (...) 13. Reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí (...)”*.

²³⁸ Del voto en disidencia del ministro Boggiano, Considerando 6°).

²³⁹ Del voto en disidencia del ministro Boggiano, Considerando 7°).

²⁴⁰ Del voto en disidencia del ministro Boggiano, Considerando 9°).

²⁴¹ Del voto en disidencia del ministro Boggiano, Considerando 10°).

proporcionalidad en sentido estricto), aun cuando el primer subexamen o submandato (el de la adecuación técnica o idoneidad) estaría, según su criterio, cumplido, lo que podríamos asimilar al criterio de la Corte en los fallos "Inchauspe c/ Junta Nacional de Carnes" y al voto de la mayoría en "Cine Callao".

E.2. El caso "Hermitage"²⁴²

a) El medio utilizado por el legislador.

El fin perseguido

La causa versó sobre la aplicación a la actora, una sociedad anónima, del Título V (artículo 6) de la Ley N° 25.063²⁴³, por el cual se instituyó el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta²⁴⁴ en los términos siguientes: "Establécese un impuesto a la ganancia mínima presunta aplicable en todo el territorio de la Nación, que se determinará sobre la base de los activos, valuado de acuerdo con las disposiciones de la presente ley, que regirá por el término de diez (10) ejercicios anuales"²⁴⁵. La norma establecía como sujetos pasivos del tributo, entre otros, a "las sociedades domiciliadas en el país"²⁴⁶, por lo cual alcanzaba a la accionante. Según la ley, el impuesto a ingresar "surdirá de la aplicación de la alícuota del uno por ciento (1%) sobre la base imponible del gravamen determinado" de acuerdo con sus disposiciones, y, asimismo, "el impuesto a las ganancias determinado para el ejercicio fiscal por el cual se liquida el presente gravamen,

*podrá computarse como pago a cuenta" de este último, "una vez detraído de este el que sea atribuible a los bienes a que se refiere el artículo incorporado a continuación del artículo 12"*²⁴⁷. Por otra parte, la norma prescribía que, si resultase insuficiente el Impuesto a las Ganancias computable como pago a cuenta del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y, por lo tanto, "procediera en un determinado ejercicio el ingreso del impuesto de esta ley, se admitirá, siempre que se verifique en cualesquiera de los DIEZ (10) ejercicios siguientes un excedente del impuesto a las ganancias no absorbido, computar como pago a cuenta de este último gravamen, en el ejercicio en que tal hecho ocurra, el impuesto a la ganancia mínima presunta efectivamente ingresado y hasta su concurrencia con el importe a que ascienda dicho excedente"²⁴⁸.

En el Mensaje de elevación del proyecto de ley al Congreso de la Nación, el Poder Ejecutivo Nacional propició la aprobación de este tributo por su difícil elusión, su simple fiscalización y "...la fuerte inducción que genera a mejorar el cumplimiento en el impuesto a las ganancias, garantizando que todas las empresas paguen un impuesto mínimo...". Argumentó, en este sentido, que "La implementación de este gravamen se fundamenta en el hecho de que el mantenimiento de un activo afectado a la actividad empresarial requiere necesariamente, para su desarrollo en condiciones de competitividad, de la generación de una rentabilidad que

²⁴² "Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos – Título V – ley 25.063 s/ proceso de conocimiento", Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 333:993, sentencia del 15/06/2010.

²⁴³ 244 B.O.: 30/12/1998.

²⁴⁴ Por artículo 76 de la Ley N° 27.430 (B.O.: 29/12/2017) se deroga el Título V de la Ley N° 25.063, de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, para los ejercicios que se inician a partir del 1° de Enero de 2019 (norma vigente a partir del día siguiente al de la publicación de la Ley N° 27.430 en el Boletín Oficial).

²⁴⁵ Artículo 1 del Capítulo I del Título V de la Ley N° 25.063.

²⁴⁶ Artículo 2, inciso a) del Capítulo I del Título V de la Ley N° 25.063.

²⁴⁷ Conforme el artículo 13 del Capítulo II del Título V de la Ley N° 25.063 (párrafo sustituido por Ley N° 25.239 - B.O.: 31/12/1999-). Los bienes indicados en el artículo incorporado a continuación del artículo 12 de la ley eran los bienes inmuebles, situados en el país o en el exterior, excepto los que revistiesen el carácter de bienes de cambio o que no se encontrasen afectados en forma exclusiva a la actividad comercial, industrial, agrícola, ganadera, minera, forestal o de prestación de servicios inherentes a la actividad del sujeto pasivo del tributo (artículo incorporado por Ley N° 25.239).

²⁴⁸ Artículo 13 del Capítulo II del Título V de la Ley N° 25.063.

contribuya como mínimo a su sostenimiento. De tal manera el impuesto que se propicia, como ha sido concebido, sólo castiga a los activos improductivos sirviendo de señal y acicate para que sus titulares adopten las decisiones y medidas que estimen adecuadas para reordenar o reorganizar su actividad, a fin de obtener ese rendimiento mínimo que la norma pretende". Por su parte, para el legislador, al tratar el proyecto de ley, el tributo era un modo de inducir el pago del Impuesto a las Ganancias²⁴⁹.

b) Los hechos

Frente a la vigencia de esta ley, una sociedad anónima que se dedicaba a la actividad hotelera promovió acción meramente declarativa²⁵⁰ con el objeto de que cesara el estado de incertidumbre respecto de si debía considerársela sujeto pasivo del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, toda vez que en los ejercicios de los años 1995, 1996 y 1998 había registrado pérdidas. Asimismo solicitó se declare la inconstitucionalidad del citado Título V (artículo 6) de la Ley N° 25.063.

c) Las decisiones de las instancias inferiores

El tribunal de primera instancia rechazó la demanda. Apelado el fallo por la actora, a su turno, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala V), por mayoría, lo revocó y declaró la inconstitucionalidad de la norma en relación con la accionante. Para así resolver, la Alzada consideró que del texto de la ley surgía una presunción de renta fundada "en la existencia de activos en poder del contribuyente", motivo por el cual existía "una marcada desconexión entre el hecho imponible y la base imponible", en tanto se gravaba una manifestación de capacidad contributiva presunta, que consideraba sólo al activo para la base imponible, sin tener en cuenta la existencia de pasivos. En esa línea de

razonamiento, el a quo puso de relieve que, según las conclusiones del peritaje contable producido en la causa, la actora, en los ejercicios de los años 1995, 1996 y 1998, había registrado pérdidas que obstarían a descontar el impuesto "e incrementarían aún más el detrimento contable e impositivo, circunstancia que desvirtúa la -existencia de una- 'ganancia presunta'". En consecuencia, la Cámara tuvo por acreditada la ausencia de capacidad contributiva y, al respecto, puntualizó que no debe confundirse lo referente a la elección de las manifestaciones de riqueza sobre las que se impone un tributo (lo cual pertenece al ámbito de la reserva del legislador y, en principio, no es revisable judicialmente, en tanto no resulte irrazonable o manifiestamente arbitrario), con el control que pueden ejercer los jueces a fin de establecer la vinculación entre el presupuesto generador de la obligación y la existencia efectiva de capacidad contributiva que le atribuye contenido.

Contra el pronunciamiento de la Cámara, el Estado Nacional interpuso el recurso extraordinario del artículo 14 de la ley 48, que fue denegado en lo relativo a las invocadas causales de arbitrariedad y de gravedad institucional (sin que se hubiere deducido a este respecto recurso de queja), y concedido en cuanto a que la sentencia interpretó normas de carácter federal en sentido adverso al postulado por la apelante. Así, la causa llegó a los estrados de la Corte Federal.

d) La sentencia de nuestra Corte Suprema

El Tribunal cimero de nuestro país, por mayoría²⁵¹, confirmó la sentencia apelada. Destacó que, con el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, se trataba de captar la capacidad contributiva de una renta mínima cuya existencia el legislador presumía en términos absolutos, con abstracción de que esa renta efectivamente se hubiese generado y, por consiguiente, sin aceptar la posibilidad

²⁴⁹ Ver voto de la mayoría, Considerando 9°).

²⁵⁰ En los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

²⁵¹ Ministros Lorenzetti, Fayt, Maqueda, Petracchi y Zaffaroni.

de una demostración en contrario. De esta manera, se había diseñado un esquema de interrelación entre el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, con el fin de asegurar en todos los casos un ingreso fiscal mínimo. Ello sobre la base de una presunción de una ganancia mínima que alcanzaba por igual a una diversidad de sujetos pasivos con las más variadas formas de organización (sociedades; asociaciones civiles y fundaciones; empresas y explotaciones unipersonales; en ciertos casos, personas físicas y sucesiones indivisas; establecimientos estables, etcétera), dedicados a una pluralidad de actividades económicas distintas²⁵².

En ese contexto, cabía recordar que, si bien, como principio general, no es objetable que el legislador al establecer un tributo utilice la técnica de las presunciones, para evitar situaciones inicuas su uso debe ser limitado a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen; *“requieren un uso inteligente, concreto y racional”*. En el caso de las presunciones denominadas *iuris et de iure*, la cuestión adquiere su *“mayor dramatismo”*, pues hay veces que el legislador, *“para ‘simplificar’, acude al resolutivo método de no admitir la prueba en contrario, cercenando la posibilidad de que el contribuyente utilice, frente a la Administración, algunos de los medios jurídicos de defensa. Que con esto se consigue seguridad jurídica es indudable; pero tal vez la aplicación del principio de capacidad contributiva se vea relegado e irrespetado por tales ‘aseguramientos’”*²⁵³.

Para la mayoría de la Corte, el legislador, sobre la base de la alegada necesidad de inducir el pago del Impuesto a las Ganancias y asegurar al Fisco la recaudación de un ingreso mínimo, y sin tener en cuenta las modalidades propias que pudiesen adquirir explotaciones tan diversas sobre las cuales recaía el tributo, había supuesto -sobre la base de la existencia y mantenimiento de sus activos- que dichas explotaciones, en todos

los casos, obtendrían una renta equivalente al 1% del valor de éstos, y no había dado fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se había obtenido la ganancia presumida por la ley²⁵⁴. De esta manera, la mayoría del Tribunal concluyó que *“(…) el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley y, por lo tanto, las normas impugnadas son inconstitucionalmente inválidas en su aplicación al caso, lo que así se declara (...)”*.²⁵⁵

Del último Considerando citado *supra* podría desprenderse que el voto de la mayoría de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente *“Hermitage”* parecería haber ejercido el control de razonabilidad examinando el medio en sí mismo, similar al análisis en el precedente *“Ercolano”*, y no habría efectuado los tres submandatos o subexámenes del control de proporcionalidad expuestos por CLÉRICO, esto es, no habría analizado si el medio era de alguna forma adecuado para fomentar el fin (subexamen o submandato de la adecuación técnica o idoneidad), y tampoco parecería haber indagado acerca de la existencia de otros medios alternativos menos gravosos o menos lesivos (subexamen o submandato del medio alternativo menos gravoso o menos lesivo) ni de la intensidad de la limitación del derecho fundamental en juego (subexamen o submandato de la proporcionalidad en sentido estricto). En efecto, la mayoría del Tribunal sostuvo que el medio utilizado por el legislador (en el caso, la implementación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta) para la realización del fin que procuraba (en el caso, inducir el pago del Impuesto a las Ganancias y asegurar al Fisco la recaudación de un ingreso mínimo), no respetaba el principio de razonabilidad de la ley, máxime cuando el legislador había creado el tributo sobre la base de presunciones *iuris et de iure*. Por otra parte, a diferencia de lo sostenido en

²⁵² Del voto de la mayoría, Considerando 10°).

²⁵³ Del voto de la mayoría, Considerando 12°)

²⁵⁴ Del voto de la mayoría, Considerando 4°).

²⁵⁵ Del voto de la mayoría, Considerando 16°).

"Ercolano" donde la mayoría de la Corte afirmó la razonabilidad del medio en razón de un interés estatal urgente (Gelli), en "Hermitage" la mayoría de nuestro Máximo Tribunal no habría aludido a objeto público o interés estatal alguno que justificara la medida, más allá de lo expuesto por el Poder Ejecutivo Nacional en el Mensaje de elevación del proyecto de ley y por el legislador en los debates parlamentarios.

También podría hacerse otra lectura de la decisión de los jueces que conformaron la mayoría de nuestra Corte Suprema en el fallo expuesto a partir de lo sostenido por aquellos respecto del uso de las presunciones *iuris et de iure*. Suponiendo que el medio (la implementación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta) sería idóneo para alcanzar el fin (inducir el pago del Impuesto a las Ganancias y asegurar al Fisco la recaudación de un ingreso mínimo), y que no existirían otros medios alternativos menos gravosos o menos lesivos en razón de que todo tributo implica, en mayor o menor medida, una afectación del derecho a la propiedad privada, ¿es proporcional en sentido estricto la utilización de presunciones *sin admitir prueba en contrario* de capacidad contributiva, para asegurar o aumentar la recaudación? En esta línea, quizás podríamos decir que la mayoría de nuestro Tribunal cimero habría encontrado que, toda vez que el legislador no había dado razones fundadas por las cuales impedir al contribuyente ofrecer y producir la prueba de que, en el caso concreto, no había obtenido la renta presumida por la ley, la medida no sería razonable en el sentido de *proporcional en sentido estricto*.

e) Las disidencias

En su voto en disidencia, las ministras Highton de Nolasco y Argibay consideraron que correspondía revocar la sentencia de la Cámara y rechazar la demanda, por cuanto, según su criterio, en el caso no se daba ausencia alguna de capacidad contributiva toda vez que se encontraba fuera de controversia el hecho de que la actora era titular de activos afectados a una explotación

comercial durante los ejercicios respecto de los cuales se discutía la aplicación del impuesto, y tales activos constituían una manifestación de capacidad económica para contribuir con los gastos del Estado, sobre la cual el legislador -según su criterio o valoración- podía válidamente imponer un tributo. En este sentido, sostuvieron que no parecía correcto afirmar que el único índice de capacidad contributiva fuese la efectiva obtención de réditos o ganancias, ya que la propiedad de determinados bienes constituía una exteriorización de riqueza susceptible de ser gravada en tanto la imposición no trasgrediese los límites constitucionalmente admisibles y, en particular, no se demostrase la existencia de un supuesto de confiscatoriedad²⁵⁶.

Agregaron que el examen de razonabilidad de las leyes en orden a su constitucionalidad no puede llevarse a cabo sino en el ámbito de las previsiones contenidas en ellas y de modo alguno sobre la base de los resultados obtenidos en su aplicación, pues ello importaría valorarlas en mérito a factores extraños. De esta manera, establecer un gravamen que recae sobre los activos, fundado en la consideración de que los bienes afectados a una actividad económica son potencialmente aptos para generar una renta, no resulta descalificable desde el punto de vista de la razonabilidad, máxime teniendo en cuenta la modalidad de la alícuota -uno por ciento- fijada por la ley. Por el contrario, lo irrazonable, y contrario al sentido común, sería presumir que una explotación pudiera subsistir con un activo improductivo²⁵⁷.

Finalmente, las juezas refirieron que la actora tampoco había demostrado que la aplicación del impuesto resultara inválida por constituir un supuesto de confiscatoriedad, según las pautas establecidas por la jurisprudencia de la Corte²⁵⁸.

²⁵⁶ Del voto en disidencia de las ministras Highton de Nolasco y Argibay, Considerando 8°).

²⁵⁷ Del voto en disidencia de las ministras Highton de Nolasco y Argibay, Considerando 10°) y sus citas.

²⁵⁸ Del voto en disidencia de las ministras Highton

Highton de Nolasco y Argibay parecerían haber utilizado el subexamen o submandato de la adecuación técnica o idoneidad, por cuanto sostuvieron que el legislador -según su criterio o valoración- podía válidamente establecer un tributo sobre la manifestación de capacidad contributiva alcanzada por el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (el medio), con el fin de contribuir con los gastos del Estado. Las magistradas parecerían no haber pasado a los siguientes subexámenes o submandatos del examen de proporcionalidad (el del medio alternativo menos gravoso o menos lesivo y el de la proporcionalidad en sentido estricto), aun cuando el primer subexamen o submandato (el de la adecuación técnica o idoneidad) estaría, según su criterio, cumplido, lo que podríamos asimilar al criterio de la Corte en los fallos "Inchauspe c/ Junta Nacional de Carnes" y "Cine Callao" (voto de la mayoría) y de las disidencias en el precedente "Irizar".

E.3. El caso "Mera"²⁵⁹

a) El medio utilizado por el legislador. El fin perseguido

En esta causa, la norma que estaba en discusión era el artículo 2° de la Ley N° 25.345²⁶⁰ (la llamada "Ley Antievasión"). El artículo 1° de la ley citada establecía: "No surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a pesos mil (\$1.000), o su equivalente en moneda extranjera, efectuados con fecha posterior a los quince (15) días desde la publicación en el Boletín Oficial de la reglamentación por parte del Banco Central de la República Argentina prevista en el artículo 8° de la presente, que no fueran realizados mediante: 1. Depósitos en cuentas de entidades financieras; 2. Giros o transferencias

bancarias; 3. Cheques o cheques cancelatorios; 4. Tarjeta de crédito, compra o débito; 5. Factura de crédito; 6. Otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo Nacional. Quedan exceptuados los pagos efectuados a entidades financieras comprendidas en la Ley 21.526 y sus modificaciones, o aquellos que fueren realizados por ante un juez nacional o provincial en expedientes que por ante ellos tramitan". Por su parte, el artículo 2° agregaba: "Los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1° de la presente ley tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando estos acrediten la veracidad de las operaciones. En el caso del párrafo anterior, se aplicará el procedimiento establecido en el artículo 14 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones²⁶¹", es decir, la intimación de pago.

En el Mensaje de elevación del proyecto de ley al Congreso de la Nación por parte del Poder Ejecutivo Nacional, se indicó que se proponía una serie de medidas tendientes a revertir la situación de evasión tributaria y previsional, y a reducir al máximo posible dichos fenómenos. Dentro del marco referido, se impulsaba la adopción de "medidas generales y automáticas de control, de

de Nolasco y Argibay, Considerandos 11°), 12°) y sus citas.

²⁵⁹ "Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/ DGI", Corte Suprema de Justicia de la Nación, causa M. 1328. XLVII., sentencia del 19/03/2014.

²⁶⁰ B.O.: 17/11/2000.

²⁶¹ Dentro del Título I, Capítulo III "Determinación y Percepción de Impuestos": "Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS se cancele o se difiera impropriamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondo, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los artículos 16 y siguientes de esta ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada".

*utilización de medios informáticos y de técnicas de fiscalización” para que la información fiscal fuera completa, organizada e interconectada, agregando -con respecto al instituto regulado en las normas citadas arriba-, que “las limitaciones a las transacciones en dinero en efectivo que se prevén en el proyecto adjunto, no sólo contribuirán a combatir la evasión fiscal sino que, además, limitarán las posibilidades de ‘lavado’ de dinero proveniente del narcotráfico u otras actividades ilícitas, evitarán riesgos propios de la manipulación de grandes sumas de dinero en efectivo y alentarán el uso de instrumentos bancarios como medio de pago y la utilización, cada vez más difundida, de las tarjetas de compra y de crédito”.*²⁶²

b) Los hechos

El contribuyente había abonado algunas compras efectuadas a sus proveedores, por cifras superiores a mil pesos (\$1.000), en efectivo, es decir, sin ajustarse a los medios de pago previstos en el artículo 1° de la “Ley Antievasión”. Por tal motivo, la Administración Federal de Ingresos Públicos, aplicando lo dispuesto en el artículo 2° de la ley citada, impugnó gastos deducidos por el responsable en el Impuesto a las Ganancias y créditos fiscales computados en el Impuesto al Valor Agregado, y no admitió el cómputo de las respectivas deducciones ni créditos fiscales. Es importante destacar que el Fisco Nacional no impugnó la veracidad de las operaciones; que los gastos fueron efectivamente realizados, contabilizados y facturados; que existían recibos válidos coincidentes con los requeridos por la Administración a los proveedores; que estaba justificada la procedencia de los fondos y que, en suma, no se presentaba ninguna circunstancia que permitiese poner en duda la veracidad de las operaciones. En este contexto, el contribuyente interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación²⁶³.

²⁶² Ver dictamen del Procurador General, punto VII.

²⁶³ En los términos del artículo 76, inciso b) de la Ley N° 11.683, dentro del Título I, Capítulo IX

c) Las decisiones de las instancias inferiores

El Tribunal Fiscal (Sala B) revocó las resoluciones del Organismo Recaudador, con fundamento en que el artículo 34 de la Ley Nacional de Procedimiento Fiscal N° 11.683²⁶⁴ (texto ordenado en 1998²⁶⁵ y sus modificaciones²⁶⁶) permite al contribuyente demostrar la veracidad de las operaciones realizadas para poder computar a su favor las deducciones y créditos fiscales, aun cuando los pagos se hayan realizado en efectivo, por lo que debía prevalecer esta norma por su carácter de “ley especial”, y por ser tuitiva del derecho de defensa al posibilitar que el contribuyente acreditase la veracidad de las operaciones impugnadas.

Apelado el fallo por el Fisco Nacional²⁶⁷, a

“Procedimiento Penal y Contencioso Administrativo”: “Contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el artículo 81, los infractores o responsables podrán interponer -a su opción- dentro de los QUINCE (15) días de notificados, los siguientes recursos: (...) b) Recurso de apelación para ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN competente, cuando fuere viable. (...)”.

²⁶⁴ B.O.: 12/01/1933.

²⁶⁵ Por Decreto PEN N° 821/1998 (B.O.: 20/07/1998).

²⁶⁶ Dentro del Título I, Capítulo V “Verificación y Fiscalización”: “Facúltese a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados”.

²⁶⁷ Conforme artículo 86, inciso b) de la Ley N° 11.683, dentro del Título I, Capítulo X “Procedimiento Contencioso Judicial”: “La Cámara Nacional competente en razón de la materia cuestionada y, en su caso, de la sede del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN interviniente, lo será para entender siempre que se cuestione una suma mayor de DOSCIENTOS PESOS (\$200),

su turno, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala V) lo confirmó pero por fundamentos distintos. El primero radicó en que, cuando por medio de la aplicación literal de lo establecido en el artículo 2° de la Ley N° 25.345 -en relación con los medios de pago admitidos- se negaba al contribuyente la posibilidad de descontar los gastos efectivamente realizados para obtener o conservar las ganancias gravadas en el Impuesto a las Ganancias, el impuesto dejaba de recaer exclusivamente sobre ganancias propiamente dichas para alcanzar también a los gastos realizados para obtenerlas; se gravaba una utilidad ficticia y desproporcionada con lo que verdaderamente el legislador había querido gravar. El segundo fundamento atendía al Impuesto al Valor Agregado: si por aplicación literal del artículo 2° de la Ley N° 25.345 no se admitía que el contribuyente pudiera computar a su favor el crédito fiscal efectivamente facturado y pagado a su proveedor, el impuesto exigido dejaría de guardar relación con el mayor valor agregado por él en la etapa respectiva; se desnaturalizaría el cotejo entre débitos y créditos al excluirse la posibilidad de computar los créditos. Es decir: en ambos casos se alteraba el hecho imponible definido en las leyes que determinan la materia imponible y su medida; se distorsionaba la situación del contribuyente frente a estos impuestos en los que se le habían efectuado los ajustes.

Para la Alzada, aplicar el artículo 2° de la Ley N° 25.345 comportaría una exacción que carecía de base legal ya que, so pretexto del incumplimiento de un “deber formal”, se habilitaría la recaudación de una cantidad mayor que la permitida por las leyes que crean los impuestos respectivos. No se respetaría el principio de razonabilidad de la ley: el artículo 2° de la Ley N° 25.345 era inaplicable al caso porque resultaba

en los siguientes casos: (...) b) En los recursos de revisión y apelación limitada contra las sentencias dictadas por el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN en materia de tributos o sanciones”.

irrazonable -desde una perspectiva constitucional-; así como lo era que el incumplimiento de deberes de carácter formal -como los establecidos en el artículo 1° de la Ley N° 25.345- pudiera acarrear tales consecuencias.

Contra la sentencia de la Cámara, el Organismo Recaudador interpuso el recurso extraordinario del artículo 14 de la Ley N° 48, el cual fue concedido. De esta manera, el caso llegó a los estrados del Tribunal cívico de nuestro país.

d) La sentencia de nuestra Corte Suprema

La Corte Suprema argentina, por unanimidad²⁶⁸, confirmó el pronunciamiento apelado. Mantuvo la tacha de inconstitucionalidad del artículo 2° de la Ley N° 25.345 en el razonamiento de que, cuando prohíbe lisa y llanamente el cómputo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos de los mencionados en esa ley, establece una ficción legal que pretende desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible y cuya existencia y veracidad ha sido fehacientemente comprobada²⁶⁹.

Con cita al precedente “Hermitage”²⁷⁰, la Corte reiteró que las presunciones requieren un uso inteligente, concreto y racional, y su utilización debe limitarse a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen²⁷¹.

La Corte afirmó que era indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y que constituyen gastos deducibles en el Impuesto a las Ganancias y créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado- por motivos estrictamente formales importaba prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable

²⁶⁸ Ministros Lorenzetti, Fayt, Maqueda y Zaffaroni.

²⁶⁹ Considerando 15°).

²⁷⁰ En particular los Considerandos 12°), 14°) y 16°) de la referida causa.

²⁷¹ Considerando 14°).

de su validez (con cita a Fallos 312:2467²⁷²; 314:1293²⁷³, Considerando 4° y sus citas²⁷⁴); de manera que también, desde esta perspectiva, el Tribunal concluyó en la falta de razonabilidad de la norma impugnada²⁷⁵.

Podríamos decir que nuestro Máximo Tribunal, en "Mera", parecería haber ejercido el control de razonabilidad examinando el medio en sí mismo. Este, en el caso, consistía en la privación de efectos entre las partes y frente a terceros de los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a mil pesos (\$1.000), o su equivalente en moneda extranjera, que no fuesen realizados mediante las vías previstas en la "Ley Antievasión" (artículo 1 de la norma), y la imposibilidad de computar como deducciones en el Impuesto a las Ganancias, créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado, y demás efectos tributarios que correspondiesen al contribuyente o al responsable, los pagos que no fuesen efectuados de acuerdo a lo dispuesto por la ley, aun cuando el sujeto acreditare la veracidad de las operaciones (artículo 2). De este modo, el análisis sería similar al efectuado en los precedentes "Hermitage" (al cual nuestra Corte Suprema remite expresamente en "Mera") y, más atrás en el tiempo, "Ercolano", y no habría efectuado el

Tribunal los tres submandatos o subexámenes del control de proporcionalidad expuestos por CLÉRICO, esto es, no habría analizado si el medio era de alguna forma adecuado para fomentar el fin (subexamen o submandato de la adecuación técnica o idoneidad), y tampoco parecería haber indagado acerca de la existencia de otros medios alternativos menos gravosos o menos lesivos (subexamen o submandato del medio alternativo menos gravoso o menos lesivo) ni de la intensidad de la limitación del derecho fundamental en juego (subexamen o submandato de la proporcionalidad en sentido estricto). En efecto, la Corte afirmó que el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procuraba (en el caso, revertir la situación de evasión tributaria y previsional, y reducir al máximo posible dichos fenómenos), no respetaba el principio de razonabilidad de la ley, máxime cuando el legislador había recurrido a presunciones. Por otra parte, a diferencia de lo sostenido en "Ercolano" donde la mayoría de la Corte afirmó la razonabilidad del medio en razón de un interés estatal urgente (Gelli), en "Mera" (como en "Hermitage") la mayoría de nuestro Tribunal cimero no habría aludido a objeto público o interés estatal alguno que justificara la medida, más allá de lo expuesto por el Poder Ejecutivo Nacional en el Mensaje de elevación del proyecto de ley.

Atento la remisión a "Hermitage" efectuada por nuestra Corte Suprema en el fallo "Mera", hacemos extensivas a esta parte las consideraciones realizadas en relación con el primero acerca de la proporcionalidad en sentido estricto del medio y las presunciones *iuris et de iure*. En este caso puntual, suponiendo que el medio (la privación de efectos entre las partes y frente a terceros de los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a mil pesos -\$1.000-, o su equivalente en moneda extranjera, que no fuesen realizados mediante las vías previstas en la "Ley Antievasión", y la imposibilidad de computar como deducciones, créditos fiscales, y demás efectos tributarios que correspondiesen al contribuyente o al

²⁷² "Navarro Viola de Herrera Vargas, Marta c/ Estado Nacional (DGI) s/ repetición", Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia del 19/12/1989.

²⁷³ "López López, Luis y Otro c/ Provincia de Santiago del Estero s/ eximición de inversiones", Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia del 15/10/1991.

²⁷⁴ Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 210:284 ("Bonorino Ezeyza de Claypole, Delia y otros c/ provincia de Buenos Aires", sentencia del 03/03/1948); 171:390 ("Morán, Gregorio c/ provincia de Entre Ríos", sentencia del 30/11/1934); 211:389 ("Chateaubriand, Andrés Federico René Tomás c/ provincia de Santa Fe", sentencia del 23/06/1948); 220:1310 ("Drabble de Pemberton, Liliana I. c/ provincia de Buenos Aires", sentencia del 06/09/1951); 223:401 ("Corbett Hnos. c/ provincia de Buenos Aires", sentencia del 04/09/1952); y 239:157 ("Giménez Fauvety, Raúl y otros", sentencia del 30/10/1957).

²⁷⁵ Considerando 16°).

responsable, los pagos que no fuesen efectuados de acuerdo a lo dispuesto por la ley, aun cuando el sujeto acreditare la veracidad de las operaciones) sería idóneo para alcanzar el fin (revertir la situación de evasión tributaria y previsional, y reducir al máximo posible dichos fenómenos), y que no existirían otros medios alternativos menos gravosos o menos lesivos, ¿es proporcional en sentido estricto que se les restrinja al contribuyente o al responsable la posibilidad de probar la veracidad de las operaciones cuando no hubiese dado cumplimiento a la Ley Antievasión? En esta línea, quizás podríamos decir que nuestro Tribunal cimero habría encontrado que, toda vez que el legislador no había dado razones fundadas por las cuales impedir al contribuyente ofrecer y producir la prueba de que, en el caso concreto, había efectuado las transacciones, la medida no sería razonable en el sentido de *proporcional en sentido estricto*.

E.4. Conclusiones intermedias acerca del examen de razonabilidad en jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia tributaria

(a) Del relevamiento efectuado para este trabajo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación realizó un control de razonabilidad específicamente respecto de materia tributaria en los fallos "Irizar", "Hermitage" y "Mera" (sin perjuicio de lo que pueda apuntarse respecto de "Inchauspe c/ Junta Nacional de Carnes" y "Luján Williams Automotores S.A.").

(b) En "Irizar", entendemos que el voto de la mayoría de nuestro Máximo Tribunal, de los tres subexámenes o submandatos del examen de proporcionalidad expuestos por CLÉRICO, habría ejercido un control de razonabilidad aplicando únicamente el subexamen o submandato de la adecuación técnica o idoneidad. La mayoría del Tribunal no parecería haber avanzado sobre los siguientes subexámenes o submandatos del examen de proporcionalidad (el del medio alternativo menos gravoso o menos lesivo y el de la proporcionalidad en sentido estricto),

aunque, en este caso, a diferencia de en "Inchauspe c/ Junta Nacional de Carnes" y "Cine Callao", ello podría haber obedecido a que, ejercido el primer submandato o subexamen en el esquema tripartito según comentaba Alonso Regueira, directamente se habría encontrado que *el medio elegido no era de manera alguna adecuado para fomentar el fin*, por lo que ya no haría falta evaluar si era el menos gravoso o menos lesivo y debería ser dejado de lado. Asimismo, a diferencia de lo visto en los precedentes "Ercolano", "Inchauspe c/ Junta Nacional de Carnes" y "Cine Callao", el voto mayoritario tampoco habría encontrado justificado el medio por razones de interés estatal urgente u objeto público o general. Por su parte, los ministros Moliné O'Connor, Fayt y Vázquez, y Boggiano, en sus respectivas disidencias, parecerían haber empleado el mismo subexamen o submandato, sólo que, para estos magistrados, este se habría cumplido por cuanto la medida era idónea para fomentar el fin, y, a su vez, parecerían no haber pasado a los siguientes subexámenes o submandatos del examen de proporcionalidad (el del medio alternativo menos gravoso o menos lesivo y el de la proporcionalidad en sentido estricto), aun cuando el primer subexamen o submandato (el de la adecuación técnica o idoneidad) estaría, según su criterio, cumplido (lo que podríamos asimilar al criterio de la Corte en los fallos "Inchauspe c/ Junta Nacional de Carnes" y al voto de la mayoría en "Cine Callao").

(c) En el voto de la mayoría del precedente "Hermitage" y, posteriormente, en el fallo "Mera", nuestra Corte Suprema parecería haber ejercido el control de razonabilidad examinando el medio en sí mismo, similar al análisis en "Ercolano", y no habría efectuado los tres submandatos o subexámenes del control de proporcionalidad expuestos por CLÉRICO, esto es, no habría analizado si el medio era de alguna forma adecuado para fomentar el fin (subexamen o submandato de la adecuación técnica o idoneidad), y tampoco parecería haber indagado acerca de la

existencia de otros medios alternativos menos gravosos o menos lesivos (subexamen o submandato del medio alternativo menos gravoso o menos lesivo) ni de la intensidad de la limitación del derecho fundamental en juego (subexamen o submandato de la proporcionalidad en sentido estricto). Por otra parte, a diferencia de lo sostenido en "Ercolano" donde la mayoría de la Corte afirmó la razonabilidad del medio en razón de un interés estatal urgente, por mayoría en "Hermitage" y en forma unánime en "Mera", el Tribunal no habría aludido a objeto público o interés estatal alguno que justificara la medida, más allá de lo expuesto por el Poder Ejecutivo Nacional en el Mensaje de elevación del proyecto de ley y por el legislador en los debates parlamentarios ("Hermitage"), o lo expuesto por el Poder Ejecutivo Nacional en el Mensaje de elevación del proyecto de ley ("Mera"). Por su lado, en su disidencia al fallo "Hermitage", las ministras Highton de Nolasco y Argibay parecerían haber utilizado el subexamen o submandato de la adecuación técnica o idoneidad. Las magistradas parecerían no haber pasado a los siguientes subexámenes o submandatos del examen de proporcionalidad (el del medio alternativo menos gravoso o menos lesivo y el de la proporcionalidad en sentido estricto), aun cuando el primer subexamen o submandato (el de la adecuación técnica o idoneidad) estaría, según su criterio, cumplido, lo que podríamos asimilar al criterio de la Corte en los fallos "Inchauspe c/ Junta Nacional de Carnes" y el voto de la mayoría en "Cine Callao", y de las disidencias en el precedente "Irizar".

(d) Otra lectura posible de la decisión de los jueces que conformaron la mayoría de nuestra Corte Suprema en "Hermitage", se abre a partir de lo sostenido por aquellos respecto del uso de las presunciones *iuris et de iure*. Suponiendo que el medio (la implementación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta) sería idóneo para alcanzar el fin (inducir el pago del Impuesto a las Ganancias y asegurar al Fisco la recaudación de un ingreso mínimo), y que no existirían

otros medios alternativos menos gravosos o menos lesivos en razón de que todo tributo implica, en mayor o menor medida, una afectación del derecho a la propiedad privada, ¿sería proporcional en sentido estricto la utilización de presunciones *sin admitir prueba en contrario* de capacidad contributiva, para asegurar o aumentar la recaudación? En esta línea, quizás podríamos decir que la mayoría de nuestro Tribunal cimero habría encontrado que, toda vez que el legislador no había dado razones fundadas por las cuales impedir al contribuyente ofrecer y producir la prueba de que, en el caso concreto, no había obtenido la renta presumida por la ley, la medida no sería razonable en el sentido de *proporcional en sentido estricto*.

(e) Atento la remisión a "Hermitage" efectuada por nuestra Corte Suprema en el fallo "Mera", hacemos extensivas las consideraciones realizadas en el párrafo *supra*. En "Mera", suponiendo que el medio (la privación de efectos entre las partes y frente a terceros de los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a mil pesos -\$1.000-, o su equivalente en moneda extranjera, que no fuesen realizados mediante las vías previstas en la "Ley Antievasión", y la imposibilidad de computar como deducciones, créditos fiscales, y demás efectos tributarios que correspondiesen al contribuyente o al responsable, los pagos que no fuesen efectuados de acuerdo a lo dispuesto por la ley, aun cuando el sujeto acreditare la veracidad de las operaciones) sería idóneo para alcanzar el fin (revertir la situación de evasión tributaria y previsional, y reducir al máximo posible dichos fenómenos), y que no existirían otros medios alternativos menos gravosos o menos lesivos, ¿sería proporcional en sentido estricto que se les restringiese al contribuyente o al responsable la posibilidad de probar la veracidad de las operaciones cuando no hubiesen dado cumplimiento a la Ley Antievasión? En esta línea, quizás podríamos decir que nuestro Tribunal cimero habría encontrado que, toda vez que el legislador no había dado razones fundadas

por las cuales impedir al contribuyente o al responsable ofrecer y producir la prueba de que, en el caso concreto, habrían efectuado las transacciones, la medida no sería razonable en el sentido de *proporcional en sentido estricto*.

(f) Entre las conclusiones intermedias acerca del examen de razonabilidad en general en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (ver *supra* Punto 2.4.3.), señalábamos que, de la doctrina y los precedentes relevados podría desprenderse que el Tribunal, en líneas generales, ha ejercido un control de razonabilidad analizando la adecuación de medios a fines (subexamen o submandato de la adecuación técnica o idoneidad, en el esquema tripartito del examen de proporcionalidad desarrollado por CLÉRICO), aplicando un control más estricto cuando en el caso se cuestiona una norma que efectúa discriminaciones en detrimento de los afectados, por ejemplo, por motivos de nacionalidad (podría serlo por sexo, raza, religión, etcétera). A partir del análisis de la jurisprudencia seleccionada en materia tributaria, agregaríamos que, en el referido campo, nuestra Corte Suprema ha ejercido un control de razonabilidad más tenue²⁷⁶, ponderando la adecuación de medios a fines, o bien evaluando la razonabilidad del medio en sí mismo.

Por lo expuesto, y si bien por "razonabilidad" se han entendido y entienden varias significaciones (Linares), y, como hemos visto, la razonabilidad como garantía constitucional de la tributación se relaciona a su vez con otros principios como los de no confiscatoriedad e igualdad, tomaremos el vocablo en sentido técnico, según el cual se habla de medios razonables para obtener cierto fin, se alude a una cierta racional adecuación de medios a fines (Linares), para intentar evaluar la razonabilidad del agente

²⁷⁶ Conviene recordar aquí lo que explicaba CLÉRICO acerca de que el subexamen o submandato de la adecuación técnica o idoneidad puede ser interpretado como débil o fuerte (ver *supra* Punto 2.2.1.).

de retención como medio para la recaudación de tributos. Se utilizaría, de esta manera, como un principio normativo.

III. El agente de retención

III.A Concepto. Caracterización de la figura

Villegas define al agente de retención como un deudor o alguien que por su función pública, ejercicio de actividad, oficio o profesión, tiene la posibilidad material de amputar una suma dineraria al contribuyente, y al cual la ley confiere tanto la facultad de detraer retentivamente como la obligación de ingresar al Fisco el importe retenido²⁷⁷. Es decir, el agente de retención es quien debe hacer un pago al contribuyente, ya sea por su función pública o por razón de su actividad, oficio o profesión, situación que le permite amputar el tributo que posteriormente debe ingresar al Fisco. El autor explica que, si bien son varias las circunstancias que pueden dar lugar a que determinadas personas reciban la designación de agentes de retención -la posibilidad de convertirse en agente de retención se origina de distintas maneras-, todas ellas tienen como elemento común el hecho de que quien debe retener se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que él debe recibir y, tiene, por consiguiente, la posibilidad material de detraer la parte que corresponde al Fisco en concepto de tributo²⁷⁸.

Casás refiere que la expresión "agentes de retención" tiene origen en estas latitudes, en tanto fue receptada en el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID de

²⁷⁷ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1976, pág. 69.

²⁷⁸ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 319.

1967²⁷⁹, difiriendo la terminología con la empleada en países europeos, como España e Italia²⁸⁰.

III.B. Su encuadre dentro de la relación jurídica tributaria

B.1. Posiciones doctrinarias

Siguiendo a Casás, la obligación tributaria sustantiva es una relación jurídica que se traba entre personas y, en tanto tal, es un vínculo personal entre una persona -deudor- que debe pagar el gravamen y otro sujeto -Fisco acreedor-, que debe percibirlo²⁸¹.

Dentro de la esfera de sujeción pasiva, y siguiendo a la doctrina y los criterios predominantes dentro de la legislación argentina -Ley N° 11.683-, el autor distingue entre *contribuyentes* y *responsables por la deuda ajena*, dentro de los cuales diferencia a los *responsables subsidiarios*, los *responsables solidarios* y los *responsables*

*sustitutos*²⁸².

Casás define al contribuyente como “aquel sujeto que se encuadra en el hecho imponible”²⁸³. Por otra parte, sostiene que, si bien no existe, respecto de la clasificación y caracterización conceptual de los sujetos pasivos, total uniformidad en la doctrina más allá de algunas coincidencias básicas -lo que también se comprueba en el Derecho comparado-, los responsables solidarios son sujetos ajenos al presupuesto de hecho, pero próximos a aquél, o vinculados al sujeto pasivo principal por razón de su oficio o actividad, los que, colocados por el legislador junto al contribuyente, formalizan un vínculo jurídico en que coexisten ambos, indistintamente, en la esfera de sujeción pasiva frente al Fisco.

El doctrinario expone que, en nuestro país, la legislación tributaria en el orden federal se ocupa, dentro de los sujetos de los deberes impositivos, de los *responsables del cumplimiento de la deuda ajena* efectuando una extensa y circunstanciada enumeración y consignando su solidaridad con el contribuyente, solidaridad derivada de que están llamados a responder con sus bienes propios por las deudas del sujeto pasivo principal y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, todo ello sin perjuicio de las sanciones que pudieren corresponder por las infracciones cometidas²⁸⁴.

Citando al español Fernando Sáinz de Bujanda, Casás explica que “...para ser

²⁷⁹ Dentro del Título II, Capítulo III, Sección Tercera “Responsables”, artículo 30: “*Son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la administración, previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales puedan efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente*”; artículo 31: “*Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente. El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen*” (citado en CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1a. ed., 1a. reimp., 2005, págs. 609-610).

²⁸⁰ CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1a. ed., 1a. reimp., 2005, pág. 617.

²⁸¹ CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1a. ed., 1a. reimp., 2005, págs. 601-602.

²⁸² CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1a. ed., 1a. reimp., 2005, págs. 599-601.

²⁸³ CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1a. ed., 1a. reimp., 2005, págs. 599.

²⁸⁴ CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1a. ed., 1a. reimp., 2005, págs. 610-611.

responsable, es necesario actuar un presupuesto de hecho, precisamente aquel a cuya realización la ley une el nacimiento de la obligación para el responsable. Es decir, para que se dé un caso de responsabilidad en el sentido técnico que aquí se utiliza, es necesaria, de una parte, la realización de un presupuesto de hecho (el hecho imponible), en virtud del cual queda obligado el sujeto pasivo, y 'además' que se produzca el presupuesto de hecho en virtud del cual queda jurídicamente obligado el responsable. En este sentido, puede decirse que jurídicamente el presupuesto de hecho que origina la obligación del responsable es distinto del hecho imponible, aunque lógicamente se conecte o relacione de algún modo con este último. Para que se dé un supuesto de responsabilidad, tienen, en suma, que darse dos presupuestos de hecho diferenciados como generadores de dos vínculos jurídicos igualmente distintos, a saber: el del sujeto pasivo y el del responsable".²⁸⁵

En relación con los agentes de retención, para Casás, revisten el carácter de responsables por deuda ajena, en particular, responsables solidarios (no sustitutos), siendo las obligaciones tributarias solidarias cuando el Fisco, frente a una pluralidad de deudores, puede demandar el total de la prestación indistintamente a cualquiera de ellos²⁸⁶.

²⁸⁵ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad de Complutense, Madrid, 10a. ed., 1993, pág. 244 (citado en CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1a. ed., 1a. reimp., 2005, pág. 608). Desarrollo tomado también por Rodolfo

R. Spisso (SPISSO, Rodolfo R., "Instrumentos de recaudación de la Ciudad de Buenos Aires y la figura de exacciones ilegales", *El Derecho - Diario de Doctrina y Jurisprudencia*, Buenos Aires, 24/04/2015, pág. 3).

²⁸⁶ CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos

Por último, el autor afirma que, en nuestro ordenamiento nacional, los agentes de retención están sometidos a un régimen más riguroso que los restantes responsables por deuda ajena por dos circunstancias: la primera, porque sólo cesan en su responsabilidad por falta de retención o de ingreso de los fondos, respectivamente, si no han tenido posibilidad de retener o si el contribuyente ingresa directamente el tributo de que se trata, no siendo menester la previa intimación administrativa de pago a los obligados principales para que regularicen su situación; la segunda, desde que están sujetos a un tratamiento infraccional y penal tributario marcadamente más severo que el que corresponde a los restantes responsables²⁸⁷.

Para Villegas, el contribuyente es el "destinatario legal tributario", porque a él está dirigida la carga patrimonial de aquel tributo, cuyo hecho imponible tuvo en cuenta su capacidad contributiva, y es a quien el mandato contenido en la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo; es un deudor a título propio²⁸⁸. En cuanto a los agentes de retención, el autor afirma que son sujetos pasivos de la relación jurídica principal por deuda ajena, de los que no se puede sostener *a priori* si revisten el carácter de "responsables solidarios" o "sustitutos". Según su postura, desde un punto de vista conceptual correcto, aunque sin vigencia en el derecho positivo argentino, salvo excepciones esporádicas, no hay duda de que los agentes de retención deberían constituir los más típicos ejemplos de sustitutos: "Si un patrón retiene una parte del sueldo de su dependiente por el impuesto que éste adeuda, y luego lo ingresa al fisco

Aires, Ad-Hoc, 1a. ed., 1a. reimp., 2005, págs. 607 y 617.

²⁸⁷ CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1a. ed., 1a. reimp., 2005, pág. 617.

²⁸⁸ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 9a. ed., 2005, págs. 319, 320 y 328.

desentendiendo al subordinado de toda vinculación con dicho fisco, ¿cómo no sostener conceptualmente que se produjo una sustitución?". Sin embargo, refiere el doctrinario, la Ley N° 11.683 y los Códigos Fiscales o Tributarios provinciales y municipales disponen otra cosa, porque dejan al lado de los agentes de retención, y en solidaridad con ellos, a los contribuyentes. A partir de lo expuesto, el autor concluye que, si el legislador crea estas figuras pero a su lado deja al contribuyente, lo que ha generado son responsables solidarios -tal el criterio general de la legislación argentina- y si, por el contrario, excluyen al contribuyente, que no los acompaña en la sujeción pasiva, tendrán el carácter de sustitutos²⁸⁹.

Dino Jarach, por su parte, se refería al "contribuyente" como el sujeto pasivo obligado por excelencia. Lo definía como el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imposables que, de acuerdo con la ley, resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza; es decir, es aquel sujeto al que la ley le atribuye la titularidad del hecho imponible. Para Jarach, el contribuyente debe distinguirse de los demás sujetos a los que la ley extiende la obligación de pagar el tributo con diferentes grados de responsabilidad, que pueden variar desde la responsabilidad solidaria sin condiciones, a la responsabilidad solidaria supeditada a la verificación de ciertos supuestos, a la responsabilidad subsidiaria y a la responsabilidad sustitutiva²⁹⁰. Respecto de los agentes de retención, dentro de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, el autor, siguiendo las prescripciones de la Ley N° 11.683, los encuadraba dentro de los responsables por deuda ajena. Tales agentes deben satisfacer el tributo que corresponde al contribuyente con los fondos de éste que hayan retenido, y su responsabilidad es personal y solidaria en caso de no haber

efectuado la retención o de no haber ingresado los importes retenidos dentro del plazo previsto por la ley²⁹¹.

Para Jarach, existía una diferencia fundamental entre el agente de retención y el sustituto, que consistía esencialmente en lo siguiente: el agente de retención tiene en primer término la obligación de retener y pagar al Fisco la suma retenida; sólo el incumplimiento de una de las dos obligaciones referidas hace nacer su responsabilidad patrimonial hacia el Fisco; en cambio, en el caso del sustituto, la obligación de pagar el tributo le incumbe directa y primordialmente, sin perjuicio de su derecho de reclamar la restitución de lo pagado al verdadero contribuyente. La obligación del contribuyente hacia el Fisco puede surgir en forma condicional, cuando el sustituto no haya satisfecho el tributo y su insolvencia pueda frustrar la pretensión tributaria del Fisco. Asimismo, el sustituto se diferencia de la figura del agente de retención por cuanto el contribuyente no tiene ninguna relación directa con la administración tributaria a los efectos del pago del tributo, que sólo incumbe, frente al Fisco, al sustituto²⁹².

Giuliani Fonrouge, dentro de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, distingue entre el sujeto del tributo o el sujeto pasivo del tributo, es decir, la persona individual o colectiva sometida al poder tributario del Estado o "contribuyente", según la terminología corriente, y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, esto es, la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación -en otros términos, quien debe cumplir la prestación fijada por la ley; el sujeto que, por disposición de la ley, está obligado al cumplimiento de la prestación-, y que puede

²⁸⁹ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 9a. ed., 2005, pág. 338.

²⁹⁰ JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 3a. ed., 1999, págs. 386 y 388.

²⁹¹ JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 3a. ed., 1999, págs. 386 y 388.

²⁹² JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 3a. ed., 1999, pág. 391.

ser el contribuyente o un tercero (siendo su obligación, pues, a título propio o ajeno). De estas definiciones, conforme el autor, se desprende que el sujeto pasivo de la obligación tributaria no necesariamente coincide con el sujeto pasivo del tributo, aun cuando en la mayoría de los casos exista identidad entre ambos conceptos. Por lo general, el sujeto pasivo del tributo es el sujeto pasivo de la obligación tributaria; el obligado al pago del tributo es, por lo común, el deudor de la obligación; en la generalidad de los casos el contribuyente del tributo es el deudor de la obligación tributaria que emana de aquél; pero en ciertos casos particulares la ley fiscal atribuye la condición de sujeto obligado a hacer efectiva la prestación a personas distintas del contribuyente y que, por esa circunstancia, se suman a éste o actúan paralelamente a él o bien pueden sustituirlo íntegramente. En tales supuestos, la ley atribuye la responsabilidad por las obligaciones fiscales a terceras personas extrañas a la relación tributaria, naciendo de tal manera la diferenciación entre *deudores* y *responsables*, siendo el *deudor* quien debe satisfacer la obligación tributaria a título propio, y el *responsable* quien debe atender una deuda ajena, ya sea en actuación paralela o por sustitución²⁹³.

En opinión de Giuliani Fonrouge, si bien no existe uniformidad en la doctrina acerca de la terminología a este respecto, y cada autor desarrolla sus ideas personales, la distinción antes consignada es la más sencilla y adecuada, siendo que en la legislación tributaria argentina sólo existen dos categorías de sujetos pasivos: contribuyentes y responsables, excluyendo otros distingos que admiten leyes extranjeras y cierta doctrina. Destaca que, en efecto, la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, menciona a los responsables por deuda propia o contribuyentes (artículo

5²⁹⁴) y los responsables por deuda ajena

²⁹⁴ Dentro del Título I, Capítulo II “Sujetos de los Deberes Impositivos”: “Responsables por deuda propia. Están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria, quienes sean contribuyentes, sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación, sin perjuicio, con respecto a estos últimos, de la situación prevista en el inciso e) del artículo 8°. Revisten el carácter de contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria: a) Las personas humanas, capaces, incapaces o con capacidad restringida según el derecho común. b) Las personas jurídicas a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho. c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan la calidad prevista en el inciso anterior, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible. d) Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva. Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, provincial, municipal y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, así como las empresas estatales y mixtas, quedan comprendidas en las disposiciones del párrafo anterior” (artículo sustituido por artículo 177 de la Ley N° 27.430 -B.O.: 29/12/2017-, vigente a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial, y que surte efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen -ver artículo 247 de la Ley N° 27.430: “Este Título comenzará a regir al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial”-).

²⁹³ GIULIANI FONROUGE, Carlos María, NAVARRINE, Susana Camila y ASOREY, Rubén Oscar, *Derecho Financiero, Tomo I, Actividad Financiera. Presupuesto. Poder Tributario. Obligación Tributaria*, Buenos Aires, La Ley, 9a. ed., 1a. reimp., 2005, págs. 353, 355, 372 y 376.

(artículo 6²⁹⁵ y artículo 8, inciso d²⁹⁶),

²⁹⁵ Dentro del Título I, Capítulo II “Sujetos de los Deberes Impositivos”: “Responsables del cumplimiento de la deuda ajena. Están obligados a pagar el tributo al Fisco, bajo pena de las sanciones previstas en esta ley: 1. Con los recursos que administran, perciben o disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etcétera, en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables: a) El cónyuge que percibe y dispone de todas las rentas propias del otro. b) Los padres, tutores, curadores de los incapaces y personas de apoyo de las personas con capacidad restringida, en este último caso cuando sus funciones comprendan el cumplimiento de obligaciones tributarias. c) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, quienes ejerzan la administración de las sucesiones y, a falta de estos últimos, el cónyuge superviviente y los herederos. d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refieren los incisos b) y c) del artículo 5°. e) Los administradores de patrimonios -incluidos los fiduciarios y las sociedades gerentes o administradoras de fideicomisos y fondos comunes de inversión-, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero. f) Los agentes de retención y los de percepción de los tributos. 2. Los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad que se fijen para tales responsables en las leyes respectivas” (artículo sustituido por artículo 178 de la Ley N° 27.430 -B.O.: 29/12/2017-, vigente a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial, y que surte efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen -ver artículo 247 de la Ley N° 27.430: “Este Título comenzará a regir al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial”). Los responsables sustitutos, categoría diferente a la de los agentes de retención y de percepción, fueron incorporados a este precepto en el año 2003, por medio de la Ley N° 25.795 (B.O.: 17/11/2003), vigente desde el 17/11/2003 hasta

aclarando que los restantes incisos del artículo 8 de la ley citada no instituyen una tercera clase de responsables paralelos o adjuntos, como parecería a primera lectura, pues se limitan a determinar el alcance de la obligación de quienes responden por deuda ajena. Para el autor, el responsable del derecho argentino incluye al sustituto y al responsable de los derechos español e italiano²⁹⁷.

el 29/12/2017.

²⁹⁶ Así como los artículos 5 y 6 de la Ley N° 11.683 citados en las notas [295] y [296] fueron modificados por la Ley de Reforma Tributaria y Revalúo N° 27.430 (B.O.: 29/12/2017, vigente a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y que surte efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen), el artículo 8 también sufrió cambios, siendo la obra de Giuliani Fonrouge del año 2005. El texto anterior a la reforma, dentro del Título I, Capítulo II “Sujetos de los Deberes Impositivos” y al que refiere el libro del autor citado decía lo siguiente: “Responsables en forma personal y solidaria con los deudores. Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: (...) d) Los sucesores a título particular en el activo y pasivo de empresas o explotaciones que las leyes tributarias consideran como una unidad económica susceptible de generar íntegramente el hecho imponible, con relación a sus propietarios o titulares, si los contribuyentes no hubiesen cumplido la intimación administrativa de pago del tributo adeudado. La responsabilidad del adquirente, en cuanto a la deuda fiscal no determinada, caducará: 1. A los tres (3) meses de efectuada la transferencia, si con antelación de quince (15) días ésta hubiera sido denunciada a la Administración Federal de Ingresos Públicos. 2. En cualquier momento en que la Administración Federal de Ingresos Públicos reconozca como suficiente la solvencia del cedente con relación al tributo que pudiera adeudarse, o en que acepte la garantía que éste ofrezca a ese efecto”.

²⁹⁷ GIULIANI FONROUGE, Carlos María, NAVARRINE, Susana Camila y ASOREY, Rubén Oscar, *Derecho Financiero, Tomo I, Actividad Financiera. Presupuesto. Poder Tributario. Obligación Tributaria*, Buenos Aires, La Ley, 9a. ed., 1a. reimp., 2005, pág. 376.

De esta manera, Giuliani Fonrouge designa con la expresión *responsables* a todas aquellas personas que, por mandato de la ley, están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudores de la obligación, apartándose así de la terminología de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, que alude a “responsables por deuda propia” (artículo 5) y “responsables por deuda ajena” (artículo 6)²⁹⁸, y de quienes hacen el distingo entre “responsables” y “sustitutos”.

El doctrinario afirma que esta categoría de sujetos asume destacada importancia y responde a características propias del Derecho Financiero: la ley, con el propósito de asegurar la normal y oportuna recaudación de los tributos, dispone el traslado o traspaso de la obligación hacia terceras personas, distintas del deudor de ella, que, sumándose o reemplazándolo íntegramente, se constituyen en sujetos pasivos directos. No son deudores subsidiarios, pues esta expresión supone una situación condicionada a la actuación de otra persona, lo que no siempre ocurre: el responsable tributario tiene una *relación directa y a título propio* con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o en lugar del deudor, pero generalmente no *en defecto* de éste.

Los agentes de retención, precisamente, se insertan dentro de los responsables y, para Giuliani Fonrouge, actúan como sustitutos: el

agente que cumple con el deber impuesto por la ley y efectúa la retención del impuesto, reemplaza íntegramente al deudor como sujeto pasivo y libera a éste de la obligación; de modo tal que si detrae los fondos en beneficio propio, sin ingresarlos al Fisco, éste no puede formular reclamo alguno contra el deudor, pues quedó liberado al sufrir la amputación patrimonial impuesta por la ley. En opinión del autor, no juega en el caso la solidaridad del artículo 8 de la Ley N° 11.683, porque resultaría contrario a un elemental principio de justicia que el deudor que no pudo sustraerse a la retención tuviera que pagar por segunda vez en caso de insolvencia del agente²⁹⁹.

Continúa el doctrinario diciendo que, por el mismo orden de consideraciones, porque hay sustitución total de sujeto, si el agente hubiere omitido efectuar la retención, el Estado tiene que proceder contra él y no contra el deudor. Menciona como caso más frecuente el que se presenta con motivo de pagos efectuados a personas residentes en el exterior o a empleados y obreros sin responsabilidad económica: el Estado no puede ir a buscar a cada contribuyente de impuestos o aportes jubilatorios; se limita a accionar contra el agente de retención. Ello, salvo la acción de reembolso que el agente podría ejercitar contra el deudor, o la prueba -que la ley admite por razones de equidad- de que el deudor había pagado el gravamen (artículo 8, inciso c) de la Ley N° 11.683³⁰⁰).

²⁹⁸ Conforme explica en su obra, el autor llama *deudor de la obligación tributaria* a quien la Ley N° 11.683 (artículo 5) denomina “responsable por deuda propia”, reservando la expresión *contribuyente*, utilizada en la referida ley, para designar al *sujeto pasivo del impuesto*; y *responsable de la obligación tributaria* a los sujetos pasivos de la obligación pero que no son “deudores” de ella y a quienes la ley (artículo 6) califica como “responsables por deuda ajena” (GIULIANI FONROUGE, Carlos María, NAVARRINE, Susana Camila y ASOREY, Rubén Oscar, *Derecho Financiero, Tomo I, Actividad Financiera. Presupuesto. Poder Tributario. Obligación Tributaria*, Buenos Aires, La Ley, 9a. ed., 1a. reimp., 2005, pág. 386).

²⁹⁹ GIULIANI FONROUGE, Carlos María, NAVARRINE, Susana Camila y ASOREY, Rubén Oscar, *Derecho Financiero, Tomo I, Actividad Financiera. Presupuesto. Poder Tributario. Obligación Tributaria*, Buenos Aires, La Ley, 9a. ed., 1a. reimp., 2005, pág. 386.

³⁰⁰ Dentro del Título I, Capítulo II “Sujetos de los Deberes Impositivos”: “Responsables en forma personal y solidaria con los deudores. Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: (...) c) Los agentes de retención por el tributo que omitieron retener, o que, retenido, dejaron de pagar a la Administración Federal de Ingresos Públicos dentro de los quince (15) días

Recién comprobada la insolvencia del agente de retención, el Fisco podría accionar contra el deudor que no fue objeto de retención; pero entonces, no por la solidaridad (que permite optar por uno o por otro sin hacer previa excusión en los bienes) que parecería atribuir la norma citada, sino por la insolvencia que autoriza a usar la acción de reembolso que originariamente competía al agente y sin la cual habría un indebido enriquecimiento del deudor³⁰¹.

Finalmente, Giuliani Fonrouge ubica a los agentes de retención como un supuesto de Responsabilidad vinculada con la tenencia de bienes o con un cargo o función pública, y enumera las siguientes situaciones como las más frecuentes, sin propósito exhaustivo, en razón de la complejidad de la legislación, atento que la especificación de estos agentes se halla diseminada a través de las distintas leyes tributarias y que alcanza a personas o entidades públicas o privadas de diversa índole:

a) Emisores, agentes pagadores, sociedades anónimas u otras entidades públicas o privadas que paguen o acrediten rentas de debentures o de valores al portador;

b) Personas o entidades que paguen o acrediten ganancias de cualquier categoría a sociedades o personas del exterior (o a sus agentes, representantes o mandatarios en el país); como asimismo quienes los reciban en el país por cuenta de personas o entidades del exterior;

c) En general, quienes paguen o acrediten honorarios, comisiones, remuneraciones, etcétera, a profesionales, contratistas, y otros beneficiarios, por el Impuesto a las Ganancias sobre aquellos;

siguientes a aquél en que correspondía efectuar la retención, si no acreditaren que los contribuyentes han pagado el gravamen (...)" (texto vigente a la fecha de la obra citada).

³⁰¹ GIULIANI FONROUGE, Carlos María, NAVARRINE, Susana Camila y ASOREY, Rubén Oscar, *Derecho Financiero, Tomo I, Actividad Financiera. Presupuesto. Poder Tributario. Obligación Tributaria*, Buenos Aires, La Ley, 9a. ed., 1a. reimp., 2005, pág. 387.

d) Escribanos públicos, por las operaciones realizadas por ante sus registros;

e) Empleadores que paguen sueldos, salarios o cualquier forma de remuneración, por el Impuesto a las Ganancias; y por aportes para regímenes de previsión social (leyes varias)³⁰².

Spisso coincide con Giuliani Fonrouge en que los agentes de retención, al efectuar esta, sustituyen al contribuyente en el pago del tributo. Para este autor, tales agentes son denominados responsables por deuda ajena, y las leyes tributarias los hacen solidariamente responsables de las obligaciones de los contribuyentes en caso de que omitan culpablemente retener³⁰³.

B.2. Interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo "Luján Williams Automotores S.A."

Nuestro Máximo Tribunal tuvo oportunidad de expedirse sobre el carácter de los agentes de retención en el fallo "Luján Williams

³⁰² GIULIANI FONROUGE, Carlos María, NAVARRINE, Susana Camila y ASOREY, Rubén Oscar, *Derecho Financiero, Tomo I, Actividad Financiera. Presupuesto. Poder Tributario. Obligación Tributaria*, Buenos Aires, La Ley, 9a. ed., 1a. reimp., 2005, págs. 390-391. En relación con lo expuesto, el autor, en términos generales, señala lo siguiente: "Por cierto que la ley no designa arbitrariamente a los responsables, sino que tiene en cuenta la vinculación jurídica o económica de carácter permanente o accidental, que se manifiesta entre responsable y deudor. Las causas o motivos son variados y dependen de circunstancias múltiples: representación legal o voluntaria, ejercicio de una función o cargo público, relación laboral, sucesión a título particular, etc., pero siempre sobre la base de cierta vinculación" (GIULIANI FONROUGE, Carlos María, NAVARRINE, Susana Camila y ASOREY, Rubén Oscar, *Derecho Financiero, Tomo I, Actividad Financiera. Presupuesto. Poder Tributario. Obligación Tributaria*, Buenos Aires, La Ley, 9a. ed., 1a. reimp., 2005, pág. 389).

³⁰³ SPISSO, Rodolfo R., "Instrumentos de recaudación de la Ciudad de Buenos Aires y la figura de exacciones ilegales", *El Derecho - Diario de Doctrina y Jurisprudencia*, Buenos Aires, 24/04/2015, pág. 3.

Automotores S.A.³⁰⁴. En los hechos, el Superior Tribunal de Justicia de la provincia de San Luis había intimado a la actora y a sus abogados representantes al pago de la tasa de justicia correspondiente a su presentación inicial, como así también al ingreso de una multa equivalente al 100% con más sus intereses respectivos, por la falta de ingreso en término de la gabela. Asimismo, había ordenado expedir el certificado de deuda a fin de proceder a su cobro compulsivo, todo ello conforme el Código Tributario local. Contra esta decisión, tanto el letrado de la parte actora como el de la demandada interpusieron el recurso extraordinario del artículo 14 de la Ley Nº 48. Alegaban que la sentencia apelada hacía una interpretación carente de fundamento del Código Tributario local, a fin de responsabilizar a los abogados de las partes por el pago de las tasas de justicia que correspondiesen; que tal proceder afectaba sustancialmente su patrimonio, su libertad de trabajo, como así también el derecho de defensa en juicio; y que, de ser correcta la inteligencia atribuida a la norma local por el tribunal, ella resultaría inconstitucional, al cercenar los referidos derechos, llegando a impedir el libre ejercicio de la abogacía. En adición a ello, señalaron que la solidaridad asignada por el tribunal tampoco se desprendía de la ley atacada, sino que era libre creación del intérprete; y que el precepto, al mencionar como responsables a quienes “realicen las actuaciones gravadas”, padecía de una grave indeterminación, puesto que también ejecutaban dicha acción los jueces, secretarios, peritos y demás personas intervinientes en la tramitación del expediente. Concedidos ambos recursos, la

³⁰⁴ “Luján Williams Automotores S.A. - Conc. Prev. c/ Volkswagen Argentina S.A. y Volkswagen S.A. de Ahorro para fines determinados y Volkswagen Cía. Financiera S.A. s/ medida autosatisfactiva -avocamiento directo- incidente de cobro de tasas judiciales”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 335:239, sentencia del 13/03/2012. Este precedente será analizado con mayor profundidad más adelante en este trabajo.

Corte Suprema de Justicia de la Nación, por unanimidad, compartiendo los fundamentos de la Procuradora General en su dictamen y remitiéndose a este, desestimó el interpuesto por el letrado de la parte demandada -en razón de que esta ya había abonado el monto reclamado por el Fisco provincial, por lo que la accionada había quedado liberada de la intimación de pago que le había sido formulada-; declaró formalmente procedente el presentado por el letrado de la parte actora, y dejó sin efecto el pronunciamiento apelado.

En su dictamen, la Procuradora General, en lo que aquí interesa, señaló, respecto de la figura del responsable tributario, que ella “(...) ha sido concebida a fin de asegurar o adelantar la recaudación de los tributos. Para ello, 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 (...)”.³⁰⁵

B.3. Conclusiones intermedias acerca del agente de retención y su encuadre dentro de la relación jurídica tributaria

(a) El legislador, al crear un tributo, puede asimismo disponer que este sea ingresado al Fisco por los llamados agentes de retención. El agente de **retención** es un deudor o alguien que por su función pública, ejercicio de actividad, oficio o profesión, tiene la posibilidad material de amputar una suma dineraria al contribuyente, y al cual la ley confiere tanto la facultad de detraer retentivamente como la obligación de ingresar al Fisco el importe retenido. Es decir, el agente de retención es quien debe hacer un pago al contribuyente, ya sea por su función pública o por razón de su actividad,

³⁰⁵ Ver dictamen de la Procuradora General, Punto VII.

oficio o profesión, situación que le permite amputar el tributo que posteriormente debe ingresar al Fisco. Si bien son varias las circunstancias que pueden dar lugar a que determinadas personas reciban la designación de agentes de retención -la posibilidad de convertirse en agente de retención se origina de distintas maneras-, todas ellas tienen como elemento común el hecho de que quien debe retener se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que él debe recibir y, tiene, por consiguiente, la posibilidad material de detraer la parte que corresponde al Fisco en concepto de tributo (Villegas).

(b) De la doctrina y la jurisprudencia seleccionadas para este trabajo, y más allá de las discrepancias doctrinarias apuntadas respecto del carácter de "solidarios" o "sustitutos" de los agentes de retención, podríamos concluir que estos son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, responsables por deuda ajena. Relacionado con ello, Valdés Costa señala que la denominación "agentes de retención" no es la más apropiada, pues sugiere la idea de que actúan en representación o en nombre del Fisco, cuando, por el contrario, son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria con aquél³⁰⁶.

III.C. Creación

C.1. Legislación vigente en la materia a nivel nacional, provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

La Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones), en su artículo 22³⁰⁷, autoriza a la Administración Federal de Ingresos Públicos a percibir los tributos en la fuente, cuando así lo dispongan las leyes o cuando el Fisco Nacional lo considere conveniente, en los términos que siguen: "*La percepción de los tributos se hará en la misma fuente cuando así lo establezcan las*

leyes impositivas y cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos, por considerarlo conveniente, disponga que personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción".

Por su parte, los Códigos Fiscales provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires contienen regulaciones análogas en materia de percepción en la fuente³⁰⁸.

Las provincias de Buenos Aires³⁰⁹, Formosa³¹⁰, La Pampa³¹¹,

³⁰⁸ SPISSO, Rodolfo R., *Desnaturalización ilegal del régimen de determinación del impuesto. Ingresos a cuenta excedentes de la obligación fiscal*, El Derecho - Diario de Doctrina y Jurisprudencia, Buenos Aires, 25/03/2014, pág. 8.

³⁰⁹ Artículo 94 del Código Fiscal de Buenos Aires (Ley Bs. As. N° 10.397 -B.O. Bs. As.: 03/07/1986-, texto ordenado por Resolución Ministerial ME N° 39/11 -B.O. Bs. As. N° 26.552 -Suplemento- del 11/03/2011-), dentro del Libro Primero - Parte General, Título XI "Del Pago": "*La Autoridad de Aplicación podrá disponer retenciones de los gravámenes en la fuente, debiendo actuar como agentes de recaudación los responsables que ella designe con carácter general (...)*". Más adelante, el precepto citado agrega que: "*(...) Asimismo podrá disponer, para determinada categoría o grupo, un mecanismo por el cual el contribuyente actuará como agente de recaudación respecto del impuesto que le corresponda tributar, conforme al procedimiento que fije la reglamentación (...)*".

³¹⁰ Artículo 13 del Código Fiscal de Formosa (Ley Formosa N° 1.589 -B.O. Formosa: 27/11/2012-), dentro del Libro Primero - Parte General, Título III "De los Sujetos Pasivos de la Obligación Fiscal": "*La percepción de los tributos se hará en la misma fuente cuando así lo establezcan las leyes impositivas y cuando la Dirección General, por considerarlo conveniente, disponga que personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción*".

³¹¹ Artículo 79 del Código Fiscal de La Pampa (Ley La Pampa N° 271 -B.O. La Pampa: 19/01/1962-, texto ordenado por Decreto La Pampa N° 127/2018), dentro del Libro Primero - Parte General, Título Noveno "Del Pago": "*(...) La Dirección podrá establecer sistemas generales de retenciones en la fuente, respecto de gravámenes o hechos impositivos establecidos en este Código o leyes fiscales especiales, debiendo actuar como agentes de recaudación los responsables que a tal efecto se designen. (...)*".

³⁰⁶ VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Depalma - Temis - Marcial Pons, 2a. ed., Santa Fe de Bogotá - Madrid, 1996, págs. 339-340.

³⁰⁷ Dentro del Título I, Capítulo IV "Del Pago".

Misiones³¹², Neuquén³¹³, Santa Fe³¹⁴ y Tierra

³¹² Artículo 78 del Código Fiscal de Misiones (Ley Misiones XXII – N° 35 -Antes Ley Misiones N° 4.366- -B.O. Misiones: 19/01/2010-), dentro del Libro I - Parte General, Título IX "Del Pago": "(...) La Dirección podrá establecer sistemas generales de retenciones en la fuente sobre gravámenes o hechos impositivos establecidos en este Código y leyes tributarias especiales debiendo actuar como agentes de retención los responsables que ella designe (...)". Previo en su articulado, el citado Código establece que: "Con el fin de asegurar la verificación oportuna de la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables la Dirección está facultada para: (...) e) designar obligados a efectuar inscripciones en el carácter que determine y a operar como agentes de retención, percepción e información (...)". (artículo 17 del Código Fiscal de Misiones, dentro del Libro I - Parte General, Título III "Del Órgano de la Administración Fiscal - Dirección General de Rentas").

³¹³ Artículo 80 del Código Fiscal de Neuquén (Ley Neuquén N° 2.680 -B.O. Neuquén: 18/12/2009-, texto ordenado en 2013), dentro del Libro Primero - Parte General, Título Décimo "Del Pago": "(...) la Dirección (...) Además podrá establecer con carácter general o especial la recaudación en la fuente de los impuestos, tasas y contribuciones, cuando considere conveniente, y dispondrá qué personas y en qué casos actuarán como agentes de retención, percepción y/o recaudación para el cobro de los mismos. (...)". En consonancia con ello, el cuerpo legal referido prescribe que: "El director provincial (...) En especial, podrá dictar normas obligatorias con relación a los siguientes puntos: a) Designación de agentes de recaudación, retención, percepción o información y las obligaciones, condiciones y requisitos que regulen su desenvolvimiento (...)". (artículo 14 del Código Fiscal de Neuquén, dentro del Libro Primero - Parte General, Título Cuarto "De los Órganos de la Administración Fiscal").

³¹⁴ Artículo 102 del Código Fiscal de Santa Fe (Ley Santa Fe N° 3.456 -B.O. Santa Fe: 16/11/1948-), dentro del Libro Primero - Parte General, Título Octavo "Extinción de la Obligación Tributaria", Capítulo I "Pago": "La percepción de los tributos se hará en la misma fuente cuando así lo establezcan las leyes impositivas y cuando la Administración Provincial de Impuestos, por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención, percepción y/o recaudación, de acuerdo a lo establecido en el artículo 51 de este Código

del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur³¹⁵ prevén la posibilidad genérica de que la propia ley establezca los agentes de retención, o bien lo haga el Fisco. Refieren también específicamente a esta última posibilidad las legislaciones de Catamarca³¹⁶,

(...)". Previo en su articulado, la legislación de referencia señala que: "La Administración Provincial de Impuestos podrá imponer a determinados grupos o categorías de contribuyentes y de personas que intervengan en la formalización de actos y operaciones que sean causa de imposición o retribución de servicios administrativos, la obligación de actuar como agentes de retención, de percepción, recaudación o información de los impuestos y tasas que se originen como consecuencia de tales actos u operaciones". (artículo 51 del Código Fiscal de Santa Fe, dentro del Libro Primero - Parte General, Título Quinto "De los Derechos y Deberes Formales del Sujeto Obligado", Capítulo III "Deberes Formales de los Sujetos Obligados").

³¹⁵ Artículo 58 del Código Fiscal de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur (Ley Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur N° 1.075 Código Fiscal Unificado – Aprobación – Modificación de las leyes Tierra del Fuego N° 440 y 904 -B.O. Tierra del Fuego: 22/01/2016-), dentro del Libro Primero - Parte General, Título Sexto "Determinación y Percepción de los Tributos": "La percepción de los tributos se hará en la misma fuente cuando así lo establezcan las leyes impositivas o cuando la Agencia de Recaudación Fueguina, por considerarlo conveniente y mediante resolución fundada, disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción (...)". En esta línea, el Código de referencia indica previamente que: "Para el cumplimiento de sus funciones la Agencia de Recaudación Fueguina tiene las siguientes obligaciones y facultades: (...) g) Implementar nuevos regímenes de percepción, retención, información, pagos a cuenta y designar los agentes para que actúen dentro de los diferentes regímenes (...)". (artículo 29 del Código Fiscal de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, dentro del Libro Primero Parte General, Título Cuarto "Del Órgano encargado de la Administración Fiscal").

³¹⁶ Artículo 26 del Código Tributario de Catamarca (Ley Catamarca N° 5.022 -B.O. Catamarca: 19/01/2001-), dentro del Libro Primero - Parte General, Título Tercero "Sujetos de la Obligación

Chubut³¹⁷, Ciudad Autónoma de Buenos Air

Aires³¹⁸, Entre Ríos³¹⁹, La Rioja³²⁰,

Tributaria", Responsables - Enunciación: "La Administración General de Rentas podrá imponer a terceros la obligación de actuar como agentes de información, retención y/o percepción de tributos en los casos y en la forma que se determine (...)". En el artículo anterior, el Código indicado estipula que: "Son responsables del pago de la deuda tributaria de los contribuyentes en la forma y oportunidad que rija para éstos o que expresamente se establezca para aquellos: (...) 6) Las personas o entidades que este Código, leyes tributarias especiales o resoluciones generales de la Administración General de Rentas designen como agente de retención, de percepción o de recaudación. (...)" (artículo 25 del Código Tributario de Catamarca, dentro del Libro Primero - Parte General, Título Tercero "Sujetos de la Obligación Tributaria", Responsables - Enunciación).

³¹⁷ Artículo 10 del Código Fiscal de Chubut (Ley Chubut XXIV – N° 38 Anexo A -Antes Ley Chubut N° 5.450- B.O. Chubut: 02/01/2009-), dentro del Libro Primero - Parte General, Título Tercero "Del Órgano de la Administración Fiscal": "Poderes y facultades de la Dirección. Para el cumplimiento de sus funciones, La Dirección podrá: (...) 12. Dictar normas relativas a la creación, actuación y supresión de agentes de retención, percepción y/o información. (...)".

³¹⁸ Artículo 3 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (Ley CABA N° 150 -B.O.C.B.A.: 29/01/1999- y sus modificaciones, texto ordenado por Decreto N° 59/2018 -B.O.C.B.A.: 26/02/2018-), dentro del Título I - Parte General, Capítulo I "Del Ámbito y de la Autoridad de Aplicación": "Facultades de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos. En ejercicio de su competencia la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos está facultada para: (...) 19. Implementar dentro de lo establecido en el presente Código, nuevos regímenes de percepción, retención, información, pagos a cuenta y designar los agentes para que actúen dentro de los diferentes regímenes. (...)".

³¹⁹ Artículo 28 del Código Fiscal de Entre Ríos (Ley Entre Ríos N° 6.505 -B.O. Entre Ríos: 26/06/1980-, texto ordenado por Decreto Entre Ríos N° 2.554/2014 -B.O. Entre Ríos: 24/10/2014-), dentro del Libro Primero - Parte General, Título V "De los Deberes Formales de los Contribuyentes, Responsables y Terceros: "La Administradora podrá designar agentes de información, control, retención o percepción, a quienes en ejercicio de sus funciones o actividades intervengan en la realización o tomen conocimiento de hechos que constituyan o modifiquen hechos imponibles, según las normas de este Código u otras leyes fiscales, salvo lo dispuesto por las normas legales respecto del deber de secreto profesional". Previo en su articulado, el Código citado prescribe que: "Son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas que por designación de la ley o de la Administradora deban efectuar la retención o percepción de los tributos correspondientes a actos u operaciones en los que intervengan en razón de sus funciones públicas o de su actividad, oficio o profesión (...)" y "Los agentes de recaudación que designe el Ministerio serán los únicos responsables por los importes que recauden". (artículos 19 y 20 del Código Fiscal de Entre Ríos, dentro del Libro Primero - Parte General, Título III "De los Sujetos Pasivos de las Obligaciones Tributarias").

³²⁰ Artículo 10 del Código Tributario de La Rioja (Decreto-Ley La Rioja N° 4.040/1981 -B.O. La Rioja: 21/04/1981-, texto ordenado por ley La Rioja N° 6.402 -B.O. La Rioja: 24/07/1998- y sus modificaciones), dentro del Libro Primero - Parte General, Título Tercero "De los Órganos de la Administración Fiscal": "(...) la Dirección tiene los siguientes deberes y atribuciones específicas: (...)".

Mendoza³²¹, Río Negro³²², Salta³²³, San

Juan³²⁴, San Luis³²⁵, Santa Cruz³²⁶ y Tucumán³²⁷.

26) *Dictar normas generales y obligatorias con relación a los agentes de retención, percepción, recaudación e información y establecer las obligaciones a su cargo. (...)*". En esta línea, el Código de referencia establece asimismo que: "*(...) La Dirección podrá imponer a determinados grupos, o categorías de contribuyentes, la obligación de actuar como Agentes de Retención, de Percepción, Recaudación e Información de determinados impuestos, sin perjuicio del que les correspondiera abonar por sí mismos. (...)*". (artículo 18 del Código Tributario de La Rioja, dentro del Libro Primero - Parte General, Título Cuarto "De los Sujetos Pasivos de las Obligaciones Fiscales").

³²¹ Artículo 24 del Código Fiscal de Mendoza (Ley Mendoza N° 4.362 -B.O. Mendoza: 29/08/1979-, texto ordenado en 2018), dentro del Libro Primero - Parte General, Capítulo IV "Deberes Formales de los Sujetos Pasivos y Demás Responsables": "*La Administración Tributaria Mendoza podrá imponer a terceros la obligación de actuar como agentes de información, control, recaudación, retención y/o percepción de impuestos, tasas y contribuciones en los casos y en la forma que ella determine (...)*".

³²² Artículo 34 del Código Fiscal de Río Negro (Decreto-Ley Río Negro I N° 2.686 -B.O. Río Negro: 30/08/1993- Consolidado por Ley Río Negro N° 4.891 y sus modificatorias -B.O. Río Negro: 09/09/2013-), dentro del Libro Primero - Parte General, Título Séptimo "Facultades y Obligaciones de la Administración Fiscal", Capítulo I "Facultades": "*(...) La Agencia de Recaudación Tributaria puede designar Agentes de Recaudación de los impuestos que administra a las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica y a toda otra entidad (...)*".

³²³ Artículo 7 del Código Fiscal de Salta (Decreto-Ley Salta N° 9/1975 -B.O. Salta: 25/03/1975- y sus modificatorias, texto ordenado por Decreto Salta N° 2.039-2005), dentro del Libro Primero - Parte General, Título Tercero "Del Órgano de la Administración Fiscal": "*Para el ejercicio de sus funciones la Dirección tiene entre otras, las siguientes facultades: (...) 8) Dictar normas generales obligatorias con relación a agentes de retención, percepción e información, y establecer las obligaciones a su cargo (...)*".

³²⁴ Artículo 2 del Código Tributario de San Juan (Ley San Juan N° 151-I -ex Ley San Juan N° 3.908-, texto ordenado y reenumerado por Ley San Juan N° 8.509 -B.O. San Juan: 10/12/2014- a partir del 16/03/2015 y reconsolidado por Ley San Juan N° 1.296-E -B.O. San Juan: 24/04/2015-), dentro del Libro Primero, Título Segundo "De los Órganos de la Administración Fiscal", Capítulo I "De la Dirección General de Rentas": "*(...) la Dirección General de Rentas tiene los siguientes deberes y atribuciones específicas: (...) 9º Disponer la percepción de los impuestos y otras obligaciones fiscales a través de agentes de retención, percepción, recaudación, Municipios, Bancos y otras instituciones de Crédito, comprendidas en el régimen legal del Banco Central de la República Argentina, cuando lo considere conveniente a los intereses fiscales. (...)*".

³²⁵ Artículo 18 del Código Tributario de San Luis (Ley San Luis N° VI-0490-2005 -B.O. San Luis: 09/12/2005- y sus modificatorias vigentes), dentro del Libro Primero - Parte General, Título Segundo "Dirección Provincial": "*Para el cumplimiento de sus funciones la Dirección Provincial tiene las siguientes facultades: (...) 10) Designar agentes de retención, percepción, recaudación e información a las personas físicas o jurídicas que estime corresponder por su vinculación con bienes, hechos, actos o contratos de los contribuyentes o responsables. Los agentes designados deberán actuar en las oportunidades, formas y condiciones que establezca la Dirección Provincial (...)*".

³²⁶ Artículo 10 del Código Fiscal de Santa Cruz (Ley Santa Cruz N° 3.486 -B.O. Santa Cruz: 16/09/2016-), dentro del Libro I - Parte General, Título IV "De los Órganos de la Administración Fiscal Autoridad de Aplicación": "*(...) En particular, la ASIP tendrá a su cargo las siguientes funciones: (...) n) dictar normas relativas a la creación, actuación y suspensión de agentes de recaudación, retención, percepción y/o información (...)*".

³²⁷ Artículo 9 del Código Tributario de Tucumán (Ley Tucumán N° 5.121 -B.O. Tucumán: 18/12/1979- y sus modificatorias, texto consolidado por Ley Tucumán N° 8.240 -B.O. Tucumán: 09/02/2010-), dentro del Libro Primero - Parte General, Título II "Órganos de la Administración Tributaria", Capítulo I: "*Para el ejercicio de sus funciones, la Autoridad de Aplicación tendrá -sin perjuicio de otras*

En Chaco³²⁸, su Código Tributario enumera dentro de los sujetos de la obligación tributaria, en calidad de responsables, a los agentes de retención designados por las leyes o por la Administración.

Finalmente, otras disposiciones establecen mayores límites, por cuanto facultan a la Administración solamente a eliminar agentes de retención, o a crearlos cuando así lo disponga una ley especial. En efecto, estas normas indican que el Poder Ejecutivo provincial puede desistir de la aplicación de

las disposiciones relativas a agentes de recaudación, total o parcialmente, y/o disponer de otras medidas para la recaudación, si considerare que tales disposiciones no resultan adecuadas o eficaces para dicho fin o lo perjudican; o bien les confieren a las Administraciones Tributarias la potestad de crear tales agentes en relación con impuestos en particular, como el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el Impuesto a la Propiedad Automotor y el Impuesto a las Embarcaciones: ello ocurre en

establecidas en este Código o leyes especiales- las siguientes facultades: (...) 10. Dictar normas generales y obligatorias con relación a los agentes de retención, percepción, recaudación e información y establecer las obligaciones a su cargo (...)". Luego, el Código de referencia dispone que: "Son responsables en carácter de agentes de retención, de percepción o recaudación los sujetos designados por la ley o por el instrumento correspondiente, según la autorización legal prevista en el párrafo siguiente y en otras leyes especiales, que por sus funciones públicas o por razones de su actividad, oficio o profesión intervengan en actos y operaciones en las cuales puedan efectuar la retención, percepción o recaudación del tributo correspondiente. La Dirección General de Rentas queda facultada para designar agentes de retención y/o percepción y/o recaudación y/o información". (artículo 32 del Código Tributario de Tucumán, dentro del Libro Primero - Parte General, Título III "Obligación Tributaria", Capítulo III "Sujeto Pasivo", Sección Tercera).

³²⁸ Artículo 14 del Código Tributario de Chaco (Ley Chaco N° 83-F, antes Decreto-Ley Chaco N° 2.444/1962-B.O. Chaco: 29/01/1963-), dentro del Libro Primero - Parte General, Título Tercero "De los Sujetos Pasivos de las Obligaciones Tributarias", Capítulo Segundo "Responsables": "Estarán obligados a pagar los impuestos, tasas y contribuciones al Fisco con los recursos que administran o de que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrativos o en liquidación, en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o especialmente se fijen para tales responsables y bajo pena de las sanciones de esta Ley: (...) f) Los agentes de retención de los impuestos designados por Leyes especiales o Decretos del Poder Ejecutivo".

Córdoba³²⁹, Corrientes³³⁰, Jujuy³³¹ y Santiago

³²⁹ Artículo 34 del Código Tributario de Córdoba (Ley Córdoba N° 6.006 -B.O. Córdoba: 16/02/1977-, texto ordenado por Decreto Córdoba N° 400/2015 -B.O. Córdoba: 14/05/2015-), dentro del Libro Primero - Parte General, Título Tercero "Sujetos de la Obligación Tributaria", Capítulo Segundo: "Responsables. Enunciación. Son responsables del pago de la deuda tributaria de los contribuyentes y de los agentes de retención, percepción y recaudación, que mantengan con el Fisco, en la forma y oportunidad que rija para éstos o que expresamente se establezca para aquéllos: (...) 6) Las personas o entidades que en virtud de las correspondientes normas legales resulten designados como agentes de retención, de percepción o de recaudación (...)". Artículo 98, dentro del Libro Primero - Parte General, Título Octavo "Extinción de la Obligación Tributaria": "Pago. Formas. (...) Si el Poder Ejecutivo considerara que la aplicación de las disposiciones relativas a medios de pago y/o agentes de recaudación establecidas precedentemente, no resultaren adecuadas o eficaces para la recaudación, o la perjudicasen, podrán desistir de ellas total o parcialmente y/o disponer de otras. (...)". Artículo 277, dentro del Libro Segundo - Parte Especial, Título Cuarto "Impuesto a la Propiedad Automotor", Capítulo Quinto "Pago": "(...) Facúltese al Poder Ejecutivo Provincial a nominar agentes de retención, percepción y/o recaudación del impuesto de este Título, en la forma, plazos y condiciones que a tal efecto disponga". Artículo 280 septies, dentro del Libro Segundo - Parte Especial, Título Cuarto Bis "Impuesto a las Embarcaciones": "Facúltese a la Secretaría de Ingresos Públicos dependiente del Ministerio de Finanzas de la Provincia de Córdoba a nominar agentes de retención, percepción, recaudación y/o información del impuesto de este Título en la forma, plazos y condiciones que a tal efecto disponga".

³³⁰ Artículo 126 del Código Fiscal de Corrientes (Ley Corrientes N° 3.037 -B.O. Corrientes: 31/10/1984-), dentro del Libro Segundo - Parte Especial, Título Segundo "Impuesto sobre los Ingresos Brutos": "Contribuyentes y Otros Responsables. (...) Cuando lo establezca la Dirección General de Rentas, deberán actuar como agentes de retención, percepción e información las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica y toda entidad que intervenga en operaciones o actos de los que deriven o puedan derivar ingresos alcanzados por

del Estero³³².

el impuesto".

³³¹ Artículo 82 del Código Fiscal de Jujuy (Ley Jujuy N° 5.791 -B.O. Jujuy: 16/12/2013-), dentro del Libro Primero Parte General, Título Décimo "Del Pago": "Medios de pago. (...) Si el Poder Ejecutivo considerara que la aplicación de las disposiciones relativas a medios de pago y/o agentes de recaudación establecidas precedentemente, no resultaren adecuadas o eficaces para la recaudación, o la perjudicasen, podrán desistir de ellas total o parcialmente y/o disponer de otras (...)". Artículo 243, dentro del Libro Segundo - Parte Especial, Título Tercero "Impuesto sobre los Ingresos Brutos", Capítulo Segundo "Contribuyentes y Demás Responsables": "Agentes. Deberán actuar como agentes de retención, percepción, recaudación y/o información todos los sujetos que intervengan en operaciones o actos de los que deriven o puedan derivar ingresos alcanzados por el impuesto, o faciliten sus instalaciones para el desarrollo de actividades gravadas por el impuesto, en el tiempo y forma que la Dirección establezca. (...)".

³³² Artículo 28 del Código Tributario de Santiago del Estero (Ley Santiago del Estero N° 6.792 -B.O. Santiago del Estero: 06/01/2006- y sus modificatorias), dentro del Libro Primero - Parte General, Título Cuarto "De los Sujetos Pasivos de las Obligaciones Fiscales y Otros Responsables": "Tendrán el carácter de agente de retención y/o percepción los responsables que tuvieran o no domicilio real o legal en la Provincia de Santiago del Estero, posean sucursales, agencias, representaciones, oficinas, locales, establecimiento, explotación, edificio, obra, depósito o cualquier otra clase de asentamiento (administrativo, comercial, industrial, de producción primaria o cualquier otro), o bien que realicen su actividad mediante viajantes, corredores o representantes". Artículo 192, dentro del Libro Segundo - Parte Especial, Título Segundo "Impuesto sobre los Ingresos Brutos", Capítulo Segundo "Contribuyentes, Agentes de Retención, Percepción e Información": "(...) Cuando lo establezca la Dirección General de Rentas, deberán actuar como agentes de retención, percepción o información, las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica, agrupamientos no societarios, asociaciones civiles y toda otra entidad que intervenga en operaciones o actos de los que deriven o puedan derivar ingresos alcanzados por el impuesto".

C.2. Críticas a la legislación citada en atención al principio de reserva de ley en materia tributaria

Conforme apunta Spisso, la delegación en cabeza de la Administración Tributaria, ya sea tanto la Administración Federal de Ingresos Públicos como los organismos fiscales provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, para designar agentes de retención, ha sido objeto de innumerables y justificadas críticas, en tanto tal carácter solamente puede ser asignado por una ley de acuerdo con lo prescripto por el artículo 19 de la Constitución Nacional³³³. Siguiendo esta línea, Casás refiere que no pueden crearse obligaciones si no es en mérito de una norma de jerarquía de ley; ni deudores tributarios sin prescripción legal, a tenor de lo dispuesto por el tercer párrafo del artículo 17 de nuestra Ley Fundamental³³⁴; más aún, cuando se ha habilitado a la Administración Federal de Ingresos Públicos para que, de modo discrecional, resuelva "qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o de percepción" sobre la base de ponderar, a su arbitrio, la conveniencia de la medida³³⁵.

En términos generales, Casás señala que la atribución de la obligación a otro sujeto

distinto del deudor por cuenta propia o contribuyente sólo puede resultar de la ley, siendo insuficiente a tal efecto la invocación de la naturaleza jurídica del vínculo -esto es, su carácter tributario- pues se está frente a un tercero, extraño al hecho imponible. La responsabilidad solidaria (salvo en la situación de contribuyentes codeudores³³⁶) habrá de requerir de dos elementos. Por un lado, de la existencia de una causa justificante razonable del presupuesto de hecho en virtud del cual el responsable de la deuda ajena queda jurídicamente obligado -relación de preeminencia jurídica o económica sobre el contribuyente: administración, percepción o disposición de sus recursos; representación legal o voluntaria; sucesión en la explotación o en los bienes del contribuyente; prevención de la evasión tributaria por culpa o dolo, incluso de un tercero; o simple garantía fiscal del crédito para reforzar la seguridad de su cobro-. Por el otro, de una expresa previsión legal, concretando de tal forma, también en este aspecto, el acatamiento riguroso del principio de "reserva de ley" que opera sobre todos los elementos constitutivos de la hipótesis de incidencia tributaria y, consiguientemente, sobre su ámbito de

³³³ SPISSO, Rodolfo R., "Desnaturalización ilegal del régimen de determinación del impuesto. Ingresos a cuenta excedentes de la obligación fiscal", *El Derecho - Diario de Doctrina y Jurisprudencia*, Buenos Aires, 25/03/2014, pág. 8; e "Instrumentos de recaudación de la Ciudad de Buenos Aires y la figura de exacciones ilegales", *El Derecho - Diario de Doctrina y Jurisprudencia*, Buenos Aires, 24/04/2015, pág. 2.

³³⁴ Al respecto, Casás señala que el principio de reserva de ley disciplina tanto la creación de tributos como el establecimiento de los obligados al pago (CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1a. ed., 1a. reimp., 2005, pág. 607).

³³⁵ CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1a. ed., 1a. reimp., 2005, págs. 617-618.

³³⁶ El doctrinario explica que, en estos casos, la solidaridad es connatural a la circunstancia de que las distintas personas obligadas han sido abarcadas o comprendidas por el hecho generador que constituye la causa de la obligación, en tanto todas ellas revisten la calidad de contribuyentes por una deuda que es única y común. En tales supuestos, la solidaridad es inherente a la naturaleza misma de la obligación tributaria a cargo de co-contribuyentes (deudores por análogo título propio, por ejemplo, en el Impuesto de Sellos, en la instrumentación de actos bilaterales y multilaterales para todos sus otorgantes), apartándose del criterio civil en el que las obligaciones, en principio, son siempre mancomunadas, desde que la solidaridad no puede presumirse y debe ser la resultante de un título constitutivo que la establezca, o de una disposición expresa de la ley (CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1a. ed., 1a. reimp., 2005, pág. 608).

atribución subjetiva³³⁷.

Valdés Costa señala como una de las notas características sobresalientes de los terceros responsables precisamente su creación por ley:

*"a) Su responsabilidad tiene como única fuente la ley. Este requisito no es más que la aplicación del principio fundamental de legalidad, ínsito en el concepto de Estado de derecho con división de funciones, incluido generalmente en las Constituciones con la fórmula de que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda (...)"*³³⁸

Al comentar el artículo 22 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones) sobre percepción en la fuente de los tributos, Giuliani Fonrouge objetó enfáticamente la delegación que dicha norma hace a la Administración Tributaria; dijo entonces: *"Acabamos de señalar que el carácter de responsable debe emanar de una ley porque sólo esta puede crear obligaciones: 'Ningún habitante de la Nación -según el art. 19, Const. Nac.- será obligado a hacer lo que no manda la ley'; por lo cual dijo bien un fallo del Tribunal Fiscal de La*

³³⁷ CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1a. ed., 1a. reimp., 2005, págs. 608-609.

³³⁸ Otras características apuntadas respecto de los responsables son las siguientes: *"(...) b) Debe tener con el contribuyente una vinculación que le permita hacer efectivo su derecho al resarcimiento, ya sea por el derecho de percepción, de retención, de repetición o por cualquier otro medio de derecho privado; c) Tiene la calidad de sujeto pasivo y no de agente o representante del fisco. Por lo tanto, su función es honoraria a pesar de desempeñarla en excesivo beneficio de aquél. Por el contrario, puede ser objeto de sanciones por el incumplimiento de las obligaciones y deberes formales que la ley le impone, similares a las de los contribuyentes, en ocasiones agravadas; y d) Sus relaciones con el fisco se rigen por el derecho tributario y con el contribuyente por el derecho privado"* (VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Depalma – Temis – Marcial Pons, 2a. ed., Santa Fe de Bogotá - Madrid, 1996, págs. 334-335).

*Plata que la Dirección de Rentas carece de facultades para asignar el carácter de agente de retención, puesto que ello es materia exclusiva del Código Fiscal o de leyes especiales; y por lo mismo está acertado el Modelo de Código OEA/BID cuando al definir los responsables dice en el art. 27 que deben ser instituidos 'por disposición expresa de la ley'. En consecuencia, resulta condenable el art. 22 de la ley 11.683, t.o. 1998, referente a la percepción en la fuente, al permitir que la Dirección General Impositiva 'por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención o percepción', pues importa una delegación de facultades que carece de validez constitucional y se presta a los mayores abusos"*³³⁹.

Casás refiere que alguna doctrina ha justificado tal disposición argumentando que, en el caso de los agentes de retención, no se está en presencia de una obligación tributaria de dar (prestación patrimonial coactiva a favor del Estado), sino de una obligación de hacer (practicar la retención e ingresarla al Fisco). Sin embargo, el doctrinario descarta esta postulación y, fundando la necesidad de la implementación de los agentes de retención por ley, advierte que el instituto: 1. Importa responsabilidad solidaria sin beneficio de excusión; 2. Representa un gravoso cúmulo de deberes formales, incluso, a menudo, el de interpretar la ley y determinar el gravamen, por delegación transestructural de cometidos propios del Fisco; 3. La tarea es generalmente una carga honoraria para facilitar la recaudación (si bien el Decreto PEN N° 1.517/1991 -B.O.: 14/08/1991- había establecido por medio de su artículo 1 *"un régimen de retribución de los gastos administrativos en que incurran los agentes de retención y/o percepción de los tributos, cuya recaudación se encuentre a*

³³⁹ GIULIANI FONROUGE, Carlos María, NAVARRINE, Susana Camila y ASOREY, Rubén Oscar, *Derecho Financiero, Tomo I, Actividad Financiera. Presupuesto. Poder Tributario. Obligación Tributaria*, Buenos Aires, La Ley, 9ed., 1a. reimp., 2005, págs. 387-388.

cargo de la Dirección General Impositiva, con motivo de su actuación como tales", aunque este Decreto fue derogado por el Decreto PEN N° 1.277/2010 -B.O.: 14/09/2010- en su artículo 1); 4. En caso de error sobre la procedencia de retención, o en su cuantía, aquel se traduce en una carga económica para el agente de retención, por reclamo del Fisco o del mismo contribuyente; y 5. Importa el riesgo eventual de afrontar severas sanciones infraccionales e, incluso, penales³⁴⁰.

Esto fue sostenido por Casás en su voto al fallo del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires "Asociación Argentina de Compañías de Seguros ("AACS") c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad" del 27/08/2014³⁴¹, donde el magistrado afirmó a modo de *obiter dicta* que: "(...) el mecanismo de retención o percepción en la fuente se

³⁴⁰ CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1a. ed., 1a. reimp., 2005, pág. 618.

³⁴¹ Expediente N° 10.830/14. En la causa, la Asociación Argentina de Compañías de Seguros había promovido acción declarativa de inconstitucionalidad en los términos de los artículos 113, inciso 2) de la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y 17 y siguientes de la Ley CABA N° 402 (B.O.C.B.A.: 17/07/2000), con el objeto de que se declarase la inconstitucionalidad de la Resolución General de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos N° 918/2013 (B.O.C.B.A.: 09/12/2013) -y las normas que en el futuro la modificasen y/o sustituyesen-, la cual establecía un sistema de "Riesgo Fiscal" para los contribuyentes responsables del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, aplicable desde el 01/01/2014. La accionante sostenía que la norma impugnada resultaba contraria a los artículos 1, 16, 17, 18, 19, 28, 99, inciso 3) y 109 de la Constitución Nacional; y los artículos 1, 9, 11, 12, inciso 5) y 51 de la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en cuanto afectaba la división de poderes, los derechos de propiedad, igualdad y legalidad, la regla de razonabilidad y las garantías del debido proceso y la defensa en juicio. El Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires resolvió declarar inadmisibles las acciones impetradas.

encuentra ampliamente desarrollado dentro de la legislación y las prácticas recaudatorias de la Argentina en los distintos planos de gobierno, siempre que tal cometido se encomiende a quien, por su actividad o vinculación con los presupuestos de hecho y los contribuyentes, se halle en condiciones de llevar a cabo la tarea de hacerse de los recursos en la fuente e ingresarlos al Fisco, a lo que debe añadirse, que previamente se lo abarque en una enunciación de rango legal lo suficientemente precisa.

No está de más señalar que sobre el punto 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 (...) En tales condiciones, siempre he entendido que los agentes de retención y percepción deben tener por fuente a la ley, mediante al menos 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 (...)"³⁴².

Posteriormente, en la sentencia del mismo tribunal recaída en la causa "Minera IRL Patagonia S.A. c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad

³⁴² Del voto del doctor Casás, Considerando 3.

concedido"³⁴³ el 12/11/2014, el doctor Casás sostuvo también a modo de *obiter dicta*³⁴⁴

³⁴³ Expediente Nº 10.311/13. En el caso, una sociedad anónima había iniciado acción de amparo contra el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con el objeto de solicitar la inmediata exclusión de todos los regímenes de retención y percepción instituidos por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires por medio de la Resolución (DGR) Nº 2.355/07 (B.O.C.B.A.: 20/09/2007), mediante los cuales, según alegaba, se habían generado saldos a favor recurrentes, crecientes y que no podrían ser absorbidos o compensados en el futuro. Asimismo, la accionante peticionaba que se ordenase al Fisco de la demandada que cesase las retenciones de anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos practicadas por medio del Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias (SIRCRESB) (Resolución DGR Nº 2.355/2007, artículo 9) en la cuenta corriente de la empresa. La jueza de primera instancia en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires hizo lugar al amparo, fallo confirmado por la Sala III de la Cámara del fuero. Apelada la sentencia por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el Tribunal Superior de Justicia de la jurisdicción resolvió hacer lugar parcialmente al recurso interpuesto por la demandada, revocar parcialmente la sentencia de las instancias anteriores que habían ordenado al Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que se abstuviera de realizar retenciones por aplicación del SIRCRESB sobre las sumas que se acreditaran en las cuentas bancarias de la accionante, sin indicar el plazo de duración de tal condena, y limitar la dispensa de retención dispuesta por la Cámara hasta el momento en que se compensase o se restituyese el saldo acreedor que la actora tenía a la fecha de la sentencia del Tribunal Superior en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

³⁴⁴ El sentenciante expuso que consignaba las siguientes consideraciones *obiter dicta*, "(...) por no existir en la presente causa un planteo concreto, directo y frontal, y debidamente fundado, dirigido a cuestionar la habilitación en blanco a la AGIP para designar agentes de retención -y no por previsión legal expresa-, y a modo de un alerta que, desde mi perspectiva, me siento en la obligación de formular al Gobierno de la Ciudad con el fundamento y el respaldo que me brinda el interés que siempre han despertado en mí desde el punto de vista académico y de la enseñanza universitaria el Derecho Financiero y el

que:

"(...) se hace necesario un muy prudente ejercicio de la facultad de designación de agentes de retención y percepción en tanto se la pretenda fundar en una habilitación genérica otorgada a la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (...)

(...) la doctrina más destacada de nuestro país en materia tributaria -Giuliani Fonrouge y Jarach, entre otros- se ha expresado terminantemente sobre la imposibilidad de instituir agentes de retención y percepción -con la consecuente solidaridad fiscal que ello conlleva-, sin ley formal que lo establezca en cada caso, más aun atendiendo a la gravedad que asumen los incumplimientos de los deberes sustantivos, desde el punto de vista infraccional e, incluso, penal, en que pudieran incurrir estos responsables por deuda ajena.

Además, no puede perderse de vista que la función recaudatoria es un cometido público estatal respecto del cual, como principio, no puede abdicar la Administración Fiscal, ya sea por concesión a terceros -como era de práctica en la Edad Media-, ni instituyendo en forma generalizada la solidaridad de toda la comunidad de contribuyentes, unos respecto de los otros, más allá de que los deberes deben ser siempre establecidos por ley, salvo aquellos que resulten una consecuencia directa y necesaria del mecanismo de autodeterminación por el obligado tributario a través de la confección por su parte de las declaraciones juradas respectivas, en donde el propio contribuyente practica primariamente la liquidación del impuesto, más allá de las facultades del Organismo Recaudador de verificarlas, en caso de falta de presentación de aquellas y/o en el supuesto de impugnación de las suscriptas por el sujeto pasivo (...)

(...) Dino Jarach adhiere a la postura asumida por el Dr. Héctor B. Villegas cuando sostiene que "los agentes de retención deben crearse por ley, con el respaldo del principio de "nullum tributum sine lege", en

Derecho Tributario (...)" (ver voto del doctor Casás, Considerando 12.).

donde se remonta a su anclaje histórico filosófico y a su rol trascendente en el Estado Constitucional (...)

(...) para una válida designación de agentes de retención y percepción es necesaria, cuanto menos, la existencia de una ley formal que describa con enunciados definidos qué sujetos y en qué situaciones pueden actuar como tales [...] siempre he entendido que los agentes de retención y percepción deben tener por fuente a la ley, más allá de que una norma jurídica de jerarquía inferior defina su actuación y la circunscriba a sujetos puntuales, dentro de los que son genéricamente abarcados por la disposición legal (...)³⁴⁵.

Recuerda también Casás en su obra y en los fallos citados arriba la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictada en el caso "Manuel Oliver"³⁴⁶. En

³⁴⁵ Del voto del doctor Casás, Considerando 11.

³⁴⁶ "Fiscal c/ Manuel Oliver s/ inf. art. 45 de la ley 11.683 con las modificaciones del art. 1° de la ley 16.656", Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 275:89, sentencia del 15/10/1969. En el caso, se había condenado al sujeto a pagar una multa de un tanto del impuesto establecido por el artículo 12, apartado 3° del Decreto-Ley N° 8.718/1957 (B.O.: 01/08/1957), y a sufrir tres meses de prisión, como autor responsable de la infracción prevista por el artículo 45 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1960), modificado por el artículo 1 de la Ley N° 16.656 (ver Punto 3.5.1.1.), si bien se había dejado en suspenso el cumplimiento de la pena corporal. El juez de primera instancia hizo lugar al reclamo del condenado. Revocado el fallo por la Alzada, el condenado interpuso el recurso extraordinario del artículo 14 de la Ley N° 48, alegando una violación al artículo 18 de la Constitución Nacional, en virtud de que tales penas estaban previstas para los agentes de retención y él había sido equiparado a ellos simplemente por una resolución de la Dirección General Impositiva, lo cual significaba que las consecuencias penales no provenían de una ley, como lo exigía el artículo 18 citado. El artículo 12, apartado 3° del Decreto-Ley N° 8.718/1957 había creado un "impuesto especial del 15 por ciento sobre el precio básico de cada localidad o entrada a salas cinematográficas de todo el país, que los empresarios exhibidores adicionarán al precio de la localidad". La Resolución General de la

dicho pronunciamiento, nuestro Máximo Tribunal dejó sentado que la equiparación de los exhibidores cinematográficos con los agentes de retención, efectuada por la Dirección General Impositiva, no tenía más que una implicancia estrictamente fiscal y que, por lo tanto, la transgresión del apuntado sujeto a la obligación de ingresar los importes retenidos en tiempo hábil no tenía entidad suficiente para tener por configurado el ilícito penal reprimido con una multa de un tanto y tres meses de prisión en suspenso. Como los Considerandos centrales de la decisión, Casás destacó los siguientes:

"5°) Que, de acuerdo con el texto [del Decreto-ley N° 8.718/57] no resulta en forma expresa que el exhibidor cinematográfico sea un agente de retención, toda vez que la norma no aclara si se trata de un contribuyente por deuda propia (art...de la ley 11.683), aunque facultado para trasladar el gravamen al adquirente de la entrada, o si éste es el responsable directo y el empresario lo es por la deuda ajena (art...de la misma ley).

6°) Que, por lo tanto, la única fuente normativa que permite equiparar a los exhibidores con dichos agentes la constituye la...resolución 941/63 de la Dirección General Impositiva, confirmada por la Secretaría de Hacienda. Si bien el apelante

Dirección General Impositiva N° 941/63 (confirmada luego por la Secretaría de Hacienda mediante Resolución N° 1.904 del 15/09/1966), había establecido, con carácter general, que los empresarios exhibidores estaban equiparados a los agentes de retención y debían, por lo tanto, percibir el impuesto sobre el precio básico de las entradas, "con todos los deberes, obligaciones y responsabilidades emergentes de las disposiciones de la ley 11.683". Si bien en la causa estaba fuera de discusión que el condenado no había depositado en los plazos reglamentarios el impuesto del Decreto-Ley N° 8.718/1957, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por unanimidad, revocó la sentencia apelada y declaró que la condena impuesta carecía de la base normativa exigida por el artículo 18 de la Constitución Nacional, por los fundamentos expuestos en los Considerandos citados en el texto de este trabajo.

no cuestiona que tal interpretación sería en principio legítima a los fines impositivos (art...de la ley 11.683), las consecuencias adquieren otra gravedad cuando ella da origen a responsabilidades penales, como ocurre en el caso.

7º) Que la Corte ha dicho en más de una oportunidad que la omisión 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 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, 178:355; 191:245, entre otros)...

9º) Que, en virtud de ello, cabe concluir que la determinación de la figura delictiva en el art...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...

11º) Que tampoco es suficiente fundamento que el art...de la misma ley de procedimiento faculte a la Dirección General Impositiva para disponer 'qué personas y en qué casos, intervendrán como agentes de retención', porque esta norma se encuentra ubicada en el capítulo IV, relativo a 'Determinación y percepción de los impuestos', lo cual demuestra que la delegación legislativa no tiene más que una implicancia estrictamente fiscal, que no incluye la materia de las 'Infracciones y sanciones', de las que se ocupa el Cap. VII de dicha ley, donde se halla inserto el art. 45, que no delega en modo alguno la facultad de integrar la norma

sancionadora".³⁴⁷

Respecto de este pronunciamiento, Villegas advirtió lo siguiente: "No obstante el respeto que merece la decisión de la Corte y de su saldo positivo, pensamos que no sólo se debió prohibir la aplicación de sanciones penales a los agentes de retención producto de la creación administrativa, sino que esa misma génesis extralegal debió ser vedada aún con respecto a las 'implicancias estrictamente fiscales'".³⁴⁸

Agrega Casás que, en las IX Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal, celebradas en la ciudad de Mar del Plata en 1981, al abordar el Tema I: "Agentes de retención y percepción. Responsable sustituto", se consignó dentro de sus recomendaciones:

"1) Que el instituto del agente de retención y percepción debe continuar como fuente de obligaciones a condición que la tipificación provenga de la ley (...)

4) Que es exigencia indispensable para poder actuar como agente de retención y percepción, que las normas tributarias respondan al principio de transparencia".³⁴⁹

Por su parte, las III Jornadas Rioplatenses de Tributación, organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, celebradas en la Ciudad de Buenos Aires en 1988, tomaron a su cargo como Tema 2: "Los agentes de retención: condiciones y límites para dicha carga", aprobando dentro de sus conclusiones las que siguen:

"1) Que la calidad de agentes de retención debe atribuirse por una norma de jerarquía

³⁴⁷ CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1a. ed., 1a. reimp., 2005, págs. 620-621.

³⁴⁸ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1976, pág. 41.

³⁴⁹ Citado en CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1a. ed., 1a. reimp., 2005, págs. 618-619.

legal. Pudiendo la administración concretar su designación en base a los criterios y requisitos que indique la ley (...).³⁵⁰

Casás concluye que el ejercicio por parte de la Administración Tributaria de la facultad que le acuerda la Ley Nacional de Procedimiento Fiscal para disponer qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención, 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 la Administración Federal de Ingresos Públicos, 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"*.³⁵¹

En sentido concordante, Spisso es de la opinión de que el principio de reserva de ley se vería satisfecho si, establecido por la ley quiénes deben actuar como agentes de retención, se atribuye al organismo fiscal la facultad de fijar la alícuota de la retención dentro de los márgenes establecidos por la ley formal, siempre que, además, la ley establezca determinados criterios de política legislativa. Comentando el caso de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, cuya Constitución consagra el principio de reserva

de ley en el artículo 51³⁵², Spisso sostiene que, así, la ley formal podrá, al regular la cuestión, expresar que los agentes de retención podrán retener de los pasivos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos un porcentual que fijará la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, y/o que el conjunto de las retenciones que recaigan sobre un mismo contribuyente no superen el 70% de la obligación fiscal, asegurando que las retenciones no generen saldos a favor del contribuyente. *"Mas, en el caso que nos ocupa, la determinación de quiénes deben actuar como agentes de retención, en qué casos y sobre qué pautas de políticas legislativas queda deferido a la autoridad administrativa, en manifiesta transgresión al principio de reserva de ley (art. 51, Constitución de la CABA y art. 17, CN)"*.³⁵³

³⁵⁰ Citado en CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1a. ed., 1a. reimp., 2005, pág. 619.

³⁵¹ CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1a. ed., 1a. reimp., 2005, pág. 6122.

³⁵² Dentro del Libro Primero "Derechos, Garantías y Políticas Especiales", Capítulo Decimoséptimo "Economía, Finanzas y Presupuesto": *"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. Ningún tributo con afectación específica puede perdurar más tiempo que el necesario para el cumplimiento de su objeto, ni lo recaudado por su concepto puede ser aplicado, ni siquiera de modo precario, a un destino diferente a aquél para el que fue creado. La responsabilidad sobre la recaudación de tributos, su supervisión o control de cualquier naturaleza, es indelegable. Los regímenes de promoción que otorguen beneficios impositivos o de otra índole, tienen carácter general y objetivo. El monto nominal de los tributos no puede disminuirse en beneficio de los morosos o deudores, una vez que han vencido los plazos generales de cumplimiento de las obligaciones, sin la aprobación de la Legislatura otorgada por el voto de la mayoría absoluta de sus miembros"*.

³⁵³ SPISSO, Rodolfo R., *"Instrumentos de recaudación de la Ciudad de Buenos Aires y la figura de exacciones ilegales"*, El Derecho - Diario de Doctrina y Jurisprudencia, Buenos Aires, 24/04/2015, pág. 3.

III.D. Agentes de retención en el régimen tributario argentino

A continuación veremos algunos supuestos de agentes de retención en la legislación tributaria argentina a nivel nacional, provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a modo de ejemplo y a fines meramente enunciativos, sin pretensiones de agotar la cuestión, ya que, como referíamos anteriormente, la creación de estas figuras ha sido (y continúa) siendo profusa y en franca expansión, dentro de los diversos niveles de gobierno de nuestro país³⁵⁴. Entendemos que las normas reseñadas en este apartado nos ayudarán a evaluar si la figura del agente de retención, aun siendo instituido el agente por una ley en sentido formal y en sentido material, es razonable como medio para alcanzar el fin de la recaudación, sobre la base de la doctrina y la jurisprudencia relevadas, seleccionadas y expuestas en el presente, en materia del principio de razonabilidad en general desde la óptica del Derecho Constitucional.

D.1. Tributos nacionales³⁵⁵

³⁵⁴ Ver *supra* Puntos 1. y 3.3.1.

³⁵⁵ A modo ejemplificativo, hemos seleccionado para este trabajo agentes de retención en el Impuesto a las Ganancias, en el Impuesto sobre los Bienes Personales y en los Tributos sobre la Nómina Salarial, por mencionar algunos supuestos posibles. Pueden encontrarse otros, por ejemplo, en el Impuesto al Valor Agregado, cuya ley N° 23.349, texto ordenado en 1997 por Decreto PEN N° 280/1997 (B.O.: 15/04/1997) y sus modificatorias, contiene una norma genérica sobre retención en la fuente en el artículo 27 (dentro del Título III "Liquidación", "Período Fiscal de Liquidación") en cuanto prescribe que: "(...) *En los casos y en la forma que disponga la citada Administración Federal de Ingresos Públicos (...) la percepción del impuesto también podrá realizarse mediante la retención o percepción en la fuente (...)*" (artículo sustituido por artículo 2, inciso g, Título II de la Ley N° 25.239 -B.O.: 31/12/1999-, con vigencia desde el primer día del mes inmediato siguiente al de entrada en vigencia de la referida ley -01/01/2000-). De esa manera, habrá que tener en cuenta (así como en los otros impuestos nacionales mencionados), además de la ley del gravamen y su decreto reglamentario

D.1.1. Impuesto a las Ganancias

En la Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628³⁵⁶, texto ordenado por Decreto PEN N° 649/1997³⁵⁷ y sus modificatorias, el sistema de retención en la fuente se encuentra previsto en sus disposiciones generales, en los artículos 39 y 40³⁵⁸. El primero de ellos establece que: "*La percepción del impuesto se realizará mediante la retención en la fuente, en los casos y en la forma que disponga la Dirección General Impositiva*"; mientras que el segundo dispone lo siguiente: "*Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Dirección General Impositiva podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste*".

Luego, la figura del agente de retención está contemplada en el Título V de la ley "Beneficiarios del Exterior"³⁵⁹, a quienes la norma define como aquellos que perciben sus ganancias en el extranjero directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país; y quienes, percibiéndolos en el país, no acreditan residencia estable en este³⁶⁰.

De esta manera, la ley en su artículo 91, primer párrafo³⁶¹, designa como agente de

(Decreto PEN N° 692/1998 -B.O.: 17/06/1998-), Resoluciones Generales de la Administración Federal de Ingresos Públicos, como la N° 2854/2010 (B.O.: 28/06/2010), de la cual surge quiénes se encuentran obligados a actuar como agentes de retención; quiénes son sujetos pasibles de ella; cuáles son los conceptos que han de ser retenidos; cuándo corresponde practicar la retención; cuál es la base de cálculo; cuáles son las alícuotas aplicables; etcétera.

³⁵⁶ B.O.: 31/12/1973.

³⁵⁷ B.O.: 06/08/1997.

³⁵⁸ Dentro del Título I "Disposiciones Generales": "Retenciones".

³⁵⁹ Artículos 91 a 93.

³⁶⁰ Artículo 91, último párrafo.

³⁶¹ "*Cuando se paguen beneficios netos de cualquier categoría a sociedades, empresas o*

retención del Impuesto a las Ganancias a quien pague beneficios netos de cualquier categoría a sociedades, empresas o cualquier otro beneficiario del exterior (con excepción de los dividendos, las utilidades de los sujetos a que se refieren los apartados 2, 3, 6 y 7, del artículo 69, inciso a) de la norma y las utilidades de los establecimientos comprendidos en el inciso b) de dicho artículo³⁶²).

cualquier otro beneficiario del exterior -con excepción de los dividendos, las utilidades de los sujetos a que se refieren los apartados 2, 3, 6 y 7, del inciso a) del artículo 69 y las utilidades de los establecimientos comprendidos en el inciso b) de dicho artículo- corresponde que quien los pague retenga e ingrese a la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, con carácter de pago único y definitivo, el treinta y cinco por ciento (35%) de tales beneficios” (párrafo sustituido por Ley N° 25.063 -Título III, artículo 4, inciso y, vigente a partir del 31/12/1998).

³⁶² ** Dentro del Título II “Categoría de Ganancias”, Capítulo III “Ganancias de la Tercera Categoría”: “Sociedades de Capital. Tasas. Otros Sujetos Comprendidos”: “(...) a) (...) 2. Las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple y la parte correspondiente a los socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones, en todos los casos cuando se trate de sociedades constituidas en el país. 3. Las asociaciones, fundaciones, cooperativas y entidades civiles y mutualistas, constituidas en el país. (...) 6. Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante- beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V. 7. Los fondos comunes de inversión constituidos en el país, no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1° de la ley 24.083 y sus modificaciones [...] b) (...) establecimientos permanentes definidos en el artículo sin número agregado a continuación del artículo 16 (...)” (primer párrafo sustituido por artículo 43 de la Ley N° 27.430 -B.O.: 29/12/2017-, vigente a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial, y que surte efectos de conformidad con lo previsto en cada

uno de los Títulos que la componen -ver artículo 86 de la Ley N° 27.430: “Las disposiciones de este Título surtirán efecto para los ejercicios fiscales o años fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018, inclusive, con las siguientes excepciones:...”).

** Ley N° 24.083 (B.O.: 18/06/1992), artículo 1, primer párrafo: “Se considera Fondo Común de Inversión al patrimonio de titularidad de diversas personas a las cuales se les reconocen derechos de copropiedad representados por cuotapartes, las que podrán emitirse de manera cartular o escritural. Estos fondos no constituyen sociedades y carecen de personería jurídica. Podrán constituirse fondos comunes de inversión abiertos, los que estarán integrados por i) valores negociables con oferta pública y títulos públicos nacionales, provinciales, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y municipales que se negocien en mercados autorizados por la Comisión Nacional de Valores, ii) metales preciosos o certificados que representen los mismos, iii) moneda nacional y extranjera, iv) instrumentos financieros derivados, v) instrumentos emitidos por entidades financieras autorizadas por el Banco Central de la República Argentina, incluyendo depósitos bancarios, vi) cartera de activos que repliquen índices bursátiles y/o financieros o de una canasta de activos y vii) aquellos otros activos, contratos e inversiones de naturaleza financiera que disponga la reglamentación de la Comisión Nacional de Valores. La cantidad de cuotapartes de los fondos comunes de inversión abiertos podrá acrecentarse en forma continua, conforme a su suscripción, o disminuir en razón de los rescates producidos en los términos de la presente ley y de la reglamentación de la Comisión Nacional de Valores. (...)”.

** Artículo sin número agregado a continuación del artículo 16, dentro del Título I “Disposiciones Generales”: “Fuente” (artículo incorporado por artículo 13 de la Ley N° 27.430 -B.O.: 29/12/2017-, vigente a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial, y que surte efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen -ver artículo 86 de la Ley N° 27.430: “Las disposiciones de este Título surtirán efecto para los ejercicios fiscales o años fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018, inclusive, con las siguientes excepciones:...”). “Establecimiento permanente. A los efectos de esta ley el término “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual un sujeto del exterior realiza

toda o parte de su actividad. Asimismo, el término “establecimiento permanente” comprende en especial: a) una sede de dirección o de administración; b) una sucursal; c) una oficina; d) una fábrica; e) un taller; f) una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro lugar relacionado con la exploración, explotación o extracción de recursos naturales incluida la actividad pesquera. El término “establecimiento permanente” también comprende: a) una obra, una construcción, un proyecto de montaje o de instalación o actividades de supervisión relacionados con ellos, cuando dichas obras, proyectos o actividades se desarrollen en el territorio de la Nación durante un período superior a seis (6) meses. Cuando el residente en el extranjero subcontrate con otras empresas vinculadas las actividades mencionadas en el párrafo anterior, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionarán, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado. b) la prestación de servicios por parte de un sujeto del exterior, incluidos los servicios de consultores, en forma directa o por intermedio de sus empleados o de personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan en el territorio de la Nación durante un período o períodos que en total excedan de seis (6) meses, dentro de un período cualquiera de doce (12) meses. Para efectos del cómputo de los plazos a que se refieren los incisos a) y b) del tercer párrafo, las actividades realizadas por sujetos con los que exista algún tipo de vinculación en los términos del primer artículo sin número agregado a continuación del 15 de esta ley deberán ser consideradas en forma conjunta, siempre que las actividades de ambas empresas sean idénticas o similares. El término “establecimiento permanente” no incluye las siguientes actividades en la medida en que posean carácter auxiliar o preparatorio: a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas o exponerlas; c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa; d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa; e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el

Para la ley, se considera que existe pago cuando se dan algunas de las situaciones previstas en el artículo 18, último párrafo de la norma³⁶³, salvo que se trate de la

único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad con tal carácter; f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio. No obstante las disposiciones de los párrafos precedentes, se considera que existe establecimiento permanente cuando un sujeto actúe en el territorio nacional por cuenta de una persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior y dicho sujeto: a) posea y habitualmente ejerza poderes que lo faculten para concluir contratos en nombre de la referida persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior, o desempeñe un rol de significación que lleve a la conclusión de dichos contratos; b) mantenga en el país un depósito de bienes o mercancías desde el cual regularmente entrega bienes o mercancías por cuenta del sujeto del exterior; c) asuma riesgos que correspondan al sujeto residente en el extranjero; d) actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del sujeto del exterior; e) ejerza actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades; o f) perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades. No se considerará que un sujeto tiene un establecimiento permanente por la mera realización de negocios en el país por medio de corredores, comisionistas o cualquier otro intermediario que goce de una situación independiente, siempre que éstos actúen en el curso habitual de sus propios negocios y en sus relaciones comerciales o financieras con la empresa, las condiciones no difieran de aquellas generalmente acordadas por agentes independientes. No obstante, cuando un sujeto actúa total o principalmente por cuenta de una persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior, o de varios de éstos vinculados entre sí, ese sujeto no se considerará un agente independiente en el sentido de este párrafo con respecto a esas empresas”.

³⁶³ Dentro del Título I “Disposiciones Generales”: “Año Fiscal e Imputación de las Ganancias y Gastos”: “(...) Cuando corresponda imputar las

participación en los beneficios de las sociedades comprendidas en el artículo 49, inciso b) de aquella³⁶⁴, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el artículo 50³⁶⁵.

ganancias de acuerdo con su percepción, se considerarán percibidas y los gastos se considerarán pagados, cuando se cobren o abonen en efectivo o en especie y, además, en los casos en que, estando disponibles, se han acreditado en la cuenta del titular o con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se han reinvertido, acumulado, capitalizado, puesto en reserva o en un fondo de amortización o de seguro, cualquiera sea su denominación, o dispuesto de ellos en otra forma. (...)”. La Ley N° 27.430 (B.O.: 29/12/2017) agregó párrafos luego al artículo 18, no obstante lo cual, esta disposición es a la que se refiere el artículo 91 de la Ley de Impuesto a las Ganancias en lo citado en este trabajo.

³⁶⁴ Dentro del Título II “Categoría de Ganancias”, Capítulo III “Ganancias de la Tercera Categoría”: “Beneficios Empresariales”: “(...) b) (...) cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país. (...)”.

³⁶⁵ “El resultado del balance impositivo de las empresas unipersonales comprendidas en el inciso d) del artículo 49 y de las sociedades incluidas en el inciso b) del artículo 49, se considerará, en su caso, íntegramente asignado al dueño o distribuido entre los socios aun cuando no se hubiera acreditado en sus cuentas particulares. También será atribuido a los fiduciarios al cierre del año fiscal los resultados obtenidos por los fideicomisos comprendidos en el inciso c) del artículo 49, en la proporción que les corresponda. Las disposiciones contenidas en los párrafos precedentes no resultarán de aplicación respecto de los quebrantos que, conforme a las disposiciones del artículo 19 se consideren de naturaleza específica para los sujetos comprendidos en los incisos b), c) y d) del artículo 49, los que deberán ser compensados por la empresa, sociedad o fideicomiso en la forma prevista por el primero de los artículos mencionados, en función del origen del quebranto. Tampoco se aplicarán las disposiciones contenidas en los dos primeros párrafos de este artículo en tanto las mencionadas sociedades y fideicomisos comprendidos en los incisos b) y c) del artículo 49 hayan ejercido la opción a que se refiere el punto 8 del inciso a) del artículo 69 de la ley” (artículo sustituido por artículo 35 de la Ley N° 27.430 -B.O.: 29/12/2017-, vigente a partir del

La ley prescribe que, cuando se paguen beneficios netos de cualquier categoría a los sujetos arriba indicados, corresponde que quien los pague retenga e ingrese a la Administración Federal de Ingresos Públicos, con carácter de pago único y definitivo, el treinta y cinco por ciento (35%) de tales beneficios. A tales fines, la norma trae presunciones *iuris et de iure* de ganancia neta, cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por los conceptos allí indicados:

a) Contratos que cumplimenten debidamente los requisitos de la Ley de Transferencia de Tecnología³⁶⁶;

b) La explotación en el país de derechos de autor, siempre que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la Dirección Nacional del Derecho de Autor; que los beneficios se originen en los supuestos previstos por el artículo 20, inciso j) de la Ley de Impuesto a las Ganancias³⁶⁷, y que se cumplimenten los

día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial, y que surte efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen -ver artículo 86 de la Ley N° 27.430: “Las disposiciones de este Título surtirán efecto para los ejercicios fiscales o años fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018, inclusive, con las siguientes excepciones:...”-).

³⁶⁶ Ley N° 22.426 (B.O.: 23/03/1981). Artículo 93, inciso a).

³⁶⁷ Dentro del Título I “Disposiciones Generales”: “Exenciones”: “Están exentos del gravamen: (...) j) Hasta la suma de DIEZ MIL PESOS (\$10.000) por período fiscal, las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la Ley N° 11.723 -B.O.: 30/09/1933-, siempre que el impuesto recaiga directamente sobre los autores o sus derechohabientes, que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la DIRECCIÓN NACIONAL DEL DERECHO DE AUTOR, que el beneficio proceda de la publicación, ejecución, representación, exposición, enajenación, traducción u otra forma de reproducción y no derive de obras realizadas por encargo o que reconozcan su origen en una locación de obra o de servicios formalizada o no contractualmente. Esta exención no será de aplicación para beneficiarios del exterior. (...)”.

requisitos previstos en él; asimismo, sumas pagadas a artistas residentes en el extranjero contratados por el Estado nacional, provincial o municipal, o por las instituciones comprendidas en el artículo 20, incisos e), f) y g) e la norma³⁶⁸, para actuar en

³⁶⁸ Dentro del Título I “Disposiciones Generales”: “Exenciones”: “Están exentos del gravamen: (...) e) Las ganancias de las instituciones religiosas. f) Las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física e intelectual, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación, y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios. Se excluyen de esta exención aquellas entidades que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares, así como actividades de crédito o financieras -excepto las inversiones financieras que pudieran realizarse a efectos de preservar el patrimonio social, entre las que quedan comprendidas aquellas realizadas por los Colegios y Consejos Profesionales y las Cajas de Previsión Social, creadas o reconocidas por normas legales nacionales y provinciales. La exención a que se refiere el primer párrafo no será de aplicación en el caso de fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales o comerciales, excepto cuando las actividades industriales o comerciales tengan relación con el objeto de tales entes y los ingresos que generen no superen el porcentaje que determine la reglamentación sobre los ingresos totales. En caso de superar el porcentaje establecido, la exención no será aplicable a los resultados provenientes de esas actividades (inciso sustituido por artículo 18 de la Ley N° 27.430 -B.O.: 29/12/2017-, vigente a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial, y que surte efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen -ver artículo 86 de la Ley N° 27.430: “Las disposiciones de este Título surtirán efecto para los ejercicios fiscales o años fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018, inclusive, con las siguientes excepciones:...”). g) Las ganancias de las entidades mutualistas que cumplan las exigencias de las normas legales y reglamentarias pertinentes y los beneficios que éstas

el país por un período de hasta dos (2) meses en el año fiscal³⁶⁹;

c) Intereses o retribuciones pagados por créditos, préstamos o colocaciones de fondos de cualquier origen o naturaleza, obtenidos en el extranjero³⁷⁰;

d) Sueldos, honorarios y otras retribuciones a personas que actúen transitoriamente en el país, como intelectuales, técnicos, profesionales, artistas no comprendidos en el punto b), deportistas y otras actividades personales, cuando para cumplir sus funciones no permanezcan en el país por un período superior a seis (6) meses en el año fiscal³⁷¹;

e) Locación de cosas muebles efectuada por locadores residentes en el extranjero³⁷²;

f) Alquileres o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país³⁷³;

g) Transferencia a título oneroso de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, pertenecientes a empresas o sociedades constituidas, radicadas o ubicadas en el exterior³⁷⁴;

h) Ganancias no previstas en los puntos anteriores³⁷⁵.

Conviene tener presente asimismo, además de la ley del impuesto y su decreto reglamentario³⁷⁶, Resoluciones Generales de la Administración Federal de Ingresos Públicos, como la N° 830/2000³⁷⁷ y sus modificatorias 4219/2018³⁷⁸ y 4245/2018³⁷⁹, de las cuales surge quiénes se encuentran obligados a actuar como agentes de retención; quiénes son sujetos pasibles de ella; cuáles son los conceptos que han de ser

proporcionen a sus asociados (...)”.

³⁶⁹ Artículo 93, inciso b).

³⁷⁰ Artículo 93, inciso c).

³⁷¹ Artículo 93, inciso d).

³⁷² Artículo 93, inciso e).

³⁷³ Artículo 93, inciso f).

³⁷⁴ Artículo 93, inciso g).

³⁷⁵ Artículo 93, inciso h).

³⁷⁶ Decreto PEN N° 1344/1998 (B.O.: 25/01/1998).

³⁷⁷ B.O.: 28/04/2000.

³⁷⁸ B.O.: 26/03/2018.

³⁷⁹ B.O.: 16/05/2018.

retenidos; cuáles son los conceptos no sujetos a retención; cuándo corresponde practicar la retención; cuál es la base de cálculo; cuál es el importe mínimo de la retención; cuáles son las alícuotas aplicables y los montos no sujetos a retención; etcétera³⁸⁰.

D.1.2. Impuesto sobre los Bienes Personales

En el Impuesto sobre los Bienes Personales, creado por el Título IV de la Ley N° 23.966³⁸¹, la norma designa en el artículo 26³⁸² como agentes de retención del tributo a

³⁸⁰ Puede consultarse un interesante trabajo al respecto en CAMPASTRO, Miriam C., "Régimen General de Retención del Impuesto a las Ganancias RG (AFIP) 830", Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) ERREPAR, Tomo XXII, Septiembre 2016, Cita digital: EOLDC094603A.

³⁸¹ B.O.: 20/08/1991 (artículos 16 a 30 bis).

³⁸² Dentro del Título IV de la Ley N° 23.966, Capítulo II "Liquidación del gravamen", "Bienes situados en el país pertenecientes a sujetos radicados en el exterior": "Los contribuyentes del impuesto a la ganancia mínima presunta, las sucesiones indivisas radicadas en el país y toda otra persona de existencia visible o ideal domiciliada en el país que tenga el condominio, posesión, uso, goce, disposición, depósito, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes sujetos al impuesto que pertenezcan a los sujetos mencionados en el inciso b) del artículo 17, deberán ingresar con carácter de pago único y definitivo calculado sobre el valor de dichos bienes -determinado con arreglo a las normas de la presente ley- al 31 de diciembre de cada año: Para el año 2016, el setenta y cinco centésimos por ciento (0,75%). Para el año 2017, el cincuenta centésimos por ciento (0,50%). A partir del año 2018 y siguientes, el veinticinco centésimos por ciento (0,25%) (...)" (párrafo sustituido por artículo 72 de la Ley N° 27.260 -B.O.: 22/07/2016-, vigente a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial). La alícuota citada se incrementará en un ciento por ciento (100%) para aquellos bienes que encuadren en las presunciones previstas en el referido artículo 26, y que se indican en el texto de este trabajo (conforme Capítulo IV de la Ley N° 23.966, Capítulo II "Liquidación del gravamen", "Bienes situados en el país pertenecientes a sujetos radicados en el exterior", artículo 26, noveno párrafo).

los contribuyentes del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, a las sucesiones indivisas radicadas en el país y toda otra persona de existencia visible o ideal domiciliada en el país que tenga el condominio, posesión, uso, goce, disposición, depósito, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes sujetos al impuesto, que pertenezcan a las personas físicas domiciliadas en el exterior y a las sucesiones indivisas radicadas en él, quienes resultan ser sujetos pasivos del impuesto por los bienes situados en el país conforme el artículo 17, inciso b) de la ley³⁸³.

Esto no será de aplicación para los siguientes bienes según lo detallado por la norma:

- a) Los títulos, bonos y demás títulos valores emitidos por la Nación, las provincias o municipalidades;
- b) Las obligaciones negociables previstas en la Ley N° 23.576³⁸⁴;
- c) Las acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedad, incluidas las empresas y explotaciones unipersonales;
- d) Las cuotas partes de fondos comunes de inversión;
- e) Las cuotas sociales de cooperativas³⁸⁵.

³⁸³ Capítulo IV de la Ley N° 23.966, Capítulo I "Sujetos": "Son sujetos pasivos del impuesto: (...) b) Las personas físicas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país. // Las sucesiones indivisas son contribuyentes de este gravamen por los bienes que posean al 31 de diciembre de cada año en tanto dicha fecha quede comprendida en el lapso transcurrido entre el fallecimiento del causante y la declaratoria de herederos o aquella en que se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad. (...)"

³⁸⁴ B. O.: 27/07/1988.

³⁸⁵ Capítulo IV de la Ley N° 23.966, Capítulo II "Liquidación del gravamen", "Bienes situados en el país pertenecientes a sujetos radicados en el exterior", artículo 26, tercer párrafo.

Asimismo, la ley contiene algunas presunciones:

- Cuando se trate de inmuebles ubicados en el país, inexplotados o destinados a locación, recreo, veraneo, cuya titularidad directa corresponda a sociedades, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotación domiciliados o, en su caso, radicados en el exterior, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que aquellos pertenecen a personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas, o en su caso radicadas en el país, sin perjuicio de lo cual deberá aplicarse en estos casos el régimen de ingreso del impuesto mediante retención³⁸⁶.

- Cuando la titularidad directa de los bienes indicados arriba (excepto los comprendidos en el punto a) y las acciones y participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley N° 19.550, texto ordenado en 1984 y sus modificaciones³⁸⁷), corresponda a sociedades, cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones, domiciliados o, en su caso, radicados o ubicados en el exterior, en países que no apliquen regímenes de nominatividad de los títulos valores privados, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que aquellos pertenecen a personas físicas o a sucesiones indivisas domiciliadas, o en su caso, radicadas en el país, sin perjuicio de lo cual deberá aplicarse en estos casos el régimen de ingreso mediante retención³⁸⁸. Esta

³⁸⁶ Capítulo IV de la Ley N° 23.966, Capítulo II "Liquidación del gravamen", "Bienes situados en el país pertenecientes a sujetos radicados en el exterior", artículo 26, segundo párrafo.

³⁸⁷ B. O.: 25/04/1972, hoy incorporada al Código Civil y Comercial de la Nación.

³⁸⁸ Capítulo IV de la Ley N° 23.966, Capítulo II "Liquidación del gravamen", "Bienes situados en el país pertenecientes a sujetos radicados en el exterior", artículo 26, cuarto párrafo (párrafo sustituido por artículo 1 de la Ley N° 25.721 -B.O.: 17/01/2003-, vigente desde el día de su

presunción no será de aplicación cuando los titulares directos sean compañías de seguros, fondos abiertos de inversión, fondos de pensión o entidades bancarias o financieras cuyas casas matrices estén constituidas o radicadas en países en los que sus bancos centrales u organismos equivalentes hayan adoptado los estándares internacionales de supervisión bancaria establecidos por el Comité de Bancos de Basilea³⁸⁹.

No corresponderá efectuar el ingreso del importe retenido cuando este resulte igual o inferior a doscientos cincuenta pesos (\$250)³⁹⁰.

Por otra parte, los responsables obligados al ingreso del gravamen tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago³⁹¹.

Finalmente, la ley prescribe que las disposiciones comentadas *supra* no se aplicarán cuando resulten de aplicación las contenidas en el sexto párrafo del inciso h) del artículo 2 de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta³⁹².

En su artículo 28, la ley faculta a la Dirección General Impositiva (hoy

publicación en el Boletín Oficial, y que surte efectos para los bienes existentes a partir del 31/12/2002, inclusive).

³⁸⁹ Capítulo IV de la Ley N° 23.966, Capítulo II "Liquidación del gravamen", "Bienes situados en el país pertenecientes a sujetos radicados en el exterior", artículo 26, quinto párrafo.

³⁹⁰ Capítulo IV de la Ley N° 23.966, Capítulo II "Liquidación del gravamen", "Bienes situados en el país pertenecientes a sujetos radicados en el exterior", artículo 26, sexto párrafo.

³⁹¹ Capítulo IV de la Ley N° 23.966, Capítulo II "Liquidación del gravamen", "Bienes situados en el país pertenecientes a sujetos radicados en el exterior", artículo 26, séptimo párrafo.

³⁹² Esto es, las referidas a los establecimientos permanentes - Capítulo IV de la Ley N° 23.966, Capítulo II "Liquidación del gravamen", "Bienes situados en el país pertenecientes a sujetos radicados en el exterior", artículo 26, último párrafo.

Administración Federal de Ingresos Públicos) a dictar las normas complementarias de información y percepción o retención del gravamen, que resulten necesarias para su aplicación e ingreso³⁹³ y, en este sentido, conviene tener presente, además de la ley del impuesto y su decreto reglamentario³⁹⁴, Resoluciones Generales del Organismo, por ejemplo la N° 3818/2015³⁹⁵ y su modificatoria N° 3824/2015³⁹⁶.

D.1.3. Tributos sobre la Nómina Salarial

En materia previsional, las primeras normas relacionadas con el *deber de retención* en cabeza del empleador de los aportes de sus trabajadores dependientes con destino al sistema de previsión las encontramos en las Leyes N° 17.250³⁹⁷ y N° 18.820³⁹⁸.

La citada en primer término establecía en su artículo 12 el deber del empleador de “extender los recibos de pago de las remuneraciones de sus trabajadores dependientes, indicando la fecha en que se efectuó el último depósito de las contribuciones y de los aportes retenidos en el período inmediatamente anterior, con expresión del lapso a que corresponde el depósito y el Banco en que se efectuó”. Luego, en su artículo 15, punto 1, inciso b), disponía que el incumplimiento del deber por parte del empleador, de retener los aportes sobre el total que correspondiese, daría lugar a la aplicación de una sanción de multa de hasta el cuádruple del monto de los aportes y contribuciones que debieren efectuarse respecto de esos trabajadores. Finalmente,

³⁹³ Capítulo IV de la Ley N° 23.966, Capítulo III "Otras Disposiciones", artículo 28.

³⁹⁴ Decreto PEN N° 127/1996 (B.O.: 16/02/1996).

³⁹⁵ B.O.: 17/12/2015. Establece un régimen de retención y adelanto del Impuesto a las Ganancias y el Impuesto sobre los Bienes Personales de los resultados obtenidos por operaciones de compra y venta de futuros sobre subyacentes moneda extranjera, por diferencia entre el precio convenido y el precio al momento del vencimiento del contrato o de la cancelación anticipada si la hubiera.

³⁹⁶ B.O.: 23/12/2015.

³⁹⁷ B.O.: 28/04/1967.

³⁹⁸ B.O.: 04/11/1970.

en el artículo 17, reprimía con prisión de un (1) mes a seis (6) años al obligado que no depositare los aportes retenidos al personal que prestare servicios en relación de dependencia, del plazo de quince (15) días de intimado mediante notificación personal practicada por empleado o funcionario de la Caja Nacional de Previsión o en su defecto, mediante telegrama colacionado, dirigido al último domicilio denunciado por el responsable ante la Caja, o al domicilio real del deudor³⁹⁹.

Por su parte, conforme el artículo 2 de la Ley N° 18.820, “Los aportes y las contribuciones sobre las remuneraciones de los dependientes son obligatorios y se harán efectivos mediante depósito en cuenta especial en cualquier Banco del país, con excepción de los Bancos Central e Industrial de la República Argentina y los municipales de provincias. En las localidades donde no existiere institución bancaria, el pago podrá efectuarse mediante giro postal. Los depósitos se efectuarán a la orden de la Dirección Nacional de Previsión Social (...), dentro de los quince días inmediatamente siguientes a cada mes vencido. Los correspondientes a trabajadores rurales se ingresarán en igual forma al vencimiento de cada trimestre calendario (...)”. Asimismo, el artículo 3 de la ley citada prescribía que los responsables u obligados que no depositaren los aportes y/o contribuciones u otras obligaciones previsionales dentro de los plazos legales, incurrirían en mora automática por el solo vencimiento de dichos plazos, sin necesidad de interpelación alguna.

Posteriormente, en el artículo 85 del Decreto PEN N° 2284/1991⁴⁰⁰, dentro del Capítulo VI, se creó el Sistema Único de la Seguridad Social (SUSS), dependiente del entonces Ministerio de Trabajo y Seguridad Social de la Nación, a cargo de todas las funciones y objetivos que hasta ese momento competían a la Caja de Subsidios

³⁹⁹ Ver Puntos 3.5.1.2.1. y 3.5.1.2.2.

⁴⁰⁰ B.O.: 01/11/1991.

Familiares para Empleados de Comercio, a la Caja de Subsidios Familiares para el Personal de la Industria, a la Caja de Asignaciones Familiares para el Personal de la Estiba, Actividades Marítimas Fluviales y de la Industria Naval, y al Instituto Nacional de Previsión Social, así como el sistema de prestaciones que se pudiera establecer para los trabajadores desempleados. A continuación, por el artículo 86 del Decreto citado se instituyó la Contribución Unificada de la Seguridad Social (CUSS), cuya percepción y fiscalización estaría a cargo del Sistema Único de la Seguridad Social, y a la cual serían aplicables las normas sobre percepción, fiscalización y ejecución judicial que regían para los aportes y contribuciones con destino al Régimen Nacional de Jubilaciones y Pensiones. Según el artículo 87 del Decreto PEN N° 2284/1991, la CUSS comprendía los siguientes aportes y contribuciones:

a) Los aportes y contribuciones a cargo de los trabajadores en relación de dependencia y de los empleadores, con destino al Régimen Nacional de Jubilaciones y Pensiones;

b) Los aportes y contribuciones a cargo de los trabajadores en relación de dependencia y de los empleadores con destino al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados;

c) Los aportes y contribuciones a cargo de los trabajadores en relación de dependencia y de los empleadores con destino a la Administración Nacional del Seguro de Salud;

d) Los aportes y contribuciones a cargo de los trabajadores en relación de dependencia y de los empleadores que pudieran establecerse con destino a la constitución del Fondo Nacional de Empleo;

e) Los aportes y contribuciones a cargo de los trabajadores en relación de dependencia y de los empleadores con

destino al Régimen Nacional de Obras Sociales; y

f) Las contribuciones de los empleadores, con destino a las Cajas de Subsidios y Asignaciones Familiares.

Quedaban excluidas las retenciones sustitutivas de las obligaciones mencionadas precedentemente, fijadas por o en virtud de convenios de corresponsabilidad gremial cuya percepción, fiscalización y ejecución judicial estarían a cargo del SUSS de acuerdo a las normas que estableciera la entonces Secretaría de Seguridad Social.

Finalmente, en lo que aquí interesa, por medio del artículo 96 del Decreto PEN N° 2284/1991, se disolvió el Instituto Nacional de Previsión Social, suprimiéndose, en consecuencia, los cargos de Presidente, Vicepresidente, Directores y Síndicos.

Más tarde, a través del Decreto PEN N° 2741/1991⁴⁰¹ se creó como organismo descentralizado, en jurisdicción del entonces Ministerio de Trabajo y Seguridad Social – Secretaría de Seguridad Social, la Administración Nacional de la Seguridad Social, que tendría a su cargo la administración del SUSS (artículo 1).

Luego, el Decreto PEN N° 94/1993⁴⁰² incorporó, como objetivo de la entonces Secretaría de Ingresos Públicos, la recaudación, fiscalización y ejecución judicial de los recursos de la Seguridad Social.

Ese mismo año, el Poder Ejecutivo Nacional dictó dos decretos muy importantes en materia previsional: el N° 507/1993⁴⁰³ y el N° 2102/1993⁴⁰⁴. Por el primero de los nombrados, en su artículo 3, se modificó el artículo 2 del Decreto PEN N° 2741/1991, designándose a la entonces Dirección General Impositiva como la encargada de la aplicación, recaudación, fiscalización y

⁴⁰¹ B.O.: 08/01/1992.

⁴⁰² B.O.: 01/02/1993. Abrogado por artículo 31 del Decreto PEN N° 507/1993.

⁴⁰³ B.O.: 25/03/1993.

⁴⁰⁴ B.O.: 20/10/1993.

ejecución judicial de los recursos de la seguridad social correspondientes a: los regímenes nacionales de jubilaciones y pensiones, sean de trabajadores en relación de dependencia o autónomos; subsidios y asignaciones familiares; el Fondo Nacional de Empleo; y todo otro aporte o contribución que, de acuerdo a la normativa entonces vigente, se debiese recaudar sobre la nómina salarial. Asimismo, en el artículo 22 del Decreto PEN N° 507/1993 se estableció que *“Con relación a los vencimientos generales, forma y lugar e imputación de pagos de los recursos de la seguridad social, se aplicarán los artículos 27, 30, 31, 32, 33 y 34 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones. La Dirección General Impositiva podrá hacer uso de las facultades que le otorgan en materia de anticipos y percepción en la fuente, los artículos 28 y 29 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones”*. Relacionado con esto último, en el Decreto PEN N° 2102/1993 se precisaron las disposiciones de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1978, que resultarían de aplicación a los recursos de la Seguridad Social.

Años después, a través del Decreto PEN N° 618/1997⁴⁰⁵ se creó la Administración Federal de Ingresos Públicos, como entidad autárquica en el ámbito del entonces Ministerio de Economía, considerándose disueltas la Administración Nacional de Aduanas y la Dirección General Impositiva siendo reemplazadas por aquel organismo, a cargo de todas las funciones asignadas a aquellas por las Leyes N° 11.683, N° 22.091, N° 22.415 y por el Decreto PEN N° 507/1993; y sus respectivas modificaciones, así como por otras leyes y reglamentos (artículo 1⁴⁰⁶).

⁴⁰⁵ B.O.: 14/07/1997.

⁴⁰⁶ La norma agregaba: *“(…) Las normas legales y reglamentarias referidas en el párrafo precedente mantendrán su vigencia, en tanto no se opongan a las disposiciones del presente decreto o a las que resulten aplicables de acuerdo con sus previsiones. Aun cuando no mediare estricta oposición, sus alcances se entenderán modificados en la medida en que resulten virtualmente ampliados,*

Para culminar, en el año 2001 se produjo la incorporación por medio del Decreto PEN N° 1231/2001⁴⁰⁷ a la estructura organizativa de la Administración Federal de Ingresos Públicos de la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social, modificándose consecuentemente, la estructura organizativa del citado organismo hasta el nivel de Subdirección General conforme el Organigrama y las Responsabilidades Primarias y Acciones detallados en los Anexos I y II del citado decreto (artículo 1). Asimismo, por el artículo 2 del Decreto PEN N° 1231/2001 se transfirieron a la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social todas las facultades, atribuciones y competencias que le otorgaba en esta materia el Decreto PEN N° 618/1997 al Director General de la Dirección General Impositiva.

En este contexto normativo, a lo largo de las décadas fueron surgiendo distintas leyes en materia previsional, como la Ley de Régimen de las Obras Sociales N° 23.660⁴⁰⁸; la Ley de Empleo N° 24.013⁴⁰⁹; la Ley de Creación del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (SIJP) N° 24.241⁴¹⁰; y la que instauró el actual Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) N° 26.425⁴¹¹. Citaremos algunas normas de las que surge el carácter de los empleadores como agentes de retención de tributos sobre la nómina salarial.

restringidos o no contemplados por las disposiciones correlativas del presente decreto. Todas las remisiones que otras normas hagan a las normas legales y reglamentarias mencionadas en el primer párrafo de este artículo que resulten derogadas, se interpretarán como hechas a las disposiciones correlativas del presente decreto. Todas las referencias que las normas legales y reglamentarias vigentes hagan a los organismos disueltos, su competencia o sus autoridades, se considerarán hechas a la Administración Federal de Ingresos Públicos, su competencia o sus autoridades, respectivamente”.

⁴⁰⁷ B.O.: 05/10/2001.

⁴⁰⁸ B.O.: 20/01/1989.

⁴⁰⁹ B.O.: 17/12/1991.

⁴¹⁰ B.O.: 18/10/1993.

⁴¹¹ B.O.: 09/12/2008.

La Ley N° 23.660 dispone en su artículo 19 lo siguiente: “Los empleadores, dadores de trabajo o equivalentes en su carácter de agentes de retención deberán depositar la contribución a su cargo junto con los aportes que hubieran debido retener -al personal a su cargo-, dentro de los quince (15) días corridos, contados a partir de la fecha en que se deba abonar la remuneración: (...) e) Cuando las modalidades de la actividad laboral lo hagan conveniente, la autoridad de aplicación podrá constituir a entidades en agentes de retención de contribuciones y aportes calculados sobre la producción, que equivalgan y reemplacen a los calculados sobre el salario, a cuyo efecto aprobará los convenios de corresponsabilidad suscriptos entre dichas entidades y las respectivas obras sociales”.

Por su parte, la Ley N° 24.013 establece la obligación de los empleadores de ingresar los aportes de los trabajadores al Fondo Nacional del Empleo como agente de retención responsable (artículo 120⁴¹²).

Finalmente, la Ley N° 24.241 prescribe que: “El aporte personal de los trabajadores en relación de dependencia será del once por ciento (11%), y la contribución a cargo de los empleadores del dieciséis por ciento (16%). El aporte personal de los trabajadores autónomos será del veintisiete por ciento (27%). Los aportes y contribuciones obligatorios serán ingresados a través del SUSS. A tal efecto, los mismos deberán ser declarados e ingresados por el trabajador autónomo o por el empleador en su doble carácter de agente de retención de las obligaciones a cargo de los trabajadores y de contribuyente al SJP, según corresponda, en los plazos y con las modalidades que establezca la autoridad de aplicación” (artículo 11⁴¹³). En el artículo siguiente, la ley citada establece la obligación de los

empleadores de otorgar a los afiliados y beneficiarios y sus derechohabientes, cuando éstos lo soliciten, y en todo caso a la extinción de la relación laboral, las certificaciones de los servicios prestados, remuneraciones percibidas y aportes retenidos y toda otra documentación necesaria para el reconocimiento de servicios u otorgamiento de cualquier prestación (artículo 12, inciso g⁴¹⁴).

Deberán tenerse en cuenta, en adición a las distintas leyes que rigen los subsistemas de la Seguridad Social y sus decretos reglamentarios, Resoluciones Generales de la Administración Federal de Ingresos Públicos en la materia, en relación con el modo en que los empleadores deben dar cumplimiento a este deber.

D.1.4. Conclusiones intermedias acerca de los agentes de retención de los tributos nacionales seleccionados para este trabajo y su razonabilidad

Estándares acerca de la razonabilidad de los agentes de retención - Entre las conclusiones intermedias acerca del examen de razonabilidad en general en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación -ver Punto 2.4.3.-, señalábamos que, de la doctrina y los precedentes jurisprudenciales seleccionados podría desprenderse que el Tribunal habría ejercido un control de razonabilidad analizando la adecuación de medios a fines (subexamen o submandato de la adecuación técnica o idoneidad, en el esquema tripartito del examen de proporcionalidad desarrollado por CLÉRICO), aplicando un control más estricto cuando en el caso se cuestiona una norma que efectúa discriminaciones en detrimento de los afectados, por ejemplo, por motivos de nacionalidad (podría serlo por sexo, raza, religión, etcétera). Luego, a partir del desarrollo de la jurisprudencia seleccionada en materia tributaria agregábamos que, en el campo fiscal,

⁴¹² Dentro del Título IV “De la protección de los trabajadores desempleados”, Capítulo Único “Sistema integral de prestaciones por desempleo”.

⁴¹³ Dentro del Libro I “Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones”, Título I “Disposiciones Generales”, Capítulo II “Remuneración, Aportes y Contribuciones”.

⁴¹⁴ Dentro del Capítulo III “Obligación de los Empleadores, de los Afiliados y de los Beneficiarios”.

nuestra Corte Suprema habría ejercido un control de razonabilidad más tenue⁴¹⁵, ponderando la adecuación de medios a fines, o bien evaluando la razonabilidad del medio en sí mismo -ver Punto 2.5.4.-.

Por otra parte, al comentar algunas posiciones doctrinarias respecto del encuadre de la figura del agente de retención dentro de la relación jurídica tributaria -ver Punto 3.2.1.-, referíamos a la afirmación de Casás, en el sentido de que, en nuestro ordenamiento nacional, los agentes de retención están sometidos a un régimen más riguroso que los restantes responsables por deuda ajena por dos circunstancias, siendo una de ellas la de estar sujetos a un tratamiento infraccional y penal tributario marcadamente más severo que el que corresponde a los restantes responsables.

Asimismo, en la sección citada, hemos invocado el dictamen de la Procuradora General en la causa “Luján Williams Automotores S.A.”, al cual nuestro Tribunal cimero adhirió en su fallo -ver Punto 3.2.2.-. A ello ha de agregarse en este punto que, en el citado dictamen, la Procuradora General, luego de expedirse sobre la figura del responsable solidario, sostuvo que, con el fin de asegurar o adelantar la recaudación de los tributos, “(...) 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 (...)**”⁴¹⁶ (el destacado nos pertenece). En base a ello, la Procuradora General afirmó en el caso concreto que éste no exhibía una

vinculación suficientemente razonable entre el contribuyente de la gabela y el sujeto pasivo indicado por el precepto impugnado (el abogado -apoderado o patrocinante-), ni entre éste y la manifestación de riqueza gravada, que permitiese considerar que la norma local fuese compatible con la garantía de razonabilidad (artículo 28 de la Constitución Nacional). Para la Procuradora General, la actuación forense del abogado no guardaba relación razonable con la caracterización de la riqueza que se gravaba, ni ese profesional estaba ante la posibilidad de disponer efectivamente de suma alguna de su representado o patrocinado que le posibilitase actuar, merced a retenciones o percepciones, o a una adecuada administración, para asegurarle al Fisco el cobro tempestivo de la gabela mediante el cumplimiento de su deber. Por tal motivo, la Procuradora General concluyó que, siendo que las restricciones y disposiciones que establezca el Estado son válidas en la medida en que resulten razonables y mantengan adecuada proporción entre la necesidad de custodiar el interés público comprometido y que eviten conducir a una desnaturalización de los derechos constitucionales del afectado, la norma local impugnada resultaba lesiva del derecho de propiedad del recurrente, como así de la garantía de la razonabilidad⁴¹⁷.

Sobre la base de estos estándares, procederemos a analizar la razonabilidad de los agentes de retención de los tributos nacionales seleccionados para este trabajo.

(a) En el Impuesto a las Ganancias, conforme la ley del gravamen (artículo 91), son agentes de retención de este quienes paguen beneficios netos de cualquier categoría a sociedades, empresas o cualquier otro beneficiario del exterior (con las excepciones indicadas en el precepto citado), siendo beneficiarios del exterior, aquellos que perciben sus ganancias en el extranjero directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país; y quienes,

⁴¹⁵ Conviene recordar aquí lo que explicaba CLÉRICO acerca de que el subexamen o submandato de la adecuación técnica o idoneidad puede ser interpretado como débil o fuerte (ver *supra* Punto 2.2.1.).

⁴¹⁶ Ver dictamen de la Procuradora General, Punto VII.

⁴¹⁷ Ver dictamen de la Procuradora General, Punto VII.

percibiéndolos en el país, no acreditan residencia estable en este. La ley trae algunas presunciones *iuris et de iure* de ganancia neta, cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por los conceptos allí indicados (artículo 93).

(b) Ejerciendo un control de razonabilidad aplicando únicamente el primer subexamen o submandato en el esquema tripartito del examen de proporcionalidad desarrollado por CLÉRICO, este es, el de la adecuación técnica o idoneidad, que procura analizar la adecuación de medios a fines, y, más aún, si dicho subexamen o submandato lo utilizáremos en sentido tenue (tipo de control que, entendemos, nuestra Corte Suprema habría utilizado en materia tributaria), podríamos sostener, en principio, que los agentes de retención del Impuesto a las Ganancias, conforme los términos expuestos, *serían razonables*, por cuanto serían un medio adecuado para procurar el fin (recaudar dicho tributo), en el supuesto de los beneficiarios del exterior, conforme la definición de estos dada por la norma. Desde luego que habría que analizar, en el caso concreto, quién es el sujeto que debe actuar como agente de retención para evaluar su razonabilidad o no como medio, toda vez que la razonabilidad de los medios no puede establecerse en abstracto para todos los casos.

(c) Si pasáremos al segundo subexamen o submandato, este es, el del medio alternativo menos gravoso o menos lesivo, habría que evaluar si existirían otros medios idóneos para procurar el fin (recaudar el Impuesto a las Ganancias) que revistiesen tal carácter. Por ejemplo, *a priori* podría afirmarse que resultaría menos gravoso o menos lesivo que fuese el contribuyente mismo quien ingresase el tributo en lugar de sufrir la retención, si bien (por otra parte) habría que considerar que ello no sería posible (en principio) en el caso de los beneficiarios del exterior (o, de serlo, habría que ver de qué modo).

(d) Al tercer subexamen o submandato, este es, el de la proporcionalidad en sentido estricto, que supone preguntar por la

importancia de la realización del fin y por la intensidad de la limitación del derecho fundamental (causada por la persecución del fin de la medida estatal), es decir, exige que la medida estatal no sea desproporcionada en sentido estricto, llegaríamos únicamente de considerar que la designación de tales agentes de retención del Impuesto a las Ganancias para el caso de los beneficiarios del exterior es el medio menos gravoso o menos lesivo para procurar el fin de recaudar el tributo indicado (recordar lo dicho *supra* acerca del medio alternativo menos gravoso o menos lesivo). De ser así, y sin poner en discusión la importancia de realizar el fin que es el de recaudar este impuesto, con el objeto de que el Estado pueda procurarse los ingresos necesarios para atender al gasto público de modo de satisfacer las necesidades de tal carácter⁴¹⁸, o bien para realizar las instituciones constitucionales⁴¹⁹,

⁴¹⁸ Siguiendo la idea tradicional de definir a la actividad financiera pública en función de las llamadas necesidades "públicas" o "colectivas": por ejemplo, según expone Queralt, "*por actividad financiera se entiende la actividad encaminada a la obtención de ingresos y realización de gastos, con los que poder subvenir a la satisfacción de determinadas necesidades colectivas*" (QUERALT, Martín y otros, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, Tecnos, 14a. ed. revisada y puesta al día, 2003, pág. 29, citado en CORTI, Horacio Guillermo, *Derecho Constitucional Presupuestario*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 1a. ed., 2007, pág. 12), o Villegas, quien sostuvo en un momento que "*ninguna actuación del Estado sería posible, si no hubiese obtenido previamente los fondos necesarios para solventar su actividad en procura de satisfacer las necesidades públicas*" (VILLEGAS, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Depalma, 3a. ed., ampl. y act., 1992, pág. 10, citado en CORTI, Horacio Guillermo, *Derecho Constitucional Presupuestario*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 1a. ed., 2007, pág. 12).

⁴¹⁹ Horacio Corti se aparta de la idea tradicional de definir a la actividad financiera pública en función de las llamadas necesidades "públicas" o "colectivas", y sostiene que aquella es el conjunto de acciones financieras realizadas por el Estado con el fin de hacer efectivas las instituciones constitucionales. Para el autor, la finalidad de la actividad financiera pública es la de hacer efectivas

habría que examinar, en el caso concreto, de qué manera la retención afectaría al derecho del sujeto retenido o de quien debiere actuar como agente retentor (por ejemplo, el derecho de propiedad, la libertad de comerciar), si ello se justificaría en aras de la procuración del fin o si colisionaría con aquel derecho u otras garantías constitucionales (principios de no confiscatoriedad e igualdad, por mencionar algunos posibles). En adición a lo expuesto, convendría quizás también tener presentes los deberes formales que deben cumplir los agentes de retención al ser instituidos como tales, y, en cada caso en concreto, si ello genera una afectación, de ser así, con qué grado de intensidad, de los derechos de tales sujetos, o, por el contrario, si tal situación no se configura.

(e) Por otra parte, aplicando el criterio del dictamen de la Procuradora General en la causa “Luján Williams Automotores S.A.”, diríamos que, en el caso de los agentes de retención del Impuesto a las Ganancias en el supuesto de los beneficiarios del exterior, se exhibiría (en principio) una vinculación suficientemente razonable entre el tributo y el responsable, y entre éste y la manifestación de riqueza gravada, toda vez que el agente, al ser quien paga los beneficios al beneficiario del exterior, está ante la posibilidad de disponer efectivamente de una suma de dinero del referido beneficiario que le posibilita actuar, merced a la retención, para asegurarle al Fisco el cobro tempestivo de la gabela mediante el cumplimiento de su deber. Recordamos que habría que analizar, en el caso concreto, quién es el sujeto que debe actuar como

las instituciones de la Constitución: “el enfoque aquí expuesto vincula directamente la actividad financiera no a cualquier visión política, sino con aquella que se encuentra en concreto plasmada en la Constitución. Pero ya este paso nos lleva a sustituir la idea de necesidad por la de institución constitucional (...) Mejor aún, en el actual derecho internacional de los derechos humanos, la idea de bien común remite directamente a las instituciones constitucionales básicas” (CORTI, Horacio Guillermo, *Derecho Constitucional Presupuestario*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 1a. ed., 2007, págs. 1-2 y 13).

agente de retención para evaluar su razonabilidad o no como medio, toda vez que la razonabilidad de los medios no puede establecerse en abstracto para todos los casos.

(f) Finalmente, habría que evaluar la razonabilidad de las presunciones *iuris et de iure* de ganancia neta contenidas en la ley (conforme los términos de los precedentes de nuestra Corte Suprema “Hermitage” y “Mera”), en el caso de que se trate. A la luz de los fallos citados, en principio, tales presunciones difícilmente superarían un test de razonabilidad; sí lo harían presunciones *iuris tantum*.

(g) En el Impuesto sobre los Bienes Personales, la ley del gravamen (artículo 26) designa como agentes de retención del tributo a los contribuyentes del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, a las sucesiones indivisas radicadas en el país y toda otra persona de existencia visible o ideal domiciliada en el país que tenga el condominio, posesión, uso, goce, disposición, depósito, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes sujetos al impuesto, que pertenezcan a las personas físicas domiciliadas en el exterior y a las sucesiones indivisas radicadas en él, quienes resultan ser sujetos pasivos del impuesto por los bienes situados en el país conforme la norma (artículo 17, inciso b). La ley contiene asimismo algunas presunciones *iuris et de iure* de la titularidad de ciertos bienes (artículo 26, segundo, cuarto y quinto párrafos).

(h) Entendemos que las conclusiones vertidas en párrafos anteriores respecto de los agentes de retención del Impuesto a las Ganancias en el supuesto de los beneficiarios del exterior, resultarían de aplicación a los agentes de retención del Impuesto sobre los Bienes Personales, con las adecuaciones necesarias (en el Impuesto sobre los Bienes Personales no se habla de “beneficiarios del exterior”), extendiendo lo sostenido respecto de evaluar la razonabilidad de las presunciones *iuris et de iure*, en el caso de esta gabela, de la titularidad de ciertos bienes, en el caso de que se trate.

(i) En algunos Tributos sobre la Nómina Salarial de los existentes en el régimen tributario argentino que hemos tratado en el presente, diversos preceptos (Ley Nº 17.250, artículos 12, 15, punto 1, inciso b) y 17; Ley Nº 18.820, artículos 2 y 3; Ley de Régimen de las Obras Sociales Nº 23.660 -artículo 19-; Ley de Empleo Nº 24.013 -artículo 120-; Ley de Creación del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones -SIJP- Nº 24.241 y del actual Sistema Integrado Previsional Argentino -SIPA- Nº 26.425 -artículos 11 y 12, inciso g-) instituyen como agentes de retención al empleador.

(j) A partir de la doctrina y la jurisprudencia relevadas para este trabajo, y de las conclusiones expuestas en puntos anteriores acerca de los agentes de retención del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto sobre los Bienes Personales en los casos señalados por las leyes respectivas, podríamos sostener que el empleador como agente de retención de los Tributos sobre la Nómina Salarial aquí indicados, en principio, exhibiría si se quiere un grado de razonabilidad mayor que los otros dos, por cuanto no sólo se presentaría como un medio adecuado para procurar el fin, sino que, además, tendría un contacto aún más directo con la suma del contribuyente de la cual debe detraer el tributo que debe ingresar al Fisco. A ello podríamos agregar que la intensidad de la afectación sería menor, porque los empleadores están asimismo obligados a ingresar las contribuciones, por lo tanto, hay una economía de escala, las obligaciones formales ya las tienen que cumplir al pagar aquellas. Sin perjuicio de lo expuesto, una vez más recordamos que habría que examinar, en el caso de que se trate, quién es el sujeto que debe actuar como agente de retención para evaluar su razonabilidad o no como medio, toda vez que la razonabilidad de los medios no puede establecerse en abstracto para todos los casos.

3.D.2. Tributos locales⁴²⁰

⁴²⁰ A modo ejemplificativo, hemos seleccionado para este trabajo agentes de retención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y en el Impuesto de Sellos, por tratarse, a nuestro entender, de los dos tributos que revisten mayor trascendencia para los Fiscos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. No obstante lo cual, pueden encontrarse otros supuestos de agentes de retención en el ámbito de la tributación local:

** En el Impuesto Inmobiliario (ver Código Fiscal de Jujuy, artículo 151, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Primero “Impuesto Inmobiliario”, Capítulo Segundo “Contribuyentes y Demás Responsables”; Código Tributario de Córdoba, artículo 167, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Primero “Impuesto Inmobiliario”, Capítulo Segundo “Contribuyentes y Demás Responsables”; Código Fiscal de La Pampa, artículo 172, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Primero “Impuesto Inmobiliario”, Capítulo II “De los Contribuyentes y Demás Responsables”; Código Tributario de San Luis, artículo 166, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Sección Primera “Impuestos”, Título Primero “Impuesto Inmobiliario”, Capítulo Segundo “Contribuyentes y Responsables”; Código Fiscal de Mendoza, artículo 12, inciso ñ), dentro del Libro Primero – Parte General, Título I “Normas de Administración Fiscal”, Capítulo II “Órganos de la Administración Fiscal”);

** En el Impuesto a la Propiedad Automotor y a las Embarcaciones Deportivas y de Recreación (ver Código Tributario de Córdoba, artículos 277 y 280 septies, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Cuarto “Impuesto a la Propiedad Automotor”, Capítulo Quinto “Pago”; y Título Cuarto Bis “Impuesto a las Embarcaciones”, respectivamente; Código Tributario de San Luis, artículo 203, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Sección Primera “Impuestos”, Título Segundo “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Capítulo Tercero “Base Imponible”; Código Fiscal de La Pampa, artículo 227, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Tercero “Impuesto a los Vehículos”, Capítulo II “De los contribuyentes y responsables”; Código Fiscal de Jujuy, artículos 293 y 296, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Cuarto “Impuesto a los Automotores”, Capítulo Segundo “Contribuyentes y demás responsables” y Capítulo Cuarto “Pago”, respectivamente; Código Tributario de Tucumán, artículo 316, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título IV “Impuesto a los Automotores y Rodados”, Capítulo VI

“Disposiciones Generales”; Código Fiscal de Mendoza, artículo 12, inciso ñ), dentro del Libro Primero – Parte General, Título I “Normas de Administración Fiscal”, Capítulo II “Órganos de la Administración Fiscal”; y Código Fiscal de Buenos Aires, artículo 249, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título III “Impuesto a los Automotores”, Capítulo III “De las Embarcaciones Deportivas o de Recreación”);

** En otros tributos locales (ver Código Tributario de Chaco, respecto del “Fondo para Salud Pública”, artículo 213, dentro del Libro Segundo, Título Sexto “Fondo para Salud Pública”, Capítulo Segundo “De los Contribuyentes y Responsables”; Código Tributario de Córdoba, respecto del “Impuesto a las Actividades del Turf”, artículo 284, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Quinto “Impuesto a las Actividades del Turf”, Capítulo Tercero “Contribuyentes y Responsables”; y respecto del “Impuesto a las Loterías, Rifas, Concursos, Sorteos y Otros Juegos de Azar”, artículo 287, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Sexto “Impuesto a las Loterías, Rifas, Concursos, Sorteos y Otros Juegos de Azar”, Capítulo Segundo “Contribuyentes y/o Responsables – Agentes de Retención y/o Percepción”; Código Fiscal de Entre Ríos, respecto del “Impuesto al Ejercicio de Profesiones Liberales”, artículo 288, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título VI “Impuesto al Ejercicio de Profesiones Liberales”, Capítulo II “Contribuyentes y Responsables”, y respecto del “Impuesto a los Juegos de Azar”, artículo 325, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título IX “Impuesto a los Juegos de Azar”, Capítulo II “De los Contribuyentes y Responsables”; Código Fiscal de La Pampa, respecto de las “Tasas Retributivas de Servicios”, artículo 303, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Quinto “Tasas Retributivas de Servicios”, Capítulo I “De los Servicios Retribuibles”; Código Tributario de La Rioja, respecto del “Impuesto a la Venta de Billetes de Lotería”, artículo 195, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Quinto “Impuesto a la Venta de Billetes de Lotería”, Capítulo II “De los Contribuyentes y Agentes de Recaudación”; Código Fiscal de Salta, respecto del “Impuesto a los Combustibles Derivados del Petróleo”, artículo 343, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Décimo “Impuesto a los Combustibles Derivados del Petróleo”, Capítulo Tercero “Del Pago”; Código Tributario de San Luis, respecto de la “Tasa de Registro de Marcas y Señales y Expedición de Guías y Certificados de Ganado y Frutos del País”, artículo 320, dentro del Libro Segundo – Parte

D.2.1. Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y más allá de las normas genéricas que autorizan a los Fiscos a percibir los tributos en la fuente, cuando así lo dispongan las leyes o cuando la Administración lo estime conveniente, o las que confieren a las Administraciones Tributarias facultades para crear tales agentes⁴²¹, lo cierto es que los Códigos Fiscales o Tributarios de casi todas las provincias (excepto Tucumán) y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires contienen previsiones específicas sobre los agentes de retención para su recaudación, probablemente al tratarse de uno de los tributos de mayor importancia para sus arcas fiscales⁴²².

En la mayor parte de las jurisdicciones se establece que deberán actuar como agentes de retención del gravamen las personas físicas (hoy, personas humanas, en los términos del Código Civil y Comercial de la Nación), las sociedades con o sin personería jurídica y toda entidad que intervenga en operaciones o actos de los que deriven o puedan derivar ingresos alcanzados por el impuesto, cuando así lo establezca el Fisco de que se trate, en el tiempo y forma que este disponga. Así resulta de las legislaciones tributarias de Chaco⁴²³,

Especial, Sección Primera “Impuestos”, Título Tercero “Tasa de Registro de Marcas y Señales y Expedición de Guías y Certificados de Ganado y Frutos del País”, Capítulo Segundo “Contribuyentes y Responsables”), por mencionar algunos supuestos posibles.

⁴²¹ Ver Punto 3.3.1.

⁴²² Ello sin perjuicio de la innumerable cantidad de Resoluciones Generales y otras normas emanadas de los Organismos Recaudadores en la materia (puede consultarse un interesante trabajo sobre el tema en ALANIZ, José Antonio, *Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Los Regímenes de Retención y Percepción de las 23 Provincias y CABA*, Buenos Aires, ERREPAR, 2016).

⁴²³ Artículo 127 del Código Tributario de Chaco, dentro del Libro Segundo, Título Segundo “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Capítulo Segundo “De los Contribuyentes y Responsables”.

Corrientes⁴²⁴, Entre Ríos⁴²⁵, Formosa⁴²⁶, Jujuy⁴²⁷, La Pampa⁴²⁸, La Rioja⁴²⁹, Mendoza⁴³⁰, Misiones⁴³¹, Neuquén⁴³², Río Negro⁴³³, San Juan⁴³⁴, San Luis⁴³⁵, Santa

Fe⁴³⁶, Santiago del Estero⁴³⁷ y Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur⁴³⁸.

Buenos Aires agrega en su Código Fiscal que el referido deber de actuar como agente de recaudación alcanza no sólo a los sujetos anteriormente mencionados sino también, en especial modo, a aquellos que por su actividad estén vinculados a la comercialización de productos y bienes en general, cuya cría, elaboración, extracción u origen, se produzca en el territorio provincial, o faciliten sus instalaciones para el desarrollo de actividades gravadas por el impuesto⁴³⁹, agregado este último que adopta además Jujuy⁴⁴⁰.

El Código Tributario de Chaco, por su parte, enuncia -como ejemplos de sujetos- a los escribanos, los martilleros, las empresas inmobiliarias, de construcción, de seguros, de capitalización, de crédito recíproco, los acopiadores, los titulares de desmotadoras y/o plantas industrializadoras, los consignatarios, los frigoríficos, las cooperativas, las asociaciones de productores agropecuarias y/o forestales, los agentes de

⁴²⁴ Artículo 126 del Código Fiscal de Corrientes, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Segundo “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”.

⁴²⁵ Artículo 153 del Código Fiscal de Entre Ríos, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título II “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Capítulo II “De los contribuyentes y demás responsables”.

⁴²⁶ Artículo 224 del Código Fiscal de Formosa, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título VI “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Capítulo II “De los contribuyentes y demás responsables”.

⁴²⁷ Artículo 243 del Código Fiscal de Jujuy, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Tercero “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Capítulo Segundo “Contribuyentes y demás responsables”.

⁴²⁸ Artículo 188 del Código Fiscal de La Pampa, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Segundo “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Capítulo II “De los contribuyentes y demás responsables”.

⁴²⁹ Artículo 166 del Código Tributario de La Rioja, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Cuarto “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Capítulo II “De los contribuyentes y demás responsables”.

⁴³⁰ Artículo 163 del Código Fiscal de Mendoza, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título II “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Capítulo II “Sujetos pasivos”.

⁴³¹ Artículo 147 del Código Fiscal de Misiones, dentro del Libro II – Parte Especial, Título II “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Capítulo II “De los Contribuyentes y Otros Responsables”.

⁴³² Artículo 186 del Código Fiscal de Neuquén, dentro del Libro Segundo – Parte Especial “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Título Segundo “De los Contribuyentes y Demás Responsables”.

⁴³³ Artículo 6 de la Ley Río Negro I N° 1.301 “Impuestos sobre los Ingresos Brutos”, dentro del Capítulo II “De los Contribuyentes y Demás Responsables”.

⁴³⁴ Artículo 115 del Código Tributario de San Juan, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Primero “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Capítulo II “De los contribuyentes y demás responsables”.

⁴³⁵ Artículo 182 del Código Tributario de San Luis, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Sección Primera “Impuestos”, Título Segundo “Impuesto

sobre los Ingresos Brutos”, Capítulo Segundo “Contribuyentes y Responsables”.

⁴³⁶ Artículo 181 del Código Fiscal de Santa Fe, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Segundo “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Capítulo II “De los Contribuyentes y Responsables”.

⁴³⁷ Artículo 192 del Código Tributario de Santiago del Estero, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Segundo “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Capítulo Segundo “Contribuyentes. Agentes de Retención, Percepción e Información”.

⁴³⁸ Artículo 187 del Código Fiscal de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Segundo “Del Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, “De los Contribuyentes y Demás Responsables”.

⁴³⁹ Artículo 202 del Código Fiscal de Buenos Aires, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título II “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Capítulo III “Contribuyentes y Responsables”.

⁴⁴⁰ Artículo 243 del Código Fiscal de Jujuy, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Tercero “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Capítulo Segundo “Contribuyentes y demás responsables”.

Lotería, Quiniela y Prode, las sociedades mixtas y las entidades e instituciones públicas o privadas⁴⁴¹.

Chubut añade a los contratos asociativos sin personería jurídica⁴⁴², mientras que Santa Cruz, a los organismos de la Administración Central (Poder Legislativo, Poder Judicial, Poder Ejecutivo), los Organismos Descentralizados, y las Empresas y las Sociedades del Estado de los niveles Nacional, Provincial y Municipal⁴⁴³.

Salta refiere además a los consignatarios, los martilleros, los acopiadores, los frigoríficos, las sociedades o las empresas comerciales, industriales o civiles, las cooperativas, las asociaciones de productores, los Organismos y las Reparticiones oficiales⁴⁴⁴.

En términos análogos a los utilizados en las legislaciones de Chaco y Salta, Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur enumera a los escribanos, los martilleros, las empresas inmobiliarias, industriales, de construcción, de seguros, de capitalización, de crédito recíproco, los acopiadores, los consignatarios, los frigoríficos, las cooperativas, las asociaciones de productores agropecuarios y las instituciones públicas o privadas⁴⁴⁵.

⁴⁴¹ Artículo 144 del Código Tributario de Chaco, dentro del Libro Segundo, Título Segundo "Impuesto sobre los Ingresos Brutos", Capítulo Séptimo "De la liquidación y el pago".

⁴⁴² Artículo 123 del Código Fiscal de Chubut, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Segundo "Impuesto sobre los Ingresos Brutos", Capítulo II "De los Contribuyentes y demás responsables".

⁴⁴³ Artículo 169 del Código Fiscal de Santa Cruz, dentro del Libro II – Parte Especial, Título II "Impuesto sobre los Ingresos Brutos", Capítulo II "De los Contribuyentes y Demás Responsables".

⁴⁴⁴ Artículo 173 del Código Fiscal de Salta, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Segundo "Impuesto a las Actividades Económicas", Capítulo Tercero "De los Contribuyentes y demás Responsables".

⁴⁴⁵ Artículo 188 del Código Fiscal de Tierra del

Por otro lado, Catamarca prescribe que actuará como agente de retención del impuesto que aquí tratamos, en la forma que establezca la Administración General de Rentas, la persona o la entidad que abone sumas de dinero o que intervenga en el ejercicio de una actividad gravada⁴⁴⁶.

Conforme el Código Tributario de Córdoba, la persona o la entidad que abone sumas de dinero a sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el país o en el exterior o que intervenga en el ejercicio o en los pagos de una actividad gravada, actuará como agente de retención en la forma que establezca el referido cuerpo legal o el Poder Ejecutivo Provincial, quien queda facultado para a) Dictar las normas que sean necesarias para la aplicación del régimen de retención; y b) Designar a las entidades emisoras de tarjetas de crédito y/o las entidades encargadas de recaudaciones -compañías de telefonía, fija o móvil, prestadoras de internet, monederos electrónicos y todas otras entidades que canalicen los juegos, apuestas y/o entretenimientos- como agente de retención en las rendiciones periódicas y/o liquidaciones que efectúen a sus usuarios/clientes en el marco del sistema de pago que administran. Por otra parte, la Lotería de la Provincia de Córdoba Sociedad del Estado actuará como agente de retención y/o percepción del impuesto que deben tributar los agentes o revendedores de instrumentos que den participación en loterías, concursos de pronósticos deportivos, rifas, quinielas y todo otro billete que confiera participación en sorteos

Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Segundo "Del Impuesto sobre los Ingresos Brutos", "De los Contribuyentes y Demás Responsables".

⁴⁴⁶ Artículo 163 del Código Tributario de Catamarca, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Tercero "Impuesto sobre los Ingresos Brutos", Capítulo Segundo "Contribuyentes y Responsables", "Definición", "Agentes de Retención, Percepción y/o Recaudación".

autorizados⁴⁴⁷.

Finalmente, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires incorporó a su Código Fiscal dos Capítulos específicos referidos a los agentes de retención, dentro del Título II "Impuesto sobre los Ingresos Brutos"⁴⁴⁸. En el primero de ellos, se establece el marco dentro del cual el Administrador Gubernamental de Ingresos Públicos debe ejercer su facultad de designar los agentes de retención⁴⁴⁹, y se dispone que podrán ser nombrados agentes de recaudación aquellas personas humanas o jurídicas que por su relevancia, tanto sea por la magnitud de sus operaciones y/o facturación como por su posición en los distintos procesos económicos o de comercialización resulten estratégicos para actuar como tales⁴⁵⁰.

D.2.2. Impuesto de Sellos

Como sucede con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, los Códigos Fiscales o Tributarios de casi todas las provincias (excepto Tucumán) y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires contienen previsiones específicas sobre los agentes de retención para la recaudación del Impuesto de Sellos, siendo este (junto con aquél) probablemente

⁴⁴⁷ Artículo 181 del Código Tributario de Córdoba, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Segundo "Impuesto sobre los Ingresos Brutos", Capítulo Segundo "Contribuyentes y Responsables".

⁴⁴⁸ Capítulo X "De los Agentes de Recaudación (Retención y Percepción) y de los Regímenes de Retención y Percepción", artículos 243 a 249; y Capítulo XI "De los Agentes de Retención", artículos 250 a 252 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

⁴⁴⁹ Artículo 243 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, dentro del Título II "Impuesto sobre los Ingresos Brutos", Capítulo X "De los Agentes de Recaudación (Retención y Percepción) y de los Regímenes de Retención y Percepción".

⁴⁵⁰ Artículo 244 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, dentro del Título II "Impuesto sobre los Ingresos Brutos", Capítulo X "De los Agentes de Recaudación (Retención y Percepción) y de los Regímenes de Retención y Percepción".

otros los tributos de mayor importancia para sus haciendas públicas.

Sin perjuicio de las normas genéricas que autorizan a los Fiscos a percibir los tributos en la fuente, cuando así lo dispongan las leyes o cuando la Administración lo estime conveniente, o las que confieren a las Administraciones Tributarias facultades para crear tales agentes⁴⁵¹, de las legislaciones tributarias referidas consideradas globalmente resulta que son designados como agentes de retención de este impuesto las personas físicas (hoy, personas humanas, en los términos del Código Civil y Comercial de la Nación), las personas jurídicas, las entidades públicas o privadas, las sociedades, las asociaciones, las empresas financieras, comerciales o industriales, las cooperativas, los bancos, las compañías de seguros, de capitalización, de crédito recíproco, de ahorro y préstamos, los escribanos, los martilleros, los consignatarios, los acopiadores, los comisionistas y otros intermediarios, que realicen o intervengan en operaciones que constituyan hechos imposables del tributo, o bien que realicen o registren operaciones gravadas. Así, según la jurisdicción de que se trate son indicados:

- Las sociedades comerciales de cualquier naturaleza, las empresas unipersonales, las asociaciones civiles, las cooperativas y las entidades públicas o privadas, los escribanos, los martilleros, los consignatarios, los acopiadores, los comisionistas y otros intermediarios que realicen o intervengan en operaciones que constituyan hechos imposables del impuesto (Buenos Aires⁴⁵²);

- Las sociedades y las demás entidades que realicen o registren

⁴⁵¹ Ver Punto 3.3.1.

⁴⁵² Artículo 294 del Código Fiscal de Buenos Aires, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título IV "Impuesto de Sellos", Capítulo III "De los Contribuyentes y Responsables".

operaciones gravadas (Catamarca⁴⁵³; Córdoba⁴⁵⁴ -esta última menciona además a “las personas” en general-);

- Los bancos y las compañías de seguros que realicen operaciones que constituyan hechos imponible del impuesto (Chubut⁴⁵⁵; Chaco⁴⁵⁶ -esta última enumera asimismo a las financiadoras y los escribanos públicos, que intervengan en tales operaciones-); asimismo, cuando lo establezca el Fisco, las personas humanas, las personas jurídicas públicas y las privadas, las sociedades, las asociaciones, las entidades, las empresas y los contratos asociativos sin personería jurídica, y todo otro sujeto que intervenga en operaciones o actos que constituyen hechos imponible del impuesto (Chubut);

- Los escribanos, las entidades financieras, las compañías de seguro, y los encargados del Registro Nacional de la Propiedad Automotor y de Créditos Prendarios (Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁴⁵⁷; Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur⁴⁵⁸);

⁴⁵³ Artículo 237 del Código Tributario de Catamarca, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Cuarto “Impuestos de Sellos”, Capítulo Quinto: Sociedades-Agentes de Retención.

⁴⁵⁴ Artículo 233 del Código Tributario de Córdoba, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Tercero “Impuesto de Sellos”, Capítulo Segundo “Contribuyentes y Responsables”; y artículo 264 del mismo cuerpo legal, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Tercero “Impuesto de Sellos”, Capítulo Quinto “Pago”.

⁴⁵⁵ Artículo 165 del Código Fiscal de Chubut, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Tercero “Impuesto de Sellos”, Capítulo II “De los Contribuyentes y demás responsables”.

⁴⁵⁶ Artículo 160 del Código Tributario de Chaco, dentro del Libro Segundo, Título Tercero “Impuesto de Sellos”, Capítulo Segundo “De los contribuyentes y demás responsables”.

⁴⁵⁷ Artículo 477 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, dentro del Título XV “Impuesto de Sellos”, Capítulo V “Del Pago”.

⁴⁵⁸ Artículo 277 del Código Fiscal de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Cuarto

- Los bancos, las compañías de seguros, de capitalización, de créditos recíprocos, de ahorro y préstamo, las sociedades y las empresas financieras, comerciales o industriales, los escribanos, los martilleros, los consignatarios, los acopiadores, los comisionistas, las cooperativas, las asociaciones civiles o comerciales y las entidades públicas o privadas, que realicen o intervengan en operaciones que constituyan hechos imponible del impuesto (Entre Ríos⁴⁵⁹; Santa Fe⁴⁶⁰);

- Los bancos y las entidades financieras comprendidas en la Ley N° 21.526⁴⁶¹ y sus modificatorias o norma que la reemplace, que realicen operaciones alcanzadas por el impuesto (Formosa⁴⁶²; La Pampa⁴⁶³ -esta última agrega a “las personas humanas, las sociedades con o sin personería jurídica y toda entidad que establezca la Dirección General de Rentas”-);

- Los escribanos (titulares o adscriptos al registro, por los actos u operaciones en que intervengan o autoricen), los comisionistas, los corredores, los martilleros, los bancos, las compañías de seguros, los

“Del Impuesto de Sellos”, “Del pago. Forma y Condiciones”.

⁴⁵⁹ Artículo 208 del Código Fiscal de Entre Ríos, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título III “Impuesto de Sellos”, Capítulo II “De los contribuyentes y demás responsables”.

⁴⁶⁰ Artículo 233 del Código Fiscal de Santa Fe, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Tercero “Impuesto de Sellos”, Capítulo II “De los Contribuyentes y Demás Responsables”.

⁴⁶¹ B.O.: 21/02/1977.

⁴⁶² Artículo 178 del Código Fiscal de Formosa, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título II “Impuestos de Sellos”, Capítulo III “Operaciones monetarias”.

⁴⁶³ Artículo 252 del Código Fiscal de La Pampa, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Cuarto “Impuesto de Sellos”, Capítulo II “De los contribuyentes y demás responsables”; y artículo 284 del Código citado, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Cuarto “Impuesto de Sellos”, Capítulo III “De la base imponible”.

Registros de la Propiedad del Automotor y las demás entidades financieras, comerciales, industriales y civiles como así también las personas físicas que realicen o intervengan en situaciones de hecho o de derecho que constituyan hechos imponible del impuesto; y las entidades financieras que realicen operaciones de préstamos, adelantos o descubiertos en cuenta corriente, de depósitos en Caja de Ahorros o a plazo que devenguen interés y cualquier otra sujeta al impuesto (Mendoza⁴⁶⁴);

- Los escribanos, por el impuesto correspondiente a los actos o contratos pasados por escritura pública (Neuquén⁴⁶⁵);

- Las personas físicas o jurídicas de carácter público o privado que intervienen en actos, contratos u operaciones alcanzadas por el impuesto (Jujuy⁴⁶⁶; Río Negro⁴⁶⁷);

- Las personas o las entidades que realicen o registren operaciones gravadas

(San Luis⁴⁶⁸; Salta⁴⁶⁹; La Rioja⁴⁷⁰); las personas físicas, los bancos, las sociedades, las empresas y las compañías de seguros que realicen los hechos imponible del impuesto (Salta; La Rioja);

- Las sociedades comerciales de cualquier naturaleza, las empresas unipersonales, las asociaciones civiles, las cooperativas y las entidades públicas o privadas, así como los escribanos, los martilleros, los consignatarios, los acopiadores, los comisionistas y otros intermediarios que realicen o intervengan en operaciones que constituyan hechos imponible del impuesto (Santa Cruz⁴⁷¹);

- Los Bancos, las compañías de seguros, de capitalización, de crédito recíproco, de ahorro y préstamos, las sociedades y las empresas financieras, comerciales o industriales, los escribanos, los martilleros, los consignatarios, los acopiadores, los comisionistas, las cooperativas, las asociaciones civiles y comerciales y las entidades públicas o privadas que realicen o intervengan en operaciones que constituyan hechos

⁴⁶⁴ Artículo 211 del Código Fiscal de Mendoza, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título IV “Impuesto de Sellos”, Capítulo II “Sujetos Pasivos – Responsables”; artículo 231 del Código citado, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título IV “Impuesto de Sellos”, Capítulo III “Base Imponible – Conceptos Deducibles”: “Operaciones monetarias realizadas por entidades financieras”; y artículo 239 de dicho cuerpo legal, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título IV “Impuesto de Sellos”, Capítulo IV “Actuaciones Notariales”.

⁴⁶⁵ Artículo 270 del Código Fiscal de Neuquén, dentro del Libro Tercero – Parte Especial “Impuesto de Sellos”, Título Quinto “Del Pago”.

⁴⁶⁶ Artículo 190 del Código Fiscal de Jujuy, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Segundo “Impuesto de Sellos”, Capítulo Segundo “Contribuyentes y demás responsables”.

⁴⁶⁷ Artículo 19 de la Ley Río Negro I N° 2.407 “Impuesto de Sellos”, dentro del Capítulo II “De los Contribuyentes, Responsables y Agentes de Retención”.

⁴⁶⁸ Artículo 227 del Código Tributario de San Luis, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Sección Primera “Impuestos”, Título Tercero “Impuesto de Sellos”, Capítulo Segundo “Contribuyentes y Responsables”; y artículo 259 del cuerpo legal referido, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Sección Primera “Impuestos”, Título Tercero “Impuesto de Sellos”, Capítulo Quinto “Pago”.

⁴⁶⁹ Artículo 236 del Código Fiscal de Salta, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Quinto “Impuesto de Sellos”, Capítulo Segundo “De los Contribuyentes y demás Responsables”; y artículo 238 del citado Código, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Quinto “Impuesto de Sellos”, Capítulo Segundo “De los Contribuyentes y demás Responsables”.

⁴⁷⁰ Artículo 130 del Código Tributario de La Rioja, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Tercero “Impuesto de Sellos”, Capítulo II “De los contribuyentes y demás responsables”.

⁴⁷¹ Artículo 249 del Código Fiscal de Santa Cruz, dentro del Libro II – Parte Especial, Título III “Impuesto de Sellos”, Capítulo III “De los Contribuyentes y Responsables”.

imponibles del impuesto (Santiago del Estero⁴⁷²).

Otras disposiciones frecuentes son que, en las operaciones monetarias, el impuesto estará a cargo de quien contrate con las entidades financieras, sin perjuicio de la responsabilidad de éstas como agentes de retención (Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁴⁷³, Corrientes⁴⁷⁴, Formosa⁴⁷⁵, Santiago del Estero⁴⁷⁶, Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur⁴⁷⁷).

D.2.3. Conclusiones intermedias acerca de los agentes de retención de los tributos locales seleccionados para este trabajo y su razonabilidad

Teniendo presentes los Estándares acerca de la razonabilidad de los agentes de retención que hemos expuesto anteriormente en este trabajo -ver Punto 3.4.1.4.-, procederemos a analizar la razonabilidad de los agentes de retención de los tributos locales seleccionados para este trabajo.

(a) En el Impuesto sobre los Ingresos

⁴⁷² Artículo 246 del Código Tributario de Santiago del Estero, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Tercero “Impuesto de Sellos”, Capítulo Segundo “De los Contribuyentes y Demás Responsables”.

⁴⁷³ Artículo 469 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, dentro del Título XV “Impuesto de Sellos”, Capítulo II “Operaciones Monetarias”.

⁴⁷⁴ Artículo 167 del Código Tributario de Corrientes, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Cuarto “Impuesto de Sellos”, Capítulo I “Disposiciones Generales”.

⁴⁷⁵ Artículo 145 del Código Fiscal de Formosa, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título II “Impuestos de Sellos”, Capítulo I “Disposiciones Generales”, “Responsables”.

⁴⁷⁶ Artículo 277 del Código Tributario de Santiago del Estero, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Tercero “Impuesto de Sellos”, Capítulo Sexto “Operaciones Monetarias”.

⁴⁷⁷ Artículo 250 del Código Fiscal de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, dentro del Libro Segundo – Parte Especial, Título Cuarto “Del Impuesto de Sellos”, “Operaciones Dineras”.

Brutos, del relevamiento de la normativa local utilizada se desprende que la mayor parte de las jurisdicciones establecen que deberán actuar como agentes de retención del gravamen las personas físicas (hoy, personas humanas, en los términos del Código Civil y Comercial de la Nación), las sociedades con o sin personería jurídica y toda entidad que intervenga en operaciones o actos de los que deriven o puedan derivar ingresos alcanzados por el impuesto, cuando así lo establezca el Fisco de que se trate, en el tiempo y forma que este disponga. Destacamos en este punto algunos casos. El de Buenos Aires, que agrega en su Código Fiscal que el deber de actuar como agente de recaudación alcanza no sólo a los sujetos anteriormente mencionados sino también, en especial modo, a aquellos que por su actividad estén vinculados a la comercialización de productos y bienes en general, cuya cría, elaboración, extracción u origen, se produzca en el territorio provincial, o faciliten sus instalaciones para el desarrollo de actividades gravadas por el impuesto (agregado este último adoptado además por Jujuy). Luego, el de Catamarca, que designa a la persona o la entidad que abone sumas de dinero o que intervenga en el ejercicio de una actividad gravada, en la forma que establezca la Administración General de Rentas. Finalmente, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en la que, conforme su Código Fiscal, podrán ser nombrados agentes de recaudación aquellas personas humanas o jurídicas que por su relevancia, tanto sea por la magnitud de sus operaciones y/o facturación como por su posición en los distintos procesos económicos o de comercialización resulten estratégicos para actuar como tales. Delegando, asimismo, todas las jurisdicciones en favor de las Administraciones Tributarias respectivas la facultad de establecer tales agentes, con las críticas que pueden formularse a ello en virtud del principio de reserva de ley en materia tributaria -ver *supra* Punto 3.3.2.-.

(b) Ejerciendo un control de razonabilidad aplicando únicamente el primer

subexamen o submandato en el esquema tripartito del examen de proporcionalidad desarrollado por CLÉRICO, este es, el de la adecuación técnica o idoneidad, que procura analizar la adecuación de medios a fines, y, más aún, si dicho subexamen o submandato lo utilizáremos en sentido tenue (tipo de control que, entendemos, nuestra Corte Suprema habría utilizado en materia tributaria), podríamos sostener, en principio, que los agentes de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme los términos expuestos, *serían* razonables, por cuanto serían un medio adecuado para procurar el fin (recaudar dicho tributo). Desde luego que habría que analizar, en el caso concreto, quién es el sujeto que debe actuar como agente de retención para evaluar su razonabilidad o no como medio, toda vez que la razonabilidad de los medios no puede establecerse en abstracto para todos los casos.

(c) Si pasáremos al segundo subexamen o submandato, este es, el del medio alternativo menos gravoso o menos lesivo, habría que evaluar si existirían otros medios idóneos para procurar el fin (recaudar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos) que revistiesen tal carácter. Por ejemplo, *a priori* podría afirmarse que resultaría menos gravoso o menos lesivo que fuese el contribuyente mismo quien ingresase el tributo en lugar de sufrir la retención. La cuestión es de por demás complejo análisis atento el universo de contribuyentes y de agentes de retención abarcado.

(d) Al tercer subexamen o submandato, este es, el de la proporcionalidad en sentido estricto, que supone preguntar por la importancia de la realización del fin y por la intensidad de la limitación del derecho fundamental (causada por la persecución del fin de la medida estatal), es decir, exige que la medida estatal no sea desproporcionada en sentido estricto, llegaríamos únicamente de considerar que la designación de tales agentes de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es el medio menos gravoso o

menos lesivo para procurar el fin de recaudar el tributo indicado (recordar lo dicho *supra* acerca del medio alternativo menos gravoso o menos lesivo). De ser así, y sin poner en discusión la importancia de realizar el fin que es el de recaudar este impuesto, con el objeto de que el Estado pueda procurarse los ingresos necesarios para atender al gasto público de modo de satisfacer las necesidades de tal carácter⁴⁷⁸, o bien para realizar las instituciones constitucionales⁴⁷⁹, habría que examinar, en el caso concreto, de qué manera la retención afectaría al derecho del sujeto retenido o de quien debiere actuar como agente retentor (por ejemplo, el derecho de propiedad, la libertad de comerciar), si ello se justificaría en aras de la procuración del fin o si colisionaría con aquel derecho u otras garantías constitucionales (principios de no confiscatoriedad e igualdad, por mencionar algunos posibles).

(e) En atención a lo expuesto en el último párrafo, hemos de destacar que la enumeración que efectúan las legislaciones locales de los sujetos que podrán ser designados como agentes de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por parte de la Administración Tributaria de que se trate, es (a nuestro entender) por demás amplia y genérica (ello amén de la delegación en favor de los Fiscos de la facultad de establecer tales agentes, lo cual es susceptible de críticas en virtud del principio de reserva de ley en materia tributaria -ver Punto 3.3.2.-). Nótese que se menciona a: personas físicas (hoy, personas humanas, en los términos del Código Civil y Comercial de la Nación), sociedades con o sin personería jurídica y toda entidad que intervenga en operaciones o actos de los que deriven o **puedan** derivar ingresos alcanzados por el impuesto (entendemos que, si no se derivan ingresos, la retención no tendría razón de ser); sujetos que por su actividad estén vinculados a la comercialización de productos y bienes en general, cuya cría, elaboración, extracción u

⁴⁷⁸ Ver nota [419].

⁴⁷⁹ Ver nota [420].

origen, se produzca en el territorio provincial, o faciliten sus instalaciones para el desarrollo de actividades gravadas por el impuesto; o (el supuesto, en nuestro criterio, más extremo), personas humanas o jurídicas que por su relevancia, tanto sea por la magnitud de sus operaciones y/o facturación como por su posición en los distintos procesos económicos o de comercialización resulten **estratégicos** para actuar como agentes. De lo antedicho se desprende que la afectación del/de los derecho/s fundamental/es ya sea del sujeto retenido pero (más aún), de quien debe actuar como agente de retención, que el subexamen o submandato de la proporcionalidad en sentido estricto procura evitar, podría ser particularmente acentuada en este impuesto (según el caso de que se trate), con lo cual la medida ya no sería proporcionada en sentido estricto. Como lo mencionáremos al analizar la razonabilidad de los agentes de retención del Impuesto a las Ganancias bajo este tercer subexamen o submandato, convendría quizás también tener presente los deberes formales que deben cumplir los agentes de retención al ser instituidos como tales, y, en cada caso en concreto, si ello genera una afectación, y de ser así, con qué grado de intensidad, de los derechos de tales sujetos, o, por el contrario, si tal situación no se configura.

(f) Por otra parte, aplicando el criterio del dictamen de la Procuradora General en autos “Luján Williams Automotores S.A.”, diríamos que, en el caso de los agentes de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, se exhibiría (en principio) una vinculación suficientemente razonable entre el tributo y el responsable, y entre éste y la manifestación de riqueza gravada. Recordamos que habría que analizar, en el caso concreto, quién es el sujeto que debe actuar como agente de retención para evaluar su razonabilidad o no como medio, toda vez que la razonabilidad de los medios no puede establecerse en abstracto para todos los casos, con la particularidad de la amplitud del universo de sujetos que pueden ser designados como agentes de retención

del Impuesto sobre los Ingresos Brutos comentada arriba, de modo que la vinculación del sujeto con la manifestación de riqueza gravada, en más de una ocasión, podría no ser *suficientemente razonable*.

(g) En el Impuesto de Sellos, de la consideración global de las legislaciones tributarias locales relevadas resulta que son designados como agentes de retención de este impuesto las personas físicas (hoy, personas humanas, en los términos del Código Civil y Comercial de la Nación), las personas jurídicas, las entidades públicas o privadas, las sociedades, las asociaciones, las empresas financieras, comerciales o industriales, las cooperativas, los bancos, las compañías de seguros, de capitalización, de crédito recíproco, de ahorro y préstamos, los escribanos, los martilleros, los consignatarios, los acopiadores, los comisionistas y otros intermediarios, que realicen o intervengan en operaciones que constituyan hechos imposables del tributo, o bien que realicen o registren operaciones gravadas. Delegándose en favor de las Administraciones Tributarias respectivas la facultad de establecer tales agentes, con las críticas que pueden formularse a ello en virtud del principio de reserva de ley en materia tributaria (ver Punto 3.3.2.).

Entendemos que las conclusiones vertidas en párrafos anteriores respecto de los agentes de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, resultarían de aplicación a los agentes de retención del Impuesto de Sellos, con las adecuaciones necesarias. Una de ellas radicaría en que, en el caso del Impuesto de Sellos, existirían algunos supuestos que exhibirían un grado de razonabilidad mayor que en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (a la manera que señalábamos respecto del empleador en los Tributos sobre la Nómina Salarial), por ejemplo, los escribanos, dada su intervención en el acto, contrato u operación gravada.

III.E. Agentes de retención en el derecho penal tributario

Al comentar algunas posiciones doctrinarias respecto del encuadre de la figura del agente de retención dentro de la relación jurídica tributaria⁴⁸⁰, referíamos a la afirmación de Casás, en el sentido de que, en nuestro ordenamiento nacional, los agentes de retención están sometidos a un régimen más riguroso que los restantes responsables por deuda ajena por dos circunstancias, siendo una de ellas la de estar sujetos a un tratamiento infraccional y penal tributario marcadamente más severo que el que corresponde a los restantes responsables. Veremos entonces en este apartado distintos ilícitos, tanto a nivel infraccional como delictual, en los ámbitos nacional, provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, de cuya tipificación resultan, como sujetos activos, los agentes de retención, para evaluar si ello tiene alguna incidencia (o no, y, de ser así, en qué medida) en la razonabilidad de aquellos como medio para la recaudación de tributos.

E.1. En el ámbito nacional

E.1.1. A nivel infraccional: El artículo 48 de la Ley Nº 11.683

Hecho punible – El artículo 48⁴⁸¹ de la Ley Nº 11.683 establece lo siguiente: *“Serán reprimidos con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que lo mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo. No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo”*.⁴⁸²

⁴⁸⁰ Ver Punto 3.2.1.

⁴⁸¹ Dentro del Título I, Capítulo VI “Intereses, ilícitos y sanciones”, “Defraudación – Sanciones”.

⁴⁸² Artículo sustituido por artículo 207 de la Ley Nº 27.430 (B.O.: 29/12/2017), vigente a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial, y que surte efectos de conformidad con lo previsto

Villegas señala que el análisis del precepto permite concluir en que, habiéndose configurado el descuento que implica la retención o la agregación que conlleva la percepción, quien se hace de esos fondos se los guarda y no los entrega al Fisco al vencer el plazo del ingreso. Si de alguna manera documentó o registró la retención o la percepción, su situación es peor, ya que no puede alegar que esa anotación fue ficticia⁴⁸³.

Por otra parte, se trata de un ilícito que requiere resultado dañoso, ante lo cual, el mantenimiento en su poder por parte del agente de retención o de percepción del tributo retenido o percibido después del plazo en que debía ser ingresado, hace nacer la responsabilidad punible, sin que sea necesaria la intimación por parte del Fisco Nacional para el ingreso de las sumas retenidas o percibidas, cuestión sobre la cual existe acuerdo en la doctrina⁴⁸⁴.

Conforme surge de la norma, la pena prevista es la de multa, de dos (2) hasta seis (6) veces el tributo retenido o percibido.

Evolución de la figura – El Decreto-Ley Nº 14341/1946⁴⁸⁵ introdujo modificaciones en la Ley Nº 11.683 y sancionó la defraudación con multa de una (1) hasta diez (10) veces el impuesto defraudado (artículo 45), comprendiendo la conducta de los agentes

en cada uno de los Títulos que la componen (ver artículo 247 de la Ley Nº 27.430: “Este Título comenzará a regir al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial”).

⁴⁸³ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 501.

⁴⁸⁴ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 505.

⁴⁸⁵ B.O.: 27/05/1946.

de retención. En 1964, la Ley N° 16.656⁴⁸⁶ modificó el párrafo a su respecto e introdujo pena corporal para ello. Posteriormente, en 1972 las Leyes N° 20.024⁴⁸⁷ y N° 20.046⁴⁸⁸ reformaron el texto. Más tarde, en 1974 la Ley N° 20.658⁴⁸⁹ eliminó la pena corporal de la Ley N° 11.683 y la incorporó a su propio ordenamiento, quedando en consecuencia los agentes de retención sujetos a esta normativa. En 1976, la Ley N° 21.344⁴⁹⁰ derogó la Ley N° 20.658 “desde su entrada en vigencia”, restableciendo la redacción anterior. En dicha norma, estaba contemplada la defraudación de los agentes de retención juntamente con la defraudación fiscal genérica y la insolvencia fraudulenta, en un solo cuerpo. En 1978, por Ley N° 21.858⁴⁹¹ las tres figuras mencionadas se separaron, es decir, la punición del agente de retención pasó a estar contemplada en una norma autónoma⁴⁹², cuyo contenido figuraba con disminución de pena corporal y un agregado de que la intimidación al agente debía ser “fehaciente”⁴⁹³. Años después, la Ley N° 23.771⁴⁹⁴ modificó nuevamente el

texto⁴⁹⁵, quedando de un modo similar al que hoy se contempla en su redacción actual, con la única variación en la pena prevista, que, por medio de la Ley de Reforma Tributaria y Revalúo N° 27.430 se redujo de dos (2) hasta diez (10) veces a dos (2) hasta seis (6) veces el tributo retenido o percibido.

Sujetos activos – Los sujetos activos de esta infracción son los agentes de retención y de percepción de tributos regidos por la Ley N° 11.683⁴⁹⁶.

Acción típica – La acción típica es que el agente de retención o de percepción de tributos regidos por la Ley N° 11.683 mantengan en su poder el tributo retenido o percibido, después de vencidos los plazos en que debieron ingresarlo al Fisco.

Conforme apunta Villegas, cuando la norma habla de “mantener en su poder”, describe aparentemente un comportamiento positivo, pero lo punible es la conducta omisiva del no ingreso. Esta frase, para el autor, implica, por otra parte, que la detracción debe ser efectuada en forma real y que no puede tratarse de una mera ficción contable, ya que si los fondos no estuvieron en la efectiva disposición del agente, éste no pudo mantenerlos en su poder. En relación con el segundo párrafo del artículo 48 de la Ley N° 11.683, no se admite excusación basada en la falta de existencia de la retención o de la percepción si están formalizadas de cualquier modo⁴⁹⁷.

⁴⁸⁶ B.O.: 31/12/1964, artículo 1: “*Modifícase la ley 11.683 (texto ordenado en 1960 y sus modificaciones), en la siguiente forma: 1° Sustitúyese el segundo párrafo del artículo 45, por el siguiente: ‘Serán reprimidos con igual multa y, además, con prisión de un mes a seis años, los agentes de retención que mantengan en su poder el impuesto retenido después de haber vencido los plazos en que debieron ingresarlo’.*”

⁴⁸⁷ B.O.: 27/12/1972.

⁴⁸⁸ B.O.: 29/12/1972.

⁴⁸⁹ B.O.: 22/04/1974.

⁴⁹⁰ B.O.: 12/07/1976.

⁴⁹¹ B.O.: 23/08/1978.

⁴⁹² Artículo 47 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1978 (por Decreto PEN N° 2861/1978 -B.O.: 11/12/1978-), texto según Ley N° 21.858: “*Se impondrá pena de prisión de 1 (un) mes a 2 (dos) años, sin perjuicio de la multa correspondiente a dichos agentes de retención o percepción, si no ingresaren los importes correspondientes, estando firme la intimidación fehaciente que se les efectuare.*”

⁴⁹³ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, págs.

502-503.

⁴⁹⁴ B.O.: 27/02/1990.

⁴⁹⁵ Artículo 48 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 (por Decreto PEN N° 821/1998 -B.O.: 20/07/1998-), texto según Ley N° 23.771: “*Serán reprimidos con multa de 2 (dos) hasta 10 (diez) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que lo mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo. No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo.*”

⁴⁹⁶ Ver Punto 3.1. acerca los agentes de retención, en lo que a este trabajo respecta.

⁴⁹⁷ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal*

Elemento subjetivo – La doctrina ha sido coincidente en cuanto a que la conducta de retentistas y de perceptores que describe este precepto es dolosa⁴⁹⁸.

La jurisprudencia, por su lado, fue oscilante, principalmente en virtud de una variación legal. Sucedió que, en su texto anterior a la reforma por la Ley N° 21.858, la norma expresaba textualmente que la retención debía ser “fraudulenta” para que hubiera lugar a la aplicación de la sanción, expresión que fue luego suprimida por la Ley N° 21.858 y que no fue restituida en textos posteriores. Frente a esta circunstancia, antes de la existencia de ese término hubo algunos fallos que se inclinaron a sostener que la infracción era instantánea y se cometía por omisión, con una objetividad que hacía innecesaria toda indagación sobre la culpa o el dolo del imputado. Sin embargo, la mayoría de la Corte Suprema de Justicia de la Nación frenó esta tendencia al consagrar en el fallo “Parafina del Plata”⁴⁹⁹ el principio de

personalidad de la pena “...que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente”⁵⁰⁰.

cualquier hecho, aserción, simulación, ocultación o maniobra que tuviese por objeto producir o facilitar la evasión total o parcial de tributos. Contra esta decisión, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario del artículo 14 de la Ley N° 48, el cual fue concedido. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, por mayoría, confirmó la sentencia apelada. El fundamento del Tribunal radicó en que, en el sistema de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1960), tanto la primera parte del artículo 45 como el artículo 44 se referían al elemento subjetivo. El primero, al referirse a la realización de cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra que “tenga por objeto” producir o facilitar la evasión total o parcial de los tributos. El segundo, en cuanto no obstante prever infracciones de menor gravedad -para las que consecuentemente preveía pena reducida con relación a las fijadas por el artículo 45 en sus dos apartados-, admitía la impunidad cuando la omisión fuese atribuible a “error excusable en la aplicación al caso de las normas impositivas en que incurra quien debe pagar el impuesto por cuenta propia o ajena”. En forma coincidente, el artículo 46 de la ley citada se refería “a la intención de defraudar al fisco”; y el artículo 51 disponía que las sanciones previstas en los artículos 43, 44 y 45 no serían de aplicación en los casos en que ocurriese el fallecimiento del infractor, aun cuando la resolución respectiva hubiese quedado firme y pasada en autoridad de cosa juzgada, con lo que se consagraba el criterio de la personalidad de la pena. Finalmente, para la mayoría de nuestro Máximo Tribunal, el artículo 1 de la Ley N° 16.656, de acuerdo con cuya nueva redacción los agentes de retención mencionados por el artículo 45 podrían ser sancionados con una pena de hasta seis años de prisión, corroboraba la exigencia del elemento subjetivo para que se configurase la respectiva infracción, “pues no se concibe que semejante penalidad pueda aplicarse en forma puramente objetiva sin considerar para nada la culpabilidad del agente”.

⁵⁰⁰ “Parafina del Plata”, Considerando 5° (VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 504).

Tributario Argentino, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág.

503.

⁴⁹⁸ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág.

504.

⁴⁹⁹ “Parafina del Plata S.A.C.I. s/ recurso de apelación – impuesto a los réditos (multa)”, Fallos 271:297, sentencia del 02/09/1968. En el caso, la actora había ingresado, después de vencidos los plazos legales, las sumas retenidas para el pago de impuestos correspondientes a terceros. El Fisco Nacional le había aplicado una multa conforme el artículo 45, segunda parte, de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1960), que establecía que “con igual pena -refiriéndose a la fijada en el párrafo anterior- serán reprimidos los agentes de retención que mantengan en su poder impuestos retenidos, después de haber vencido los plazos en que debieron hacerlos ingresar”. Apelada la multa por la empresa, tanto en primera instancia como en la Cámara fue dejada sin efecto. Los sentenciantes entendieron que era aplicable a infracciones como la del caso la exigencia del primer párrafo del citado artículo 45, en el sentido de que los contribuyentes, responsables y terceros realicen

La eliminación posterior de la expresión “fraudulentamente” dio motivo, en su momento, para el renacimiento de la polémica cuestión y para que algunos tribunales volvieran al criterio de la aplicación automática de la sanción, por ser la infracción meramente objetiva. Se produjeron interpretaciones encontradas en las diversas salas del Tribunal Fiscal de la Nación hasta que, reunidas en plenario, se decidió que la sanción a los agentes de retención solamente podía ser aplicada en caso de actuación dolosa, el cual, en realidad, era el criterio de nuestro Máximo Tribunal antes de la existencia de la expresión “fraudulentamente” (caso “Parafina del Plata”), posición que fue ratificada en causas luego⁵⁰¹.

Villegas refiere que, incluso después de la reforma de la norma por la Ley N° 23.771, se siguió opinando desde la doctrina de la misma manera: Sebastián Soler y colaboradores expresaban que el tipo infraccional del artículo 48 de la Ley N° 11.683 era doloso. Quedó descartada, pues, la posibilidad de someter a la sanción prevista en la norma citada a los agentes de retención y de percepción que no hubieran efectuado el ingreso tempestivo de las sumas retenidas o percibidas por haber obrado con imprudencia o negligencia, es decir, cuando mediare una conducta culposa⁵⁰². Así la cuestión, es carga del Fisco Nacional determinar y probar la existencia del dolo requerido por el tipo penal a fin de tener por comprobado el “mantenimiento doloso de las retenciones y de las percepciones”. Tal dolo consiste en la conciencia de que la maniobra es fraudulenta y que, al desplegarla, se actuó con falsedad. El infractor debe ser detectado por el Fisco

con las retenciones o las percepciones en su poder, vencido el término para su depósito. El mantenimiento doloso de las retenciones y de las percepciones supone permanencia en el tiempo de la acción típica de no ingresar. De allí la cuestión peculiar de qué pasa con el depósito tardío, es decir, cuando el agente de retención o de percepción efectúa el depósito de los fondos en forma retrasada pero espontánea, sobre la que no nos extenderemos aquí pero mencionamos⁵⁰³.

Superposición con el delito de Apropiación indebida de tributos⁵⁰⁴ – Siguiendo a Villegas, la infracción de defraudación fiscal que analizamos *supra* se encuentra tipificada y reprimida, con términos diferentes pero que no dejan lugar a dudas de que se trata de la misma conducta, en el artículo 4 del Régimen Penal Tributario previsto en el Título IX de la Ley N° 27.430. La diferencia terminológica consiste en que la norma infraccional habla de “mantener en su poder”, mientras que el delito se desentiende de lo que el agente de retención y de percepción hace con los fondos y castiga el hecho de que no los deposita en término. La segunda diferencia consiste en que, en el plano delictual, la norma otorga un plazo adicional de treinta (30) días corridos, inexistentes en la Ley N° 11.683. La siguiente disimilitud está dada en que el delito no contiene la presunción infraccional conforme la cual no se puede discutir la existencia de la retención o de la percepción si ella se registró o se documentó de alguna manera. Por último, el artículo 48 de la Ley N° 11.683 se aplica cualquiera que sea la suma retenida o percibida o no ingresada, mientras que el delito se configura solamente si el monto supera los cien mil pesos (\$100.000) por cada mes⁵⁰⁵.

⁵⁰¹ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, págs.

504-505.

⁵⁰² VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág.

505.

⁵⁰³ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, págs.

505-506.

⁵⁰⁴ Ver Punto 3.5.1.2.1.

⁵⁰⁵ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, págs.

501-502.

Para el doctrinario, las diferencias apuntadas son de tipo accesorio y la conducta castigada es la misma: retener o percibir y no ingresar en término, siendo además que ambos ilícitos requieren del dolo. En su opinión, se trata de un ilegal “*encuadramiento duplicado por imputación única*”; no existe compatibilización alguna entre ambas figuras “*sino el inconstitucional e ilegal intento de violar el principio ‘non bis in idem’, persiguiendo dos veces la misma conducta*”.⁵⁰⁶

Con estos textos, continúa, la única disparidad consiste en que si lo retenido o lo percibido y no ingresado en término es menos de cien mil pesos (\$100.000) por mes, corresponderá aplicar solamente la infracción del artículo 48 de la Ley N° 11.683 mientras que, si la suma es superior a la mencionada y vence el plazo de ingreso con más el adicional otorgado por el Régimen Penal Tributario, sin que este ingreso se haya materializado, corresponderá solamente imputar el delito de Apropiación indebida de tributos. De esta manera, “*Pretender aplicar prisión y luego volver a perseguir para imponer multa, viola el ‘non bis in idem’ (...)*”.⁵⁰⁷

En la línea expuesta, Juan Cappanari, en un interesante trabajo en el que analiza las conductas tributarias que son merecedoras de sanciones, tanto en la Ley N° 11.683 como en la Ley Penal Tributaria N° 24.769, procurando identificar las diferencias entre las distintas figuras infraccionales vigentes y los delitos tributarios partiendo de la interpretación de las normas vigentes, señala que, en cuanto a la figura contemplada en el artículo 48 de la Ley N° 11.683 y a la

apropiación indebida de tributos, “*se puede indicar que la simetría es casi total*”.⁵⁰⁸

El autor lo refirió en estos términos: “*(...) De la simple observancia de ambas normas se pueden establecer las diferencias existentes, más allá del tipo de las penas dispuestas. El primero es que en el ilícito infraccional no se observa el requisito temporal de los diez días hábiles administrativos desde el vencimiento de la obligación de ingreso como ocurre en la figura penal. En segundo lugar, la normativa contravencional no contempla una condición objetiva de punibilidad. Estas circunstancias precedentemente expuestas traen aparejadas diversas complejidades. Dado la aparente consideración de gravedad de la pena en el caso del tipo descrito en el art. 6°, de la Ley 24.769, se suele sobreseer o absolver conductas en las que el agente de retención o percepción ingresa, aunque muy tardíamente -excediéndose holgadamente el plazo de 10 días fijado en la norma- las sumas adeudadas. En estos supuestos la justificación ensayada es la falta de acreditación del elemento subjetivo. La misma conducta ilícita y por el mismo importe pero ingresada dentro del plazo de 10 días del vencimiento de los regímenes de retención y percepción implica el encuadre de la conducta en las previsiones del art. 48 de la 11.683, figura infraccional dolosa con grave pena de multa (...)*”.⁵⁰⁹

A ello deben sumarse las conclusiones de Germán Ruetti, quien apunta que “*(...) reconocido que las infracciones o contravenciones de orden fiscal presentan las mismas notas de tipicidad que los delitos, siendo esencial que el legislador las tipifique*

⁵⁰⁶ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 502.

⁵⁰⁷ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 502.

⁵⁰⁸ CAPPANNARI, Juan J., “*Distinciones entre Delito e Infracciones*”, en BERTAZZA, Humberto J. y MARCONI, Norberto J. (Directores), *Tratado del Régimen Penal Tributario* (Tomo I), Buenos Aires, La Ley, 1a. ed., 2010, pág. 232.

⁵⁰⁹ CAPPANNARI, Juan J., “*Distinciones entre Delito e Infracciones*”, en BERTAZZA, Humberto J. y MARCONI, Norberto J. (Directores), *Tratado del Régimen Penal Tributario* (Tomo I), Buenos Aires, La Ley, 1a. ed., 2010, pág. 232.

a los fines de aplicar las sanciones en caso de que las conductas de los contribuyentes infrinjan las normas fiscales (...) la complejidad del tema pasa precisamente por la coexistencia o dualidad de regímenes represivos que, intrínsecamente penales, duplican los tipos a través de textos legales que parecieran ser idénticos y que acentúan la confusión. Esto es lo que sucede con las dos ilicitudes emblemáticas de nuestro ordenamiento fiscal represivo: la infracción del art. 46 de la Ley 11.683⁵¹⁰ conocida como 'defraudación fiscal' con sanción de multa; y el delito del art. 1º, de la Ley 24.769

de 'evasión tributaria simple'⁵¹¹ con pena privativa de libertad (...)⁵¹²

E.1.2. A nivel delictual

E.1.2.1. Apropiación indebida de tributos

Hecho punible - El artículo 4 del Régimen Penal Tributario previsto en el Título IX de la Ley N° 27.430⁵¹³ tipifica el delito de Apropiación indebida de tributos del modo que sigue: "Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o

⁵¹¹ Hoy delito tipificado en el artículo 1 del Régimen Penal Tributario establecido en el Título IX de la Ley N° 27.430 en los términos que siguen: "Evasión simple. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil pesos (\$1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año. Para los supuestos de tributos locales, la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior se considerará para cada jurisdicción en que se hubiere cometido la evasión". La norma vigente a la fecha de la obra del autor citado establecía que: "Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos (\$100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año".

⁵¹² RUETTI, Germán, "Delimitación entre Delitos e Infracciones Tributarias y sus Diversas Proyecciones", en BERTAZZA, Humberto J. y MARCONI, Norberto J. (Directores), *Tratado del Régimen Penal Tributario* (Tomo I), Buenos Aires, La Ley, 1a. ed., 2010, pág. 95.

⁵¹³ Dentro del Título I del Régimen "Delitos Tributarios".

⁵¹⁰ Dentro del Título I, Capítulo VI "Intereses, ilícitos y sanciones": "El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido" (artículo sustituido por artículo 198 de la Ley N° 27.430 -B.O.: 29/12/2017-, vigente a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial, y que surte efectos de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen -ver artículo 247 de la Ley N° 27.430: "Este Título comenzará a regir al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial"-).

parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado, superare la suma de cien mil pesos (\$100.000) por cada mes”.

El hecho punible consiste en que un agente de retención o de percepción tributario no deposite total o parcialmente y en forma dolosa, el tributo retenido o percibido, dentro de los treinta días corridos de vencido el plazo de ingreso, y siempre que el monto no ingresado supere la suma que indica la ley⁵¹⁴. Es decir, bajo la figura de la apropiación indebida de tributos se reprime al agente de retención o de percepción que omite depositar los importes de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires retenidos o percibidos, en forma total o parcial, dentro de los treinta días corridos de vencido el plazo de ingreso, siempre que el monto supere los cien mil pesos mensuales establecidos por la norma⁵¹⁵.

Corresponde aclarar que, si bien en este Punto estamos tratando los agentes de retención en el derecho penal tributario en el ámbito nacional, haremos mención a los tributos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en la descripción de este delito para luego, al analizar los agentes de retención en el derecho penal tributario en el ámbito provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, efectuar las remisiones correspondientes⁵¹⁶.

La ley despenaliza los supuestos de omisión de actuar como agente de retención o de percepción en materia tributaria, los

⁵¹⁴ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., Buenos Aires, pág. 317.

⁵¹⁵ BERTAZZA Humberto J. y MARCONI, Norberto J., *“Apropiación Indebida de Tributos”*, en BERTAZZA, Humberto J. y MARCONI, Norberto J. (Directores), *Tratado del Régimen Penal Tributario* (Tomo II), Buenos Aires, La Ley, 1a. ed., 2010, pág. 83.

⁵¹⁶ Ver Punto 3.5.2.2.

cuales, en el ámbito nacional, quedan exclusivamente en la órbita de la Ley Nº 11.683, y, en los ámbitos de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, bajo sus legislaciones tributarias respectivas (Códigos Fiscales o Tributarios). Es decir, bajo la norma del artículo 4 del Régimen Penal Tributario establecido en el Título IX de la Ley Nº 27.430 quedan únicamente incriminados los agentes de retención o de percepción que, habiendo actuado como tales, no ingresan los importes retenidos o percibidos al vencimiento de los plazos establecidos para efectuar dichos ingresos⁵¹⁷.

Humberto J. Bertazza y Norberto J. Marconi lo caracterizan como un delito de comisión por omisión por cuanto la acción típica descrita por la ley consiste básicamente en una omisión de depósito (“(...) *no depositare* (...)”) total o parcial de los tributos nacionales⁵¹⁸, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Por su parte, Villegas apunta que es un delito de resultado, esto es, requiere resultado dañoso, puesto que la falta de ingreso del tributo retenido o percibido, perjudica pecuniariamente al Estado que necesita contar con esos fondos⁵¹⁹.

Villegas señala asimismo que se trata de un delito instantáneo que no admite pasos diversos y consecutivos. En este sentido, el autor indica que no es posible la tentativa, por cuanto la omisión de ingresar es cometer

⁵¹⁷ BERTAZZA Humberto J. y MARCONI, Norberto J., *“Apropiación Indebida de Tributos”*, en BERTAZZA, Humberto J. y MARCONI, Norberto J. (Directores), *Tratado del Régimen Penal Tributario* (Tomo II), Buenos Aires, La Ley, 1a. ed., 2010, pág. 83.

⁵¹⁸ BERTAZZA Humberto J. y MARCONI, Norberto J., *“Apropiación Indebida de Tributos”*, en BERTAZZA, Humberto J. y MARCONI, Norberto J. (Directores), *Tratado del Régimen Penal Tributario* (Tomo II), Buenos Aires, La Ley, 1a. ed., 2010, págs. 83-84.

⁵¹⁹ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 328.

el delito. El delito se tiene por consumado en el momento de vencer el plazo, aunque el ingreso retrasado y antes de la denuncia fiscal puede significar la no configuración del ilícito, porque los fondos dejan de mantenerse en poder del agente, demostrando ese depósito espontáneo, aunque tardío, la ausencia del dolo requerido para la configuración de la figura. Continúa el autor citado diciendo que, por otra parte, si existiese cualquier circunstancia demostrativa de que el agente de retención o de percepción que ha retenido o percibido no va a ingresar en término (por ejemplo, actos de disposición sobre los importes retenidos o percibidos o simplemente la certidumbre de que para la fecha de vencimiento carecerá de fondos), no puede en tales circunstancias llevar al encuadramiento de la tentativa, y sólo cabría hablar de actos preparatorios impunes⁵²⁰.

Finalmente, para que el delito se tenga por cometido, es necesario que la retención o la percepción se practiquen en forma efectiva y no se trate de meras ficciones contables⁵²¹.

Conforme surge de la norma, la pena establecida es la de prisión, de dos (2) a seis (6) años.

Antecedentes legislativos - El más inmediato es el artículo 8 de la Ley N° 23.771 que establecía lo siguiente: “Será reprimido con prisión de dos a seis años, el agente de retención o de percepción que no depositare o mantuviere en su poder, total o parcialmente el tributo percibido o retenido, o los aportes y contribuciones, retenidos a los organismos nacionales de seguridad social conforme con lo previsto en el art. 3° después de vencidos los plazos en que debió

ingresarlos. No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción cuando ésta se encuentre documentada, registrada, contabilizada, comprobada o formalizada de cualquier modo”. Se trataba de uno de los casos en que la Ley N° 23.771 se refería conjuntamente a situaciones tributarias y previsionales, criterio que fue más tarde fue dejado de lado por la Ley Penal Tributaria N° 24.769⁵²², la cual diferenció ambos ilícitos⁵²³, lo que fue mantenido por la Ley N° 26.735⁵²⁴ y por el actual Régimen Penal Tributario establecido en el Título IX de la Ley N° 27.430.

Villegas explica que se trata de un ilícito contemplado por la legislación positiva de nuestro país desde hace varios años. La Ley N° 16.656 lo incorporó en el ámbito tributario nacional en 1964⁵²⁵, mientras que, en lo previsional, se siguió idéntica senda a partir de 1967 mediante la Ley N° 17.250⁵²⁶. Luego, la Ley N° 23.771, si bien, como indicáremos *supra*, pasó a contemplar el ilícito en materia tributaria y previsional de manera conjunta, mantuvo, para la configuración de la figura en el último área señalado, el vencimiento de una intimación fehaciente al empleador, emplazando el ingreso de las sumas adeudadas (artículo

⁵²² B.O.: 15/01/1997.

⁵²³ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág.

318.

⁵²⁴ B.O.: 28/12/2011.

⁵²⁵ Ver Punto 3.5.1.1.

⁵²⁶ Artículo 17: “Será reprimido con prisión de un mes a seis años el obligado que no depositare los aportes retenidos al personal que presta servicios en relación de dependencia, del plazo de 15 días de intimado mediante notificación personal practicada por empleado o funcionario de la Caja o en su defecto, mediante telegrama colacionado, dirigido al último domicilio denunciado por el responsable ante la Caja, o al domicilio real del deudor” (ver Puntos 3.4.1.3. y 3.5.1.2.2.).

⁵²⁰ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 328.

⁵²¹ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 317.

⁵²⁷⁵²⁸, no previó el mismo requisito en el campo impositivo, tal como resulta del artículo 8 citado arriba.

En la Ley Penal Tributaria Nº 24.769 el delito quedó tipificado en el artículo 6, dentro de su Título I – Delitos tributarios de este modo: “Será reprimido con prisión de dos a seis años el agente de retención o percepción de tributos nacionales que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de diez mil pesos (\$10.000) por cada mes”.

La derogación del Régimen Penal Tributario establecido por la Ley Nº 23.771⁵²⁹ a partir de la entrada en vigencia de la Ley Penal Tributaria Nº 24.769 trajo en lo que respecta a este delito cinco importantes modificaciones, a más de la ya apuntada diferenciación entre el ámbito tributario y el previsional. La primera fue la eliminación de la expresión “(...) o mantuviere en su poder (...)”. La segunda, en sintonía con el resto de la ley, fue que se aclaró que el ámbito de aplicación de la norma era exclusivamente respecto de tributos nacionales retenidos o percibidos⁵³⁰. La tercera fue la incorporación

⁵²⁷ “Será reprimido con prisión de quince días a un año el empleador que estando obligado a ello, no se inscribiere como responsable del pago de los aportes y contribuciones a los organismos nacionales de seguridad social conforme a lo previsto en el art. 3º u omitiere actuar como agente de retención o percepción aún en los convenios de corresponsabilidad gremial. El delito se configurará cuando el obligado no diera cumplimiento a los deberes aludidos dentro de los treinta días de notificada la intimación respectiva en su domicilio real o en el asiento de sus negocios”.

⁵²⁸ Ver Puntos 3.4.1.3. y 3.5.1.2.2. (VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 318).

⁵²⁹ Ley Nº 24.769, artículo 24: “Derógase la ley 23.771”.

⁵³⁰ HADDAD, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria 24.769 comentada*, Buenos Aires, Depalma, 3a. ed.,

de un momento para la consumación del delito (“(...) diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso (...)”). La cuarta fue la adición de un monto para la configuración del delito (“(...) siempre que el monto no ingresado superase la suma de diez mil pesos (\$10.000) por cada mes (...)”)⁵³¹. Finalmente, se suprimió el párrafo final al artículo sobre retenciones o percepciones documentadas, registradas o formalizadas de cualquier manera, retirándose la presunción “iure et de iure” sobre la procedencia de la retención o de la percepción cuando ella estuviere documentada de cualquier modo, lo cual había sido muy criticado por la doctrina y la jurisprudencia⁵³² y que, como vimos, se mantiene a nivel infraccional⁵³³.

Posteriormente, la Ley Nº 26.735 incorporó dentro del bien jurídico protegido por la Ley Penal Tributaria Nº 24.769 a las haciendas públicas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁵³⁴ y, en línea con

1997, págs. 49 y 53.

⁵³¹ Si bien ya la Ley Nº 24.587 (B.O.: 22/11/1995) había incorporado (artículo 8), a continuación del artículo 10 de la Ley Nº 23.771, el siguiente: “Artículo ...: Establécese como condición objetiva de punibilidad, a los efectos de la aplicación de esta ley, que el monto del impuesto, tributo, gravamen, retención, recurso de seguridad social, subsidio, o concepto que se trate en cada caso sea igual o superior a: (...) Artículo 8º: diez mil pesos (\$10.000) (...)”. Es decir, establecía un monto y no se refería a períodos mensuales sino a cada acto singular de retención o percepción (VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 319).

⁵³² BERTAZZA, Humberto J. y MARCONI, Norberto J., “Apropiación Indevida de Tributos”, en BERTAZZA, Humberto J. y MARCONI, Norberto J. (Directores), *Tratado del Régimen Penal Tributario* (Tomo II), Buenos Aires, La Ley, 1a. ed., 2010, pág. 87; HADDAD, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria 24.769 comentada*, Buenos Aires, Depalma, 3a. ed., 1997, pág. 53; VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 318.

⁵³³ Ver Punto 3.5.1.1.

⁵³⁴ CORTI, Arístides y CALVO, Rubén, *Acerca de la Ley Penal Tributaria aplicable en jurisdicción de la*

ello, pasó a reprimirse al agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que no depositare, total o parcialmente, el tributo retenido o percibido, dentro del plazo previsto por la ley -que se mantuvo en diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso-, siempre que el monto no ingresado supere la suma fijada por la norma, que fue aumentada de diez mil pesos (\$10.000) mensuales a cuarenta mil pesos (\$40.000) por cada mes⁵³⁵.

Años después, la Ley Penal Tributaria N° 24.769 fue derogada por la Ley N° 27.430⁵³⁶, por la que se aprobó un nuevo Régimen Penal Tributario⁵³⁷, en el cual el delito quedó tipificado conforme la norma citada en el inicio de este Punto.

Sujetos activos - Los sujetos activos del ilícito que aquí comentamos son los agentes de retención y de percepción de tributos nacionales, provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁵³⁸.

Acción típica - La acción típica prevista es la de que el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, DPI Cuántico, Diario Tributario, Aduanero y Financiero N° 6 del 19/02/2014, párr. 1.

⁵³⁵ Ley N° 24.769, Título I – Delitos tributarios, artículo 6 (con las modificaciones introducidas por la Ley N° 26.735, artículo 5): “Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cuarenta mil pesos (\$40.000) por cada mes”.

⁵³⁶ Artículo 280: “Derógase la ley 24.769”.

⁵³⁷ Artículo 279 de la Ley N° 27.430, dentro del Título IX “Régimen Penal Tributario”: “Apruébase como Régimen Penal Tributario el siguiente texto: (...)”.

⁵³⁸ Ver Punto 3.1. sobre los agentes de retención, en lo que respecta a este trabajo.

Buenos Aires no deposite los importes de tributos total o parcialmente retenidos o percibidos⁵³⁹.

Jorge Enrique Haddad sostiene que la redacción utilizada está señalando que se reprime el hecho de retener total o parcialmente los tributos, lo cual implica, por fuerza, que el sujeto debe haberlos tenido previamente -primero debe tenerlos para luego retenerlos-; de lo contrario sería imposible el hecho de retenerlos, ya que nunca se los tuvo⁵⁴⁰.

Como reseñábamos *supra*, el artículo 8 de la Ley N° 23.771 contenía la frase “(...) o mantuvieren en su poder (...)”, la cual fue luego eliminada por la Ley Penal Tributaria N° 24.769. Villegas señalaba que dicha supresión era correcta porque el artículo 8 de la Ley N° 23.771 describía aparentemente dos acciones típicas, pero en realidad lo reprimido es no ingresar en término importes retenidos o percibidos (la referencia a “mantener en su poder” tenía importancia para demostrar que la detracción o la adición debía ser efectuada en forma real). El autor citado señalaba que esta situación lo demuestra el propio título de la norma, que habla de “apropiación indebida” (es decir, si los fondos no estuvieron en la efectiva disposición del agente, es evidente que no pudo “apropiarse”), motivo por el cual señalaba como digna de encomio la supresión de la frase final del artículo 8 de la Ley N° 23.771, en cuanto no admitía excusación basada en la falta de existencia de retención o de percepción, si estaban contabilizadas⁵⁴¹. El artículo 4 del Régimen Penal Tributario establecido en el Título IX de

⁵³⁹ HADDAD, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria 24.769 comentada*, Buenos Aires, Depalma, 3a. ed., 1997, pág.50.

⁵⁴⁰ HADDAD, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria 24.769 comentada*, Buenos Aires, Depalma, 3a. ed., 1997, pág. 50.

⁵⁴¹ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 324.

la Ley Nº 27.430 mantuvo la eliminación de tanto la expresión “(...) o *mantuvieren en su poder (...)*” como de la frase final del artículo 8 de la Ley Nº 23.771, respetando la tipificación del delito como estaba prevista en su antecesora Ley Penal Tributaria Nº 24.769 en ese sentido.

La retención debe extenderse más allá de los (según la redacción actual de la norma en el artículo 4 del Régimen Penal Tributario establecido en el Título IX de la Ley Nº 27.430) treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso. Para Haddad, de esta previsión surge con claridad que lo que se intenta tutelar es, básicamente, el ingreso puntual de las sumas tenidas por los sujetos mencionados⁵⁴². Los plazos de ingreso surgen de la Ley Nº 11.683, o bien de los cuerpos normativos que regulan los distintos tributos nacionales, provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y a ellos la ley adiciona un plazo de gracia de -actualmente- treinta días corridos contados a partir del vencimiento del término original otorgado para el ingreso. El vencimiento de este último plazo sin que se produzca el depósito, significa la consumación del delito⁵⁴³.

Finalmente, la retención o la percepción deben haber sido realizadas efectivamente, es decir, tiene que darse la circulación de fondos que permite al retentista amputar y al perceptor adicionar⁵⁴⁴.

Elemento subjetivo - El elemento subjetivo en este delito está dado por el dolo, el cual, según como lo define Villegas, consiste en la voluntad deliberada del agente de retención

o de percepción de no llevar a cabo el ingreso del tributo retenido o percibido en término, no obstante la conciencia de que existe el deber concreto de hacerlo⁵⁴⁵.

Haddad señala que, como surge del texto legal, la voluntad de la ley es que el delito se configure cuando los agentes de retención o de percepción hayan demostrado, con su actitud, la clara intención de no entregar los montos que debían depositar al organismo de recaudación tributaria. Con ello, para este autor, se trata de no incluir supuestos claros en los cuales falta el dolo, como ocurriría cuando antes de depositar, o en el trayecto hacia la institución bancaria, la persona que va a hacer el pago es asaltada⁵⁴⁶.

Nos permitimos disentir con este autor en cuanto a que, para nosotros, el texto del hoy artículo 4 del Régimen Penal Tributario establecido en el Título IX de la Ley Nº 27.430 (que mantiene, en lo sustancial, la descripción del delito tal como estaba en la anterior Ley Penal Tributaria Nº 24.769 que Haddad trataba en su obra), no hace referencia explícita al elemento subjetivo del ilícito. La norma no enuncia el agente de retención o de percepción que “dolosamente” no depositare el tributo retenido o percibido, ni enumera elementos tales como declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, a diferencia de lo que ocurre con otras figuras del Régimen como los restantes Delitos Tributarios del Título I (Evasión simple -artículo 1-, Evasión agravada -artículo 2- y Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales -artículo 3-), dos de los tres Delitos Relativos a los Recursos de la Seguridad

⁵⁴² HADDAD, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria 24.769 comentada*, Buenos Aires, Depalma, 3a. ed., 1997, pág. 50.

⁵⁴³ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 324.

⁵⁴⁴ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 324.

⁵⁴⁵ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 325.

⁵⁴⁶ HADDAD, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria 24.769 comentada*, Buenos Aires, Depalma, 3a. ed., 1997, págs. 51-52. Entendemos que hoy, atento la bancarización de las operaciones y la realización de pagos por medio de transferencias bancarias, débitos, etcétera, este ejemplo quizás no sería de tanta aplicación en la práctica.

Social del Título II⁵⁴⁷ (Evasión simple -artículo 5- y Evasión agravada -artículo 6-), y la Obtención fraudulenta de beneficios fiscales (artículo 8) y la Simulación dolosa de cancelación de obligaciones (artículo 10), dentro del Título III del Régimen Delitos Fiscales Comunes⁵⁴⁸.

De allí la vieja discusión, señalada por Villegas, sobre si este delito es meramente objetivo y se configura con la simple materialidad de la omisión del depósito⁵⁴⁹.

Por tal motivo, no es ocioso recordar la inveterada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación desde "Parafina del Plata"⁵⁵⁰ y "Usandizaga, Perrone y Juliarena"⁵⁵¹, dictados justamente

⁵⁴⁷ El restante delito del Título II, Apropiación indebida de recursos de la seguridad social (artículo 7), el equivalente al delito que estamos tratando de Apropiación indebida de tributos pero en materia previsional, presenta la misma cuestión que apuntamos con relación al elemento subjetivo de la figura.

⁵⁴⁸ Los otros dos delitos tipificados en dicho título (Insolvencia fiscal fraudulenta -artículo 9- y Alteración dolosa de registros -artículo 11-), si bien no refieren a declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sí refieren al elemento subjetivo del ilícito en forma expresa.

⁵⁴⁹ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, págs. 325-327. Haddad comenta que, a partir de la incorporación de este delito en nuestra legislación positiva, los organismos de recaudación trataron de lograr precedentes judiciales que transformaran la exigencia de dolo o culpa en una infracción o delito objetivo; en otras palabras, de obtener pronunciamientos en el sentido de que con la simple acreditación de la falta de depósito se consumaba el ilícito (HADDAD, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria 24.769 comentada*, Buenos Aires, Depalma, 3a. ed., 1997, pág. 52).

⁵⁵⁰ Ver Punto 3.5.1.1.

⁵⁵¹ "Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L. c/ Fisco Nacional (D.G.I.) s/ demanda contenciosa", Fallos 303:1548, sentencia del 15/10/1981. En la causa, una sociedad de responsabilidad limitada había interpuesto demanda de nulidad con el objeto de que se dejaran sin efecto las sanciones que le habían sido impuestas por la Dirección General

Impositiva, por considerársela incurso en la infracción reprimida por el artículo 45, segundo párrafo, de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1974), al haber ingresado en forma extemporánea sumas retenidas en concepto de Impuesto Nacional de Emergencia a la Producción Agropecuaria. En primera instancia se había rechazado la demanda, fallo revocado luego por la Sala Primera de la Cámara Federal de Apelaciones de La Plata. Contra la sentencia de la Alzada, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario del artículo 14 de la Ley N° 48, el cual fue concedido. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, por mayoría, confirmó el pronunciamiento apelado, remitiéndose al principio de la personalidad de la pena establecido en "Parafina del Plata", agregando que ello era así toda vez que las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y les son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario. La mayoría de nuestro Tribunal cimero añadió que no cabía duda de que tal doctrina había sido recogida por el legislador al sancionar la Ley N° 21.344, de reformas a la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1974), al introducir el término "fraudulentamente" como calificativo de la acción de mantener en su poder el agente de retención los impuestos oportunamente retenidos, luego del vencimiento. Dicha expresión explicitaba normativamente un elemento material, el fraude, y dejaba en claro la improcedencia de aplicar una multa penal por la simple comprobación objetiva de la falta de ingreso en término de los importes retenidos. La expresión "fraudulentamente", así, integraba el núcleo central de la figura penal fiscal del caso, de manera que ésta exigía la acción de mantener, referida de por sí a una conducta que se desenvuelve o desarrolla en el tiempo y que excede del simple retardo u omisión simple en el ingreso y, además, calificada por el fraude, concepto este que requiere de hechos externos tales como la maniobra, el ardid, la ocultación, o el engaño, aptos como para inducir en error, en el caso, al Fisco. Por lo tanto, del análisis de las normas aplicables en la causa, resultaba que en el sistema penal de la Ley N° 11.683 no se hallaba prevista la conducta no fraudulenta del agente de retención que no ingresó el impuesto, siendo improcedente encuadrarla en la figura del artículo 44 de dicha ley, pues ello significaría la aplicación por analogía de una norma penal fiscal, y "es concepto indudablemente recibido por el art. 18 de la Constitución Nacional, que el derecho penal -en cualquiera de sus ramas- es un sistema riguroso y cerrado, formado por ilicitudes

en casos de agentes de retención, en los cuales el Máximo Tribunal de nuestro país consagró el principio de personalidad de la pena ("Parafina del Plata"), agregando en el segundo fallo citado que: "...si bien en Fallos 198:214 esta Corte consideró que la infracción del agente de retención que mantiene en su poder impuestos retenidos vencido el plazo para su ingreso se configura por simple omisión, con posterioridad -Fallos 271:297- revisó dicho criterio sosteniendo que 'no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención, sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo' en relación con 'el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente' (en igual sentido: Fallos 282:193; 284:42; 289:336; 290:202; 292:195, etc.)...ello es así toda vez que las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario (Fallos: 287:74)".⁵⁵²

En definitiva, el elemento subjetivo debe estar presente para que el delito resulte punible⁵⁵³; debe mediar la acreditación fehaciente del dolo, y no la simple mora en el pago de los montos retenidos o percibidos, para que se configure el delito previsto en la norma⁵⁵⁴. De esto deriva la existencia de causales eximentes de responsabilidad por no haber obrado el agente de retención o de percepción con la subjetividad requerida, y

discontinuas, que no tolera ningún tipo de integración por analogía, tendientes a completar los elementos esenciales de las figuras creadas por la ley (...)".

⁵⁵² "Usandizaga, Perrone y Juliarena", Considerandos 4º y 5º.

⁵⁵³ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 325.

⁵⁵⁴ HADDAD, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria 24.769 comentada*, Buenos Aires, Depalma, 3a. ed., Buenos Aires, 1997, pág. 52.

no obstante darse la objetividad de la situación fáctica planteada en la norma. Dentro de estas causales, Villegas señala el error excusable, la coacción y la imposibilidad material⁵⁵⁵.

Respecto del error excusable, podría decirse que si el agente de retención o de percepción no comprendió la conducta objeto de sanción, no se puede hablar de intención dolosa y, por ello, el error excusable de hecho o de derecho elimina la subjetividad del delito. En el caso de los agentes de retención y de percepción, su delicada misión puede dar ocasión a errores, por ejemplo, en la determinación de la base imponible y en la aplicación de alícuota. Ciertas determinaciones impositivas son complejas, y muchas veces la liquidación correcta del tributo depende de elementos informativos que deben ser proporcionados por el contribuyente u otros terceros. Tampoco se puede descartar la posibilidad de error por complejidad de la ley tributaria, variación en su texto o dificultades en su interpretación, si bien claro está que no basta que el agente de retención o de percepción invoque que la norma es "engorrosa", sino que debe alegar y demostrar que esa dificultad le provocó un auténtico error excusable⁵⁵⁶.

La coacción operaría como causal eximente de responsabilidad por cuanto, si pese a haberse materializado la conducta con plena comprensión, el agente de retención o de percepción careció de la libertad indispensable para obrar, tampoco el comportamiento resultaría subjetivamente reprochable (tal es lo que podría suceder si el agente de retención o de percepción ejecuta la acción punible coaccionado por actos mediante los cuales se doblega su voluntad,

⁵⁵⁵ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 325-328.

⁵⁵⁶ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 326.

obligándolo el coaccionador a obrar conforme a sus designios)⁵⁵⁷.

Por último, la imposibilidad material intervendría en cuanto puede que la conducta punible se exteriorice por un sujeto que no padeció error ni fue coaccionado, pero a quien un impedimento insuperable le impidió llevar a cabo el comportamiento que la ley exige, por ejemplo, una situación de caso fortuito o fuerza mayor, teniendo en cuenta que ambos corresponden a un único concepto: la circunstancia de que el incumplimiento se origina en obstáculos insuperables (imprevisibles o inevitables), lo cual es una cuestión que deberá ser apreciada en cada caso particular. En esta línea, para Villegas, no sería causa justificada de eximición la repercusión que en una empresa puede haber tenido la política económica y financiera del gobierno de la Nación, por cuanto esa política, sea cual fuere, configura el marco público normal al cual se han de ajustar los individuos y las empresas en sus decisiones económicas. Esto quiere decir que no es suficiente invocar sólo una situación de inflación o de recesión durante un período determinado como causal eximente de responsabilidad del delito. Es necesario acreditar que esos hechos afectaron a la empresa en forma tal que se vio ante la opción de cerrar, pagando todos los impuestos, o mantenerse en infracción. Para ello, cualquier medio de prueba serio debería ser atendido por los jueces, aunque fuese rechazado por los organismos administrativos⁵⁵⁸.

Monto para la configuración del delito - La ley dispone que el delito de apropiación indebida de tributos se configura siempre que el monto del tributo retenido o percibido no ingresado supere una determinada suma

que, en el artículo 4 del Régimen Penal Tributario establecido en el Título IX de la Ley N° 27.430, fue fijada en cien mil pesos (\$100.000) por cada mes.

Respecto de los montos en la Ley Penal Tributaria, mucho se discutió en la doctrina acerca de si ellos revisten el carácter de condición objetiva de punibilidad⁵⁵⁹ o elemento del tipo penal⁵⁶⁰. Si bien estos debates se dieron fundamentalmente en relación con los delitos de evasión simple y

⁵⁵⁹ Las condiciones objetivas de punibilidad son aquellas que no necesitan ser captadas por el dolo o la culpa por cuanto, si no se presentan, no habrá pena, es decir, la coacción penal no se hará efectiva, pese a que se haya cometido una acción, típica, antijurídica y culpable, y, si concurren, el hecho resultará punible aunque el autor lo ignore (MANONELLAS, Graciela N., "El Delito Tributario desde la Óptica de la Teoría del Delito", en BERTAZZA, Humberto J. y MARCONI, Norberto J. -Directores-, *Tratado del Régimen Penal Tributario* -Tomo I-, Buenos Aires, La Ley, 1a. ed., 2010, pág. 3). Son, pues, circunstancias que se encuentran en relación inmediata con el hecho, pero que no pertenecen ni al tipo de injusto ni al de culpabilidad, siendo el principio el siguiente: en orden a la punibilidad únicamente importa el hecho de su concurrencia o no concurrencia, no siendo necesario que el dolo ni la imprudencia se refieran a ellas (JESCHECK, Hans-Heinrich, *Tratado de Derecho Penal. Parte general*, volumen segundo, Barcelona, Bosch, 1978, pág. 764).

⁵⁶⁰ Son elementos característicos del resultado dañoso y vinculados a la acción por una relación de causalidad que debe ser abarcada por el dolo del autor. En este sentido, Spolansky y García Berro esgrimen que los montos establecidos como agravantes del delito de evasión simple de tributos en el delito de evasión agravada de tributos implican un aumento de lesividad y, como tal, la conducta agravada debe ser tenida en cuenta y querida por el sujeto para fundar una mayor pena (RUETTI, Germán, "Delimitación entre Delitos e Infracciones Tributarias y sus Diversas Proyecciones", en BERTAZZA, Humberto J. y MARCONI, Norberto J. -Directores-, *Tratado del Régimen Penal Tributario* -Tomo I-, Buenos Aires, La Ley, 1a. ed., 2010, pág. 112).

⁵⁵⁷ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 326.

⁵⁵⁸ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, págs. 326-327.

de evasión agravada de tributos⁵⁶¹, la cuestión podría hacerse extensiva a los otros ilícitos para cuya configuración la norma requiere una suma determinada, como el delito que estamos tratando. En el Régimen Penal Tributario dispuesto en el Título IX de la Ley N° 27.430 se dejó establecido que el monto para la configuración del delito reviste el carácter de “condición objetiva de punibilidad”, únicamente respecto del delito de evasión simple de tributos⁵⁶², mas no se hizo la misma salvedad con relación a los otros montos y figuras. Al tratar el monto para la configuración del delito de apropiación indebida de tributos, Villegas⁵⁶³ y Haddad⁵⁶⁴ se refieren a él directamente como “Condición objetiva de punibilidad”. Si bien, en la doctrina nacional, esta es la posición dominante⁵⁶⁵, quizás hubiese sido de buena técnica legislativa que la aclaración se incorporase también para este delito⁵⁶⁶, en

⁵⁶¹ Ver por ejemplo RUETTI, Germán, “Delimitación entre Delitos e Infracciones Tributarias y sus Diversas Proyecciones”, en BERTAZZA, Humberto J. y MARCONI, Norberto J. (Directores), *Tratado del Régimen Penal Tributario* (Tomo I), Buenos Aires, La Ley, 1a. ed., 2010, págs. 111-112; SPOLANSKY, Norberto E., “Las Condiciones Objetivas de Punibilidad en el Régimen Penal Tributario”, en BERTAZZA, Humberto J. y MARCONI, Norberto J. (Directores), *Tratado del Régimen Penal Tributario* (Tomo I), Buenos Aires, La Ley, 1a. ed., 2010, págs. 407-411.

⁵⁶² Ver nota [512].

⁵⁶³ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 329.

⁵⁶⁴ HADDAD, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria 24.769 comentada*, Buenos Aires, Depalma, 3a. ed., Buenos Aires, 1997, pág. 51.

⁵⁶⁵ Sostenida, además de por Villegas y Haddad, por Dalla Vía, Gutman, Catania, Cappanari, entre muchos otros, y, en la doctrina española, por Bacigalupo y Pérez Royo (RUETTI, Germán, “Delimitación entre Delitos e Infracciones Tributarias y sus Diversas Proyecciones”, en BERTAZZA, Humberto J. y MARCONI, Norberto J. -Directores-, *Tratado del Régimen Penal Tributario* -Tomo I-, Buenos Aires, La Ley, 1a. ed., 2010, pág. 111).

⁵⁶⁶ Del modo que estaba previsto en el artículo a continuación del artículo 10 de la Ley N° 23.771 incorporado por la Ley N° 24.587, como

aras de evitar posibles futuras discusiones al respecto.

Haddad destaca que no hay aclaración alguna en la norma en cuanto a si ese monto debe ser considerado por tributo o como obligación total del agente (la ley se refiere a “el tributo retenido o percibido”), atento a la existencia de regímenes de retención y de percepción especiales para casi todos los tributos vigentes. En opinión del autor, con quien coincide Villegas en este punto⁵⁶⁷, al haber la posibilidad de que un contribuyente sea agente de retención en más de un régimen y, asimismo, de percepción en iguales condiciones, se estima que la condición objetiva de punibilidad rige por monto y por régimen de cada tributo, aunque no es de descartar que el Fisco tome el monto y lo aplique por cada sujeto, y no por cada tributo, máxime teniendo en cuenta la multiplicidad de regímenes existentes. En este sentido, Haddad pone el ejemplo⁵⁶⁸ del caso de un contribuyente que es agente de retención en dos regímenes y de percepción en otros dos y que no cumplió respecto de dos de ellos en forma parcial, pero el monto resultante es superior a -según la suma fijada actualmente por la ley- cien mil pesos por el mes en cuestión.

Superposición con la infracción de Defraudación fiscal (artículo 48 de la Ley N° 11.683) – Nos remitimos a las conclusiones expuestas en el Punto 3.5.1.1.

E.1.2.2. Apropiación indebida de recursos de la Seguridad Social

Hecho punible – Artículo 7 del Régimen Penal Tributario establecido en el Título IX

apuntaremos en la nota [532] de este trabajo.

⁵⁶⁷ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 329.

⁵⁶⁸ HADDAD, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria 24.769 comentada*, Buenos Aires, Depalma, 3a. ed., 1997, pág. 51.

de la Ley N° 27.430⁵⁶⁹: “Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes con destino al sistema de la seguridad social, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$100.000), por cada mes”.

Conforme puede advertirse y señalan Villegas y Haddad, el esquema legal de la norma es similar al expuesto en oportunidad de comentar el delito de apropiación indebida de tributos⁵⁷⁰; el hecho punible se asemeja al del artículo 4 del Régimen Penal Tributario dispuesto por el Título IX de la Ley N° 27.430⁵⁷¹, con la única diferencia de que ya no se castiga la apropiación de tributos retenidos o percibidos, sino el apoderamiento por los agentes de retención de aportes previsionales de sus subordinados⁵⁷².

Villegas agrega que se trata de un delito de resultado, el cual se consuma en caso de que el empleador no deposite, total o parcialmente, el importe descontado a sus subordinados dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, siempre que el monto no ingresado supere la suma de cien mil pesos (\$100.000) por cada período mensual. No hay intimación previa alguna y basta el vencimiento del plazo. Es un delito instantáneo, ya que la acción típica se agota en un determinado momento sin admitir etapas sucesivas, y no es posible la tentativa⁵⁷³.

⁵⁶⁹ Dentro del Título II del Régimen “Delitos relativos a los Recursos de la Seguridad Social”.

⁵⁷⁰ HADDAD, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria 24.769 comentada*, Buenos Aires, Depalma, 3a. ed., 1997, pág. 66.

⁵⁷¹ Ver Punto 3.5.1.2.1.

⁵⁷² VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 333.

⁵⁷³ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág.

Antecedentes legislativos – El más inmediato es el artículo 8 de la Ley N° 23.771⁵⁷⁴, aunque en realidad, conforme apunta Villegas, se trata de un ilícito existente en nuestro país desde hace varios años. La Ley N° 17.520 incorporó esta figura en lo previsional a partir de 1967, y luego fue receptada por la Ley N° 23.771⁵⁷⁵.

Por otra parte, reseña Villegas que, en el debate parlamentario de la Ley N° 23.771, el diputado Caviglia sugirió suprimir el término “contribuciones” de este tipo penal, ya que ellas son efectuadas por el empleador en forma voluntaria. En apoyo de esta tesis, se afirmó que “*las contribuciones no se retienen, sino que son solventadas por el empleador. No es concebible que alguien se retenga a sí mismo y que se venga a sancionar así una presunta retención, convirtiéndose simplemente en una pena por no ingresar la contribución patronal*”. El diputado Budiño dio respuesta a esta interpretación afirmando que es un sofisma distinguir entre “aportes” y “contribuciones”, ya que ambas tienen la misma causa-fuente, formando parte del monto remunerativo global del trabajador⁵⁷⁶.

Lo cierto es que el término “contribuciones” se mantuvo en el artículo 8 de la Ley N° 23.771 y, en opinión de Villegas, tenían razón los impugnantes ya que, según la caracterización de conceptos efectuada arriba, es incorrecto sostener que hay retenciones en las contribuciones patronales. Es decir, la noción debió haber quedado restringida a los aportes de los subordinados, en cuyo caso el patrón deduce sumas que deben ingresar al Fisco y, en lugar

337-338.

⁵⁷⁴ Ver Puntos 3.4.1.3. y 3.5.1.2.1.

⁵⁷⁵ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág.

334.

⁵⁷⁶ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág.

334.

de ello, se los apropia⁵⁷⁷.

Posteriormente, la Ley Penal Tributaria Nº 24.769 que derogó la Ley Nº 23.771 precisó conceptos al referirse a “importes retenidos”⁵⁷⁸, tipificando este delito en su artículo 9⁵⁷⁹ de esta manera: “Será reprimido con prisión de dos a seis años, el agente de retención de aportes del sistema de seguridad social nacional que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, los importes retenidos, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cinco mil pesos (\$5.000) por cada período”.

Luego, la norma sufrió algunas variaciones con la Ley Nº 26.063⁵⁸⁰, cambios que fueron

⁵⁷⁷ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 334.

⁵⁷⁸ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 334.

⁵⁷⁹ Dentro del Título II “Delitos relativos a los Recursos de la Seguridad Social”.

⁵⁸⁰ B.O.: 09/12/2005, artículo 13 (dentro del Título IV “Agentes de Información, de Retención y Percepción de los Recursos de la Seguridad Social. Sanciones”): “Sustitúyese el artículo 9º de la Ley Nº 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente: Artículo 9º: “Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de pesos diez mil (\$10.000) por cada mes. Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la Seguridad Social que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de pesos diez mil (\$10.000) por cada mes. La Administración Federal de Ingresos Públicos habilitará, a través de los medios técnicos e informáticos correspondientes y/o en los aplicativos pertinentes, la posibilidad del pago por separado y en forma independiente al de las demás contribuciones patronales, de los

receptados por la Ley Nº 26.735⁵⁸¹ al modificar la Ley Penal Tributaria Nº 24.769, hasta llegar a la redacción actual en el artículo 7 del Régimen Penal Tributario citado *supra*.

Sujetos activos – Son los agentes de retención de la Seguridad Social, entendiéndose por tales, conforme los define Villegas, aquellos que en su situación de empleadores deben pagar una retribución a sus subordinados, de la cual detraen el aporte que corresponde hacer al trabajador para la Seguridad Social, debiendo posteriormente los agentes ingresar lo retenido al ente recaudador (el empleador no es agente de retención de las contribuciones patronales, por no ser éstas retenciones, y ya que no se puede retener lo que es propio). Esto revela una diferencia trascendental entre el sujeto activo que aquí tratamos y el del delito de apropiación indebida de tributos: mientras que los agentes de retención pueden revestir los más disímiles caracteres (pueden ser, por ejemplo, escribanos públicos, patronos, pagadores de servicios, funcionarios públicos, representantes de contribuyentes del exterior, etcétera⁵⁸²), el agente de retención previsional es únicamente el empleador. Es decir: este solitario “agente de retención” previsional es el encargado de descontar de la remuneración del trabajador, el porcentaje correspondiente al aporte del empleado⁵⁸³.

Acción típica – Es la realizada por el agente

aportes retenidos por el empleador a sus dependientes y de las retenciones o percepciones de los agentes obligados respecto de los recursos de la Seguridad Social”.

⁵⁸¹ En la Ley Nº 26.735 sólo se elevó el monto para la configuración del delito, de diez mil pesos (\$10.000) mensuales a veinte mil pesos (\$20.000) por cada mes, y, en el último párrafo de la norma, se agregó al organismo recaudador provincial o el correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (ver artículo 8 de la Ley Nº 26.735).

⁵⁸² Ver Punto 3, con excepción del Punto 3.4.1.3.

⁵⁸³ Ver Punto 3.4.1.3. VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, La Ley, 3a. ed., Buenos Aires, 2007, págs. 334-335.

de retención de aportes del sistema de Seguridad Social que no deposita, total ni parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, los importes retenidos, siempre que el monto sea mayor de cien mil pesos (\$100.000) por cada período mensual⁵⁸⁴.

Haddad comenta que, en realidad, se trata de una acción mediante la cual el importe retenido es mantenido en su poder por los agentes de retención de aportes, sin ingresarlo al Fisco una vez vencido el plazo de gracia establecido en la norma, aunque, en un análisis más profundo de la cuestión, se pueden identificar claramente dos tiempos limitados en el hecho⁵⁸⁵.

En efecto, en el régimen argentino de la Seguridad Social, las obligaciones derivadas de toda relación laboral implican que el empleador debe pagar la totalidad de los haberes del empleado, entre los cuales se halla el dinero que el propio empleado deriva para su jubilación, que es denominado "aporte", por oposición al dinero que el empleador también debe ingresar para la jubilación de sus empleados, que se denomina "contribución". Es decir, la remuneración de los trabajadores se integra con diversos conceptos, uno de los cuales es el denominado "aporte", pero éste no es en realidad cobrado por el empleado, ya que el empleador descuenta el monto de ese aporte y lo ingresa en el sistema. El empleador entrega al empleado el "aporte" pero el empleado no lo retira, sino que el propio empleador, que es agente de retención, por cuenta y orden de su empleado, lo detrae y debe depositarlo en el sistema.

Como consecuencia de esta detracción, el delito presupone, como hecho cierto, que el empleado le entregó al empleador la suma de dinero correspondiente a sus aportes, pero que este la retuvo.

El accionar ilícito surge entonces cuando el empleador, en su carácter de agente de retención de aportes, y habiendo mantenido en su poder el monto que correspondía pagar a su empleado pero que amputó por sistema de retención, no ingresa el dinero al sistema correspondiente; el empleador no ingresó el dinero que tenía en su poder. Tal es la figura reprimida, la cual implica, en los hechos, dos pasos distintos: un primer paso que es la detracción, la entrega del aporte conjuntamente con el deber del empleador de retenerlo e ingresarlo al sistema; y un segundo paso, que es la falta de depósito, el no ingreso del importe que ya tiene en su poder, vencido el plazo previsto más los treinta (30) días corridos que contempla la norma⁵⁸⁶.

Elemento subjetivo – Este delito implica dolo, es decir, la intención del empleador de no ingresar, cuando legalmente le corresponde hacerlo, el dinero que tiene en su poder y que no le pertenece, porque es de su empleado⁵⁸⁷; al igual que en el caso de los agentes de retención y de percepción tributarios, el elemento subjetivo en esta figura está caracterizado por el dolo. El dolo se relaciona con la apropiación de los fondos, lo cual es reprochable, ya que el dinero que el empleador conserva en su poder, dejó de ser de su propiedad y pertenece a su empleado, y debe ingresarlo al Fisco⁵⁸⁸.

⁵⁸⁴ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, págs. 335-336. En el mismo sentido, HADDAD, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria 24.769 comentada*, Buenos Aires, Depalma, 3a. ed., 1997, pág. 66.

⁵⁸⁵ HADDAD, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria 24.769 comentada*, Buenos Aires, Depalma, 3a. ed., Buenos Aires, 1997, pág. 66.

⁵⁸⁶ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 336. En el mismo sentido, HADDAD, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria 24.769 comentada*, Buenos Aires, Depalma, 3a. ed., 1997, págs. 66-67.

⁵⁸⁷ HADDAD, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria 24.769 comentada*, Buenos Aires, Depalma, 3a. ed., 1997, pág. 68.

⁵⁸⁸ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, págs. 336-337.

Por tal motivo, Villegas señala que aquí también pueden configurarse causas que eximan de responsabilidad al agente por no haber obrado con la subjetividad requerida; por ejemplo, dada la complejidad extrema de la legislación previsional, que requiere conocer múltiples disposiciones legales y administrativas⁵⁸⁹, no es nada extraño que un agente de retención designado quede sumergido en el caos normativo y cometa algún error de derecho extrapenal que excluya su culpabilidad⁵⁹⁰.

En la línea arriba expuesta, según el autor citado, si lo punible es la "apropiación", un simple retardo de pocos días, luego de los cuales el agente ingresa, aún fuera de término pero espontáneamente y con el pago de intereses por mora, no es doloso, máxime si se motivó en problemas económicos o financieros graves. No se puede tener por "apropiador" a quien se desprendió de los fondos sin intimación alguna y sin que el hecho fuera denunciado como ilícito por la autoridad administrativa, la que no sufre daño, si junto con lo omitido se ingresa el recargo por mora.

La tesis de la eximición de responsabilidad por imposibilidad de ingresar las sumas retenidas fue recogida por la jurisprudencia,

por ejemplo en la causa "Adot"⁵⁹¹, en la que

⁵⁹¹ "Adot, Oscar G.", Tribunal Oral en lo Criminal Federal N° 1 de Mar del Plata, sentencia del 22/02/1995, publicado en LL 1996-D, 870; JA 1995-II, 346. En la causa, el Fiscal había solicitado la elevación a juicio encuadrando la conducta del procesado, el Presidente de una sociedad anónima, como constitutiva de la figura típica prevista por el artículo 8 de la Ley N° 23.771, al haber incumplido con los depósitos de los montos correspondientes a retenciones de haberes mensuales en los períodos Octubre, Noviembre, Diciembre de 1992, Enero y Febrero de 1993, encontrándose vencidos los términos legales para su cumplimiento. El funcionario había destacado que dichas circunstancias habían sido simuladas de manera tal que se había pretendido hacer aparecer los pagos previsionales incumplidos como efectivizados mediante los registros contables correspondientes. Destacó que, si bien los aportes no habían sido depositados en el término correspondiente, figuraban asentados en los libros de sueldos y jornales de la empresa como descontados al personal. En ocasión del debate, el procesado mencionó la escasez de ingresos, explicando que el flujo de caja se utilizaba para atender los egresos más relevantes, como ser el pago de sueldos, la electricidad, el gas y otros insumos que permitiesen el regular funcionamiento de la empresa, los cuales habían sido pagados con atrasos, y, en el caso de los salarios, se habían abonado en cuotas. Indicó que el dinero registrado como retenido de los empleados, nunca había estado en poder de la firma. Continuó diciendo que siempre había querido mantener la fuente de trabajo como principal objetivo, y que tanto él como los miembros del Directorio nunca habían dado órdenes de no pagar las contribuciones o de evadir la situación que se padecía, explicando que el dinero de las retenciones no estaba oculto sino contabilizado en los registros como deuda de la empresa. En cuanto a la posibilidad de acogerse a algún plan de moratoria, expresó que se habían estudiado las posibilidades de ingresar en alguna respecto de la deuda previsional en cuestión, y en ciertas oportunidades se había podido acoger a ellas y en otras no, ya que a veces no se habían conseguido los fondos necesarios para ello. Manifestó asimismo que había vendido un departamento de su propiedad para afrontar el pago de quincenas; que la empresa se encontraba en concurso de acreedores; que el personal había disminuido de 500 a 250 empleados; y que la nueva tecnología incorporada se había comprado a precio de "chatarra". El Tribunal, por unanimidad, resolvió

⁵⁸⁹ Ver Punto 3.4.1.3.

⁵⁹⁰ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, págs. 336-337.

absolver al procesado. Los sentenciantes se basaron en la valoración de la prueba rendida en la causa: las declaraciones concordantes y coincidentes de los peritos, quienes manifestaron que, analizando el estado, el origen y la aplicación de fondos, se advertía que los ingresos irregulares se afectaban a gastos operativos "y que apenas alcanzaba para pagar los sueldos", concluyendo la pericia con la afirmación de que "advirtieron una situación financiera crítica con tendencia a empeorarse"; los testimonios del contador y del abogado de la empresa; la conducta del procesado, quien en ningún momento había negado ni utilizado ardid o engaño para ocultar la deuda previsional; las constancias de la presentación de la firma en concurso de acreedores; la verificación de la deuda previsional realizada por la Dirección General Impositiva en el concurso y las recomendaciones del síndico, que certificaban de manera suficiente la convicción de que el incumplimiento se había originado en obstáculos insuperables, y revelaban que no concurría en el caso el elemento subjetivo -dolo- requerido para la configuración del delito. Por otra parte, para los magistrados, el estado financiero de la empresa tornaba utópica la posibilidad de acogerse a las moratorias previstas, ni tampoco se registraban formas de vaciamiento o elementos que mostrasen un desvío de fondos hacia formas de vida suntuosas o inversiones especulativas en favor del procesado, o un comportamiento irresponsable de su parte. "En el caso que nos ocupa, y habiendo considerado la variedad de argumentos vertidos por la defensa en su encomiable alegato, entendemos que ha existido un verdadero estado de imposibilidad material derivado de condiciones objetivas que han afectado y afectan a la industria textil y que en el caso de la empresa (...) permite descartar el elemento intencional toda vez que se ha acreditado a lo largo del debate que la alternativa era cerrar la empresa haciendo frente a sus adeudados aportes previsionales o continuar con la actividad industrial, aun incumpliendo objetivamente con lo preceptuado por la ley" (del voto de los doctores Torino y Federico, Considerando II). "(...) no se puede retener lo que no se tiene (...) la responsabilidad penal objetiva no es admisible en nuestro sistema legal (...) Lo expresado implica que si el acusado prueba, como aquí lo hizo, que la constancia contable no significa que la retención haya sido efectivamente practicada, porque no tuvo el dinero necesario ante la situación tantas veces descripta en estos párrafos, su condena sobre la base de la cortapisa legal invocada -artículo 8, último párrafo de la Ley N° 23.771- vulneraría la

el Tribunal Oral en lo Criminal Federal N° 1 de Mar del Plata entendió que no hubo dolo ante la imposibilidad de pago del inculcado, debido al descalabro financiero de la empresa, el cual acreditó fehacientemente⁵⁹².

Sin perjuicio de ello, Villegas reitera que las simples dificultades económicas no excusan, sino que debe tratarse de una situación de suma gravedad que torne a otros conceptos como prioritarios, y que ello surja patente de la prueba, a la vez que coincide con Haddad en que quedan excluidos los supuestos en los cuales falta la intención de no depositar los fondos, como cuando antes de depositarlos o en el trayecto hacia la institución bancaria, la persona que lleva el dinero es asaltada⁵⁹³.

Monto para la configuración del delito⁵⁹⁴ - La ley dispone que el delito de apropiación indebida de recursos de la Seguridad Social se configura siempre que el monto de los aportes retenidos no ingresados superen una determinada suma que, en el artículo 7 del Régimen Penal Tributario establecido en el Título IX de la Ley N° 27.430, fue fijada en cien mil pesos (\$100.000) por cada mes. Ese es el límite legal a la obligación del empleador que detrae el aporte y no lo ingresa al sistema, para que su conducta quede encuadrada (o no) en el ilícito delictual. No interesa si la cantidad retenida, apropiada y no ingresada corresponde al aporte de uno o de varios empleados; lo que

citada garantía constitucional -artículo 18 de la Constitución Nacional- y el anejo estado de inocencia que debe ser vencido por la efectiva y no presunta demostración de la conducta reprochable (...)" (del voto del doctor Costa, Considerando II).

⁵⁹² VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 337.

⁵⁹³ Ver Punto 3.5.1.2.1. VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 337. En el mismo sentido, HADDAD, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria 24.769 comentada*, Buenos Aires, Depalma, 3a. ed., 1997, pág. 68.

⁵⁹⁴ Sobre los montos en el Régimen Penal Tributario establecido en el Título IX de la Ley N° 27.430, ver Punto 3.5.1.2.1.

importa, a los fines de la configuración del delito, es que su sumatoria exceda la cantidad señalada por la ley. Retener y no ingresar un importe menor a cien mil pesos (\$100.000) por cada mes, no es punible como delito (si el aporte retenido y no ingresado es inferior al indicado en el citado artículo 7, se tratará de una infracción castigada por la normativa de la materia⁵⁹⁵).

3.E.2. En el ámbito provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

E.2.1. A nivel infraccional: La infracción de Defraudación

Hecho punible - Con sus diferencias en la redacción según las distintas legislaciones tributarias, las veintitrés provincias y la Ciudad

⁵⁹⁵ Resolución General (DGI) N° 3.756/1993 (B.O.: 29/10/1993) y sus modificatorias (VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 3a. ed., 2007, pág. 338). Hemos de recordar aquí la infracción prevista en el artículo 15, punto 1, inciso b) de la Ley N° 17.250, que hemos comentado en el Punto 3.4.1.3. Ver al respecto Resolución General (AFIP) N° 1.566/2003 (B.O.: 22/09/2003), Título I "Empleadores", Capítulo C "Falta de denuncia de los trabajadores y/o incumplimientos relativos a la retención de los aportes", artículos 5 a 7. Artículo 5, inciso b): "*Infracción prevista en el Artículo 15, punto 1, inciso b) de la Ley N° 17.250 y sus modificaciones (1.1.): multa equivalente a una vez el monto de los aportes y contribuciones que haya correspondido liquidar respecto de los trabajadores involucrados, cuando se trate de: b) incumplimiento a la retención de aportes sobre el total que corresponda. (...)*". Por su parte, en relación con los otros tributos sobre la nómina salarial que deben ingresarse al Sistema Único de la Seguridad Social, en materia infraccional, la Ley N° 26.063 establece en su artículo 10, dentro del Título IV "Agentes de Información, de Retención y Percepción de los Recursos de la Seguridad Social. Sanciones", que "*Los sujetos obligados a actuar como agentes de retención o percepción en los regímenes establecidos para el ingreso de las obligaciones correspondientes al Sistema Único de la Seguridad Social -excluidos los empleadores por la obligación de retener e ingresar los aportes de sus trabajadores dependientes- serán pasibles de las sanciones establecidas en los artículos 45 y 48 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, cuando incurran en las conductas tipificadas en los mencionados artículos*".

Autónoma de Buenos Aires en nuestro país tipifican en sus Códigos Fiscales o Tributarios respectivos la infracción de defraudación fiscal, en la que, en una de sus variantes (cuando el ilícito no es cometido por el contribuyente), el hecho punible consiste en que un agente de retención o de percepción tributario no deposite total o parcialmente y en forma dolosa, el tributo retenido o percibido, vencido el plazo de ingreso. Por otro lado, los supuestos de omisión de actuar como agente de retención o de percepción en materia tributaria, quedan en la órbita de los referidos Códigos bajo la figura de la omisión de impuestos. Es decir, bajo la infracción de defraudación fiscal quedan únicamente incriminados los agentes de retención o de percepción que, habiendo actuado como tales, no ingresan los importes retenidos o percibidos al vencimiento de los plazos establecidos para efectuar dichos ingresos.

El plazo para el ingreso del tributo retenido, percibido o recaudado (en su caso) resulta de normas no contenidas en los Códigos Fiscales o Tributarios⁵⁹⁶, excepto en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁵⁹⁷. Algunas legislaciones⁵⁹⁸ prevén que la infracción no se configurará si el agente ingresa el monto retenido, percibido o recaudado (según corresponda) dentro de un determinado período luego de vencido el plazo para efectuar el depósito.

La sanción prevista es la de multa, que se calcula ya sea en una cantidad de veces el monto del tributo defraudado según una escala determinada⁵⁹⁹ o bien en un

⁵⁹⁶ Debiendo acudir a normas reglamentarias como ser Resoluciones Generales de los respectivos Fiscos, decretos de los Poderes Ejecutivos provinciales, etcétera.

⁵⁹⁷ Ver nota [626].

⁵⁹⁸ Las provincias de Buenos Aires, Catamarca, Chaco, Córdoba, Entre Ríos, La Pampa, Mendoza, Neuquén, Río Negro, Santa Fe y Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur (ver notas [620], [603], [621], [604], [606], [609], [611], [613], [623], [616] y [618], respectivamente).

⁵⁹⁹ Las provincias de Chaco, Corrientes, Entre Ríos, Formosa, Jujuy, La Rioja, Misiones, Salta, San Luis, Santa Fe, Santiago del Estero, Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur y Tucumán (ver

porcentaje de este, también dentro de un rango establecido⁶⁰⁰. En las provincias de San Luis y Tierra del Fuego y Antártida e Islas del Atlántico Sur se contempla además la pena de clausura⁶⁰¹.

Sujetos activos - La infracción es cometida por los agentes de retención y de percepción. Algunas provincias refieren además a los agentes de recaudación en forma genérica:

notas [621], [605], [606], [607], [608], [610], [612], [624], [614], [616], [617], [618] y [619], respectivamente).

⁶⁰⁰ Las provincias de Buenos Aires, Catamarca, Chubut, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, las provincias de Córdoba, La Pampa, Mendoza, Neuquén, Río Negro, San Juan y Santa Cruz (ver notas [620], [603], [622], [626], [604], [609], [611], [613], [623], [625] y [615], respectivamente).

⁶⁰¹ Ver notas [614] y [618], respectivamente.

Catamarca⁶⁰², Córdoba⁶⁰³, Corrientes⁶⁰⁴,

⁶⁰² Artículo 58 del Código Tributario de Catamarca, dentro del Libro Primero - Parte General, Título Séptimo "Infracciones y Sanciones", Defraudación fiscal - Multa: *"Incurrir en defraudación fiscal y son punibles con multas graduables de ciento diez por ciento, (110%), al quinientos por ciento, (500%), del importe del tributo por el que total o parcialmente se defraudare al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad penal que correspondiere: (...) 2) Los agentes de retención, de percepción, o de recaudación que mantengan en su poder el importe de tributos retenidos, percibidos o recaudados después de haber vencido los plazos en que debieron ingresarlos al Fisco, salvo que: a) Prueben la imposibilidad de ingresarlos por fuerza mayor o disposición legal, judicial o administrativa. b) Hayan efectuado espontáneamente el pago de los importes retenidos, percibidos o recaudados, más la totalidad de los intereses que correspondan (intereses punitivos), dentro de los treinta (30) días posteriores al vencimiento. El dolo se presume por el solo vencimiento del plazo, salvo prueba en contrario (...). La sanción que establece el presente artículo será graduable del quince por ciento, (15%), al cien por ciento (100%), del impuesto no ingresado oportunamente por los agentes de retención, percepción y recaudación, en tanto haya mediado el pago de los importes retenidos, percibidos o recaudados dentro de los treinta, (30), días de vencido el término previsto en el apartado b) del inciso 2). La misma sanción será graduable del ciento uno por ciento (101%) al doscientos por ciento (200%) cuando haya mediado el pago dentro de los treinta (30) días posteriores al vencimiento del plazo establecido en el párrafo precedente. No corresponderá esta sanción cuando fuera de aplicación un recargo especial establecido por este Código o por leyes tributarias especiales, para un tributo en particular".*

⁶⁰³ Artículo 81 del Código Tributario de Córdoba, dentro del Libro Primero - Parte General, Título Séptimo "Infracciones y Sanciones. Caducidad de beneficios impositivos", Defraudación Fiscal. Sanciones: *"Incurrir en defraudación fiscal y son punibles con multas graduables entre un cincuenta por ciento (50%) y un seiscientos por ciento (600%) del importe del tributo en que se defraudare o se intentase defraudar al Fisco, y/o clausura por diez (10) a treinta (30) días, sin perjuicio de la responsabilidad penal por delitos comunes y por delitos previstos en la Ley Penal Tributaria: (...) 2) Los agentes de retención o de percepción o recaudación que mantengan en su poder el importe de tributos retenidos o percibidos después de haber*

vencido el plazo en que debieron abonarlos al Fisco. El dolo se presume por el solo vencimiento del plazo, salvo prueba en contrario. La multa que se establece en relación a la infracción prevista en el inciso 2) del presente artículo, se reducirá de pleno derecho a un diez por ciento (10%) de su mínimo legal cuando el agente de retención, percepción y/o recaudación que habiendo presentado en término la declaración jurada, ingresare y/o regularizare espontáneamente el importe de la retención, percepción y/o recaudación, con más los recargos resarcitorios y la multa reducida, hasta treinta (30) días corridos posteriores al vencimiento establecido por las normas legales para el ingreso. La reducción será a un veinte por ciento (20%) del mínimo legal en el mismo supuesto al previsto en el párrafo precedente, siempre que el ingreso y/o regularización del importe de la retención, percepción y/o recaudación, con más los recargos resarcitorios y la multa reducida, se produzca hasta sesenta (60) días corridos posteriores al vencimiento establecido por las normas legales para el ingreso. En el supuesto de no abonarse la multa reducida conjuntamente con los demás conceptos adeudados, deberá sustanciarse la correspondiente instancia sumarial prevista en el artículo 86 de este Código, sin reducción alguna".

⁶⁰⁴ Artículo 38 del Código Fiscal de Corrientes, dentro del Libro Primero - Parte General, Título Octavo "Infracciones y sanciones tributarias", Defraudación: *"(...) incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas de una hasta diez veces el impuesto que total o parcialmente se defraudara al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad por delitos comunes: (...) b) Los agentes de retención o recaudación que mantengan en su poder impuestos retenidos, después de haber vencido los plazos en que debieron hacerlos ingresar al fisco, salvo que pruebe la imposibilidad de efectuarlos por fuerza mayor o disposición legal, judicial o administrativa. La defraudación fiscal se considerará como consumada, cuando se hayan realizado los hechos y/o maniobras indicados en los incisos a) y b), aunque no haya vencido todavía el término en que debieron cumplir las obligaciones fiscales".*

Entre Ríos⁶⁰⁵, Formosa⁶⁰⁶, Jujuy⁶⁰⁷, La

⁶⁰⁵ Artículo 53 del Código Fiscal de Entre Ríos, dentro del Libro Primero – Parte General, Título VII “De las infracciones y sanciones tributarias”: “Constituirá defraudación tributaria, sin perjuicio de la responsabilidad penal: (...) b) No ingresar en el término previsto para hacerlo los tributos retenidos, percibidos o recaudados por los agentes de retención, percepción o recaudación, salvo cuando se acredite la imposibilidad de efectuarlos por causa de fuerza mayor o disposición legal, judicial o administrativa”. Artículo 54 del Código citado: “La defraudación tributaria será sancionada con una multa graduable de una (1) a diez (10) veces el importe del tributo evadido”. Artículo 60 del mismo cuerpo legal: “Los agentes de retención, percepción o recaudación que no ingresen los importes retenidos, percibidos o recaudados dentro del término previsto para hacerlo y siempre que dichos importes se ingresaren espontáneamente, deberán abonar una multa del ciento por ciento (100%) que se reducirá al cincuenta por ciento (50%) si el ingreso se realizara dentro de los sesenta (60) días corridos siguientes al vencimiento del término para hacerlo. Cuando la conducta del responsable y las demás circunstancias lo aconsejen, la Administradora podrá reducir hasta en un ochenta por ciento (80%) la sanción pertinente siempre que el ingreso se efectúe dentro de los diez (10) días corridos siguientes al término para hacerlo. La Administradora podrá mediante resolución fundada remitir total o parcialmente la multa del presente artículo a los agentes de recaudación por la falta de ingreso en término, siempre que con anterioridad se hubiera convenido formalmente un resarcimiento o interés punitivo por el atraso y la conducta del agente y demás circunstancias del caso lo aconsejen. La multa prevista en este artículo quedará devengada por el solo hecho del incumplimiento a la fecha en que éste se produzca y deberá abonarse juntamente con el ingreso de los importes retenidos, percibidos o recaudados”.

⁶⁰⁶ Artículo 51 del Código Fiscal de Formosa, dentro del Libro Primero - Parte General, Título VII “Infracciones y sanciones”, Capítulo II “De las infracciones materiales”, Sección II “Defraudación”: “Incurren en defraudación fiscal y son punibles con multas graduables de dos (2) a diez (10) veces el importe del tributo en que se defraudare o se intentase defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad penal por delitos comunes (...) 2) Los agentes de retención, percepción o recaudación que mantengan en su poder el importe de los tributos retenidos o percibidos después de haber vencido el plazo en que debieron abonarlos al

Fisco. El dolo se presume por el solo vencimiento del plazo, salvo prueba en contrario. No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo”.

⁶⁰⁷ Artículo 52 del Código Fiscal de Jujuy, dentro del Libro Primero - Parte General, Título Séptimo “Intereses, ilícitos y sanciones”: “Serán pasibles de multas graduables entre dos (2) y diez (10) veces los tributos retenidos, percibidos o recaudados, los agentes de retención, percepción o recaudación que los mantengan en su poder después de haber vencido los plazos en que debieron ingresarlos al Fisco. No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención, percepción o recaudación, cuando estas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo”.

Pampa⁶⁰⁸, La Rioja⁶⁰⁹, Mendoza⁶¹⁰,

⁶⁰⁸ Artículo 51 del Código Fiscal de La Pampa, dentro del Libro Primero - Parte General, Título Octavo "De los intereses, infracciones y delitos fiscales", Capítulo II "De las infracciones", Defraudación fiscal. Multa: *"Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de una multa graduable entre un cincuenta por ciento (50%) y un quinientos por ciento (500%) del impuesto por el que total o parcialmente se defraudare al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad penal: (...) b) Los agentes de recaudación que mantengan en su poder importes de impuestos retenidos, después de haber vencido los plazos en que debieron hacerlos ingresar al Fisco, salvo que: 1. Prueben la imposibilidad de pago, por fuerza mayor o por disposición legal, judicial o administrativa; 2. Hayan efectuado espontáneamente el pago de los impuestos retenidos o percibidos, más la totalidad de los intereses que correspondan, dentro de los treinta (30) días posteriores al vencimiento"*.

⁶⁰⁹ Artículo 44 del Código Tributario de La Rioja, dentro del Libro Primero - Parte General, Título Octavo "De las infracciones a las obligaciones y deberes fiscales": *"Incurrirán en defraudación fiscal, y serán pasibles de multas de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el tributo en que se defraudó al Fisco o se haya pretendido defraudarlo, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: (...) b) Los agentes de recaudación, percepción o de retención que mantengan en su poder impuestos retenidos, después de haber vencido los plazos en que debieron hacerlos ingresar al fisco, salvo que prueben la imposibilidad de efectuarlo por fuerza mayor, o por disposición legal, judicial o administrativa"*.

⁶¹⁰ Artículo 58 bis del Código Fiscal de Mendoza, dentro del Libro Primero - Parte General, Capítulo VIII "Infracciones y sanciones": *"Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de una multa graduable desde el treinta por ciento (30%) hasta el ochocientos por ciento (800%) del importe total o parcialmente dejado de ingresar, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes, los agentes de retención, recaudación y/o percepción que mantengan en su poder impuestos retenidos, recaudados y/o percibidos después de haber vencido los plazos en que debieron abonarlos al fisco, salvo que prueben la imposibilidad de ingresarlos por fuerza mayor o disposición judicial o administrativa. No constituirá defraudación, y será de aplicación el artículo 57 cuando se verifiquen las siguientes circunstancias en forma concurrente: 1. Cuando la demora en el ingreso de las sumas retenidas y/o percibidas no supere los cinco días*

hábiles posteriores a los vencimientos previstos. 2. El ingreso de las sumas retenidas y/o percibidas por parte del agente se efectúe en forma espontánea, con los intereses correspondientes. 3. El agente no registre pagos de retenciones y/o percepciones extemporáneos durante el período fiscal".

Misiones⁶¹¹, Neuquén⁶¹², San Luis⁶¹³, Santa

⁶¹¹ Artículo 69 del Código Fiscal de Misiones, dentro del Libro I - Parte General, Título VIII "De los intereses e infracciones a las obligaciones y deberes fiscales", Defraudación - Multas: *"Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables entre dos (2) y diez (10) veces el monto del gravamen que total o parcialmente se haya defraudado o intentado defraudar al fisco, sin perjuicio de la responsabilidad penal por delitos comunes: (...) b) los agentes de recaudación que mantengan en su poder impuestos retenidos después de haber vencido los plazos en que debieron hacerlos ingresar al fisco, salvo que prueben la imposibilidad de efectuarlos por fuerza mayor o disposición legal, judicial o administrativa (...)".*

⁶¹² Artículo 66 del Código Fiscal de Neuquén, dentro del Libro Primero - Parte General, Título Noveno "De las infracciones a las obligaciones y deberes fiscales", Defraudación fiscal: *"Incurrirán en defraudación fiscal, y serán pasibles de una multa graduable entre el cien por ciento (100%) y el cuatrocientos por ciento (400%) del monto que total o parcialmente se haya defraudado o intentado defraudar al fisco, y sin perjuicio de la responsabilidad penal por la comisión de delitos comunes: (...) b) Los agentes de retención, percepción o recaudación que mantengan en su poder impuestos retenidos, percibidos o recaudados después de haber vencido los plazos en que debieron hacerlos ingresar al fisco".* Artículo 55 del Código citado: *"La simple mora en el pago de los gravámenes por parte de los agentes de retención, percepción y recaudación, cuando se pague espontáneamente, hace surgir la obligación de abonar juntamente con aquellos, un recargo que resulta de aplicar la siguiente escala sobre el impuesto adeudado, debidamente ajustado, de acuerdo con lo que establece este Código Fiscal: a) Hasta cinco (5) días corridos de atraso: dos por ciento (2%) del impuesto que se ingrese fuera de término. b) Hasta diez (10) días corridos de atraso: diez por ciento (10%) del impuesto que se ingrese fuera de término. c) Hasta treinta (30) días corridos de atraso: veinte por ciento (20%) del impuesto que se ingrese fuera de término. d) Hasta noventa (90) días corridos de atraso: cuarenta por ciento (40%) del impuesto que se ingrese fuera de término. e) Hasta ciento ochenta (180) días corridos de atraso: sesenta por ciento (60%) del impuesto que se ingrese fuera de término. f) Hasta trescientos sesenta (360) días corridos de atraso: ochenta por ciento (80%) del impuesto que se ingrese fuera de término. g) Más de trescientos sesenta (360) días*

corridos de atraso: cien por ciento (100%) del impuesto que se ingrese fuera de término. La aplicación del recargo por simple mora en el pago del impuesto, es automática y no requiere pronunciamiento alguno de juez administrativo, debe hacerse efectiva con el pago del impuesto e intereses, y se debe identificar la imputación a dicho concepto como lo disponga la Dirección Provincial de Rentas. El recargo previsto por el presente Artículo es liberatorio de la sanción establecida en los Artículos 65 y 66 de este cuerpo legal".

⁶¹³ Artículo 64 del Código Tributario de San Luis, dentro del Libro Primero - Parte General, Título Séptimo "Infracciones y sanciones", Defraudación fiscal - Multas: *"Incurrirán en defraudación fiscal y son punibles con multas graduables de TRES (3) a DIEZ (10) veces el importe actualizado del tributo en que se defraudare o intentase defraudar al Fisco y clausura por CINCO (5) a VEINTE (20) días, sin perjuicio de la responsabilidad penal por los delitos comunes: (...) b) Los agentes de retención, percepción o recaudación que mantengan en su poder el importe de tributos retenidos o percibidos después de haber vencido el plazo en que debieron abonarlo al Fisco. El dolo se presume por el solo vencimiento del plazo, salvo prueba en contrario (...)".*

Cruz⁶¹⁴, Santa Fe⁶¹⁵, Santiago del Estero⁶¹⁶, Tierra del Fuego, Antártida e Islas del

⁶¹⁴ Artículo 56 del Código Fiscal de Santa Cruz, dentro del Libro I - Parte General, Título XI "De las infracciones a las obligaciones y deberes fiscales", Defraudación. Multa: *"Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas desde un cincuenta por ciento (50%) hasta doscientos por ciento (200%) del monto del gravamen defraudado al Fisco: (...) b) los agentes de recaudación, retención y/o percepción que mantengan en su poder impuestos recaudados, retenidos y/o percibidos después de haber vencido los plazos en que debieron hacerlos ingresar al Fisco. El dolo se presume por el solo vencimiento del plazo, salvo que prueben la imposibilidad de efectuarlo por fuerza mayor o disposición legal, judicial o administrativa (...)"*.

⁶¹⁵ Artículo 90 del Código Fiscal de Santa Fe, dentro del Libro Primero - Parte General, Título Séptimo "De las infracciones y sanciones", Defraudación. Agentes de retención, percepción y recaudación. Reducción de sanciones: *"Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de la multa detallada en el artículo anterior, los agentes de percepción, de retención o de recaudación que mantengan en su poder impuestos percibidos, retenidos o recaudados, después de haber vencido los plazos en que debieron ingresarlos al Fisco, salvo que prueben la imposibilidad de hacerlo por fuerza mayor o disposición legal, judicial o administrativa, y lo establecido en el párrafo siguiente. Si el ingreso del gravamen retenido, percibido o recaudado se efectuara en forma espontánea dentro de los treinta (30) días corridos siguientes al del vencimiento, la infracción será pasible de una multa reducida, aplicada de oficio, y que será graduada a razón del 3% diario por día de atraso en dicho pago"*.

⁶¹⁶ Artículo 111 del Código Tributario de Santiago del Estero, dentro del Libro Primero, Título Décimo "Infracciones y sanciones", Capítulo Primero "De la calificación y graduación de las sanciones", Defraudación fiscal: *"Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de una multa graduable entre dos y diez veces el monto del gravamen en que total o parcialmente se haya defraudado al fisco: (...) b) Los agentes de retención, percepción o recaudación que mantengan en su poder impuestos retenidos, percibidos o recaudados después de haber vencido los plazos en que debieron hacerlos ingresar al fisco, salvo que prueben la imposibilidad de efectuarlos por fuerza mayor o disposición legal, judicial o administrativa (...)"*.

Atlántico Sur⁶¹⁷ y Tucumán⁶¹⁸.

Acción típica - La acción castigada consiste en mantener en su poder el agente de retención, de percepción o de recaudación (en su caso) tributos, después de haber vencido los plazos en que debieron hacerlos ingresar al Fisco.

⁶¹⁷ Artículo 121 del Código Fiscal de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, dentro del Libro Primero - Parte General, Título Noveno "Sanciones e ilícitos", Defraudación fiscal. Multa: *"Incurrirán en defraudación fiscal y son punibles con multas graduables de tres (3) a diez (10) veces el importe del tributo en que se defraudare o se intentase defraudar al Fisco, y/o clausura por diez (10) a treinta (30) días, sin perjuicio de la responsabilidad penal por delitos comunes y por delitos previstos en la ley penal tributaria: (...) 2) Los agentes de retención o de percepción o recaudación que mantengan en su poder el importe de tributos retenidos o percibidos después de haber vencido el plazo en que debieron abonarlos al Fisco. El dolo se presume por el solo vencimiento del plazo, salvo prueba en contrario. La multa que se establece en el presente artículo se reducirá al cien por ciento (100%) del impuesto no ingresado oportunamente por los agentes de retención, percepción y recaudación, en tanto haya mediado el pago de los importes retenidos o percibidos hasta diez (10) días después del vencimiento establecido por las normas legales. Asimismo, la multa establecida por el presente artículo sólo será de aplicación cuando existiere intimación, actuaciones o expedientes en trámite, vinculados con la situación fiscal del contribuyente o responsable o cuando se hubiera iniciado inspección"*.

⁶¹⁸ Artículo 86 del Código Tributario de Tucumán, dentro del Libro Primero - Parte General, Título IV "Infracciones y Sanciones", Capítulo II "Infracciones y Sanciones en Particular", Defraudación: *"Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a diez (10) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: (...) 2. Los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que mantengan en su poder tributos retenidos y/o percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco"*.

Las provincias de Buenos Aires⁶¹⁹, Chaco⁶²⁰,

⁶¹⁹ Artículo 62 del Código Fiscal de Buenos Aires, dentro del Libro Primero - Parte General, Título IX "De las infracciones a las obligaciones y deberes fiscales": "Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de una multa graduable entre un cincuenta por ciento (50%) y un trescientos por ciento (300%) del monto del gravamen defraudado al Fisco: (...) b) Los agentes de percepción o de retención que mantengan en su poder impuestos percibidos o retenidos, después de haber vencido los plazos en que debieron ingresarlos al Fisco. No se configurará la defraudación cuando la demora en el ingreso de las sumas recaudadas con más los intereses y recargos correspondientes no supere los diez (10) días hábiles posteriores a los vencimientos previstos". Artículo 64 del Código citado: "(...) La multa prevista en el artículo 62 inciso b), se reducirá de pleno derecho a un tercio (1/3) del mínimo legal, cuando los agentes de recaudación que hayan presentado en término sus declaraciones juradas, ingresen las sumas recaudadas, con más los intereses y recargos -juntamente con la multa reducida-, entre los diez (10) y los treinta (30) días posteriores al vencimiento previsto con carácter general para el ingreso. La reducción será a los dos tercios (2/3) del mínimo legal, en el mismo supuesto, siempre que el ingreso de las sumas recaudadas, con más los intereses y recargos -juntamente con la multa reducida-, se produzca hasta los sesenta (60) días posteriores al vencimiento previsto con carácter general para el ingreso. En ambos casos, no se instruirá sumario alguno y se extinguirá la acción penal en curso, en la medida que no exista sentencia firme, o se dispensará a la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires de realizar la denuncia cuando la misma aún no se hubiere incoado. En el supuesto de no abonarse la multa reducida conjuntamente con los demás conceptos adeudados, deberá sustanciarse la correspondiente instancia sumarial prevista en el artículo 68, sin reducción alguna, subsistiendo el ejercicio de la acción penal que correspondiere".

⁶²⁰ Artículo 34 del Código Tributario de Chaco, dentro del Libro Primero, Título Séptimo "Infracciones y Sanciones", Capítulo Primero "De la calificación y graduación de las sanciones": "(...) serán pasibles de multas cuyos importes serán equivalentes a entre una y diez veces el monto del impuesto omitido y actualizado de conformidad con lo previsto por los artículos 225° y siguientes de este Código, sin perjuicio de los recargos y otras multas que pudieran corresponder y de la responsabilidad criminal por delitos comunes (...)

Chubut⁶²¹, Corrientes, La Pampa, La Rioja,

los agentes de retención que mantengan en su poder impuestos retenidos, después de haber vencido los plazos en que debieron hacerlos ingresar". Artículo 4 de la Resolución General de la Administración Tributaria Provincial (A.T.P.) N° 1.660/2010: "(...) serán pasibles de una multa entre una y diez veces el impuesto omitido, sin perjuicio de los recargos y otras multas que pudieran corresponder y de la responsabilidad penal por delitos comunes (...) los agentes de retención que mantengan en su poder impuestos retenidos, después de haber vencido los plazos en que debieron hacerlos ingresar". Artículo 5 de la Resolución citada: "Constituirá infracción fiscal, salvo prueba en contrario; cualquiera de las siguientes o análogas circunstancias originadas con motivo de una fiscalización, correspondiendo la aplicación de las sanciones que se indican seguidamente: (...) e) Falta de ingreso de retenciones y/o percepciones practicadas después del vencimiento del plazo en que debieron ser ingresadas al fisco: se aplicará cuatro (4) veces el impuesto omitido. Sin embargo, si la omisión de ingresar fuese reconocida y regularizada en forma voluntaria ante el fisco, por el interesado dentro del plazo de quince (15) días de su notificación, no mediando reincidencia, se reducirá a dos (2) veces el impuesto omitido". Artículo 6 de la misma Resolución: "Las sanciones establecidas en el artículo anterior podrán modificarse excepcionalmente, cuando a juicio de la Administración General existieren hechos o circunstancias atenuantes o agravantes (magnitud de la deuda omitida, conducta tributaria, reincidencia, etc.) atendiendo a las constancias particulares del sumario respectivo".

⁶²¹ Artículo 44 del Código Fiscal de Chubut, dentro del Libro Primero - Parte General, Título Octavo "De las infracciones a las obligaciones y deberes fiscales", Defraudación. Multa: "Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas desde un 50% (cincuenta por ciento) hasta 500% (quinientos por ciento) del monto de la deuda omitida y la actualización si correspondiera, con exclusión de los recargos de los artículos 38 y 39, en que se defraudara al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: (...) 2. Los agentes de retención y/o percepción que mantengan en su poder impuestos retenidos y/o percibidos después de haber vencido los plazos en que debieron hacerlos ingresar al Fisco. El dolo se presume por el solo vencimiento del plazo, salvo que prueben la imposibilidad de efectuarlo por fuerza mayor o disposición legal, judicial o

Mendoza, Misiones, Neuquén, Río Negro⁶²², Salta⁶²³, San Juan⁶²⁴, Santa Cruz, Santa Fe y

administrativa”.

⁶²² Artículo 56 del Código Fiscal de Río Negro, dentro del Libro Primero - Parte General, Título Octavo "De las infracciones a las obligaciones y deberes fiscales": *“Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de una multa graduable entre el ciento por ciento (100%) y el doscientos por ciento (200%) del monto que total o parcialmente se haya defraudado o intentado defraudar al Fisco: (...) b) Los Agentes de Percepción o Retención que mantengan en su poder impuestos percibidos o retenidos, después de vencidos los plazos en que debieron ingresarlos al Fisco. Cuando el monto adeudado sea ingresado dentro de los diez (10) días de haber sido intimado por el Fisco, la multa se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) del monto recaudado”*.

⁶²³ Artículo 39 del Código Fiscal de Salta, dentro del Libro Primero - Parte General, Título Octavo "De las infracciones a las obligaciones y deberes fiscales", Defraudación - Multa: *“Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas equivalentes de una vez hasta cinco veces el impuesto en que se defraudara al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: (...) 2) Los agentes de retención o percepción que retengan en su poder impuestos o contribuciones, después de haber vencido los plazos en que debieron ingresarlos al Fisco, excepto las situaciones previstas en el segundo párrafo del artículo 38. El dolo se presume por el solo vencimiento de los plazos, salvo que prueben la imposibilidad de haberlo cumplido por fuerza mayor o disposición legal, judicial o administrativa. En el caso de este inciso, la defraudación fiscal se considerará consumada cuando se hayan realizado los hechos o maniobras indicadas en el inciso 1) aun cuando no haya vencido todavía el término en que debieran depositarse las respectivas obligaciones fiscales”*. Artículo 13 de la Resolución General de la Dirección General de Rentas Nº 8/2003 Régimen General de retención del Impuesto a las Actividades Económicas: *“El incumplimiento de las obligaciones y deberes formales y sustanciales emergentes de la presente Resolución hará pasible a los infractores de los accesorios y sanciones previstos en el Código Fiscal, sin perjuicio de las acciones penales que correspondiere por configuración de hechos tipificados en los Art. 39, 40 y concordantes del Código Fiscal”*.

⁶²⁴ Artículo 51 del Código Tributario de San Juan, dentro del Libro Primero, Título Noveno "Del

Santiago del Estero señalan *“impuestos”*; la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁶²⁵ indica *“gravamen”*; mientras que la provincia de Salta menciona *“impuestos y contribuciones”*. Únicamente la provincia de Entre Ríos alude a no ingresar el tributo retenido, percibido o recaudado en el término previsto para hacerlo⁶²⁶.

Elemento subjetivo - En algunos Estados provinciales⁶²⁷, el dolo del agente de retención, de percepción o de recaudación (en su caso) se presume por el solo vencimiento del plazo, salvo prueba en contrario, como que el sujeto demuestre la imposibilidad de ingresar el tributo retenido, percibido o recaudado (según corresponda) por fuerza mayor o por disposición legal,

tributario penal": *“Incurrirán en Defraudación Fiscal y serán pasibles de multa graduable desde un ciento por ciento (100%) hasta un mil por ciento (1.000%) del impuesto en que total o parcialmente se defraudare al fisco, sin perjuicio de la responsabilidad penal: (...) b) Los agentes de retención o de percepción que mantengan en su poder impuestos retenidos o percibidos después de haber vencido los plazos en que debieron hacerlos ingresar al fisco, salvo que prueben la imposibilidad de ingresarlo por caso fortuito, fuerza mayor o disposición legal, judicial o administrativa”*.

⁶²⁵ Artículo 113 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, dentro del Título I "Parte General", Capítulo XIII "De las infracciones y sanciones", Responsabilidad de los agentes de recaudación: *“Los agentes de retención o de percepción que mantuvieren en su poder gravámenes retenidos o percibidos después de haber vencido el plazo para ingresarlos previsto en el artículo 105 del presente Código, incurrirán en defraudación y son pasibles de una multa graduable entre el doscientos por ciento (200%) hasta el mil por ciento (1000%) del gravamen retenido o percibido. No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo (...)”*.

⁶²⁶ Ver nota [606].

⁶²⁷ Catamarca, Chaco, Chubut, Córdoba, Formosa, Salta, San Luis, Santa Cruz y Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur (ver notas [603], [621], [622], [604], [607], [624], [625], [615] y [618], respectivamente).

judicial o administrativa⁶²⁸. Otros⁶²⁹, por su parte, disponen que no se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando estas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo. Asimismo, las provincias de Corrientes y Salta establecen que la infracción se considerará como consumada cuando se hayan realizado los hechos y/o maniobras indicados en el Código Fiscal, aunque no haya vencido todavía el término en que los agentes debieron cumplir las obligaciones fiscales⁶³⁰. Aquellos consisten en cualquier hecho, aserción, omisión, ocultación o en general cualquier maniobra con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones fiscales que les incumben (en el caso, ingresar el tributo al Fisco).

Superposición con el delito de Apropiación indebida de tributos (artículo 4 del Régimen Penal Tributario establecido en el Título IX de la Ley N° 27.430⁶³¹) - Del mismo modo en que señalábamos la superposición de la infracción de Defraudación fiscal tipificada en el artículo 48 de la Ley N° 11.683 con el delito de Apropiación indebida de tributos (artículo 4 del Régimen Penal Tributario establecido en el Título IX de la Ley N° 27.430⁶³²), también puede advertirse que la infracción de defraudación fiscal según lo regulado en las legislaciones provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (Códigos Fiscales o Tributarios) no dista mucho del delito de apropiación indebida de tributos referido a los tributos provinciales y

de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, salvo por la estipulación, en la figura delictual, para la configuración del ilícito, de un monto mínimo de cien mil pesos (\$100.000) por mes y de un plazo de treinta (30) días corridos desde el vencimiento del plazo de ingreso del tributo retenido o percibido al Fisco.

Por tal motivo, entendemos que resulta de aplicación a la infracción de defraudación fiscal en el supuesto que estamos tratando lo desarrollado arriba en cuanto a los sujetos activos, la acción típica y el elemento subjetivo respecto del delito de apropiación indebida de tributos, con las adecuaciones necesarias. Al respecto, hemos de recordar que la figura delictual abarca tanto tributos nacionales como provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por lo que los sujetos activos pueden ser agentes de retención o de percepción de los tres tipos de tributos, mientras que el ilícito infraccional, en las provincias y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, solamente comprende sus respectivos gravámenes, por lo que los sujetos activos pueden ser agentes de retención, de percepción o de recaudación (en su caso) de aquellos. Las otras distinciones versan sobre el monto umbral de punibilidad y el momento de la consumación del ilícito, previstos en el delito, no así en la infracción. Nótese incluso que en tres jurisdicciones se mantiene la presunción *iuris et de iure* según la cual “no se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando estas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo”, la que, como vimos anteriormente, fue otrora eliminada por la Ley Penal Tributaria N° 24.769 al derogar el Régimen Penal Tributario establecido en la Ley N° 23.771. Asimismo, en la descripción de la acción castigada, las provincias (a excepción de la de Entre Ríos) y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires refieren a mantener (el agente de retención, de percepción o de recaudación -en su caso-) en su poder el tributo retenido, percibido o recaudado (según corresponda), expresión

⁶²⁸ Causal eximente de responsabilidad prevista en las provincias de Catamarca, Chubut, Corrientes, Entre Ríos, La Pampa, La Rioja, Mendoza, Misiones, Salta, San Juan, Santa Fe, Santa Cruz y Santiago del Estero (ver notas [603], [622], [605], [606], [609], [610], [611], [612], [624], [625], [616], [615] y [617], respectivamente).

⁶²⁹ La Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las provincias de Formosa y Jujuy (ver notas [626], [607] y [608], respectivamente).

⁶³⁰ Ver notas [605] y [624], respectivamente.

⁶³¹ Ver Punto 3.5.1.2.1.

⁶³² Ver Puntos 3.5.1.1. y 3.5.1.2.1.

que también había sido cambiada por la Ley Penal Tributaria N° 24.769 según lo visto antes y que Villegas señalaba que, en definitiva, lo que estaba queriendo indicar era que lo reprimido es no ingresar en término importes retenidos o percibidos.

Nos permitimos, en consecuencia, hacer extensivas a la infracción de defraudación fiscal prevista en las legislaciones provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (Códigos Fiscales o Tributarios), en particular en el caso de los agentes de retención, de percepción o de recaudación (según corresponda) que no ingresaren, total o parcialmente, el tributo retenido, percibido o recaudado después de haber vencido los plazos en que debieron ingresarlos al Fisco; y el delito de apropiación indebida de tributos referido a los tributos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires tipificado en el artículo 4 del Régimen Penal Tributario establecido en el Título IX de la Ley N° 27.430, las conclusiones expuestas *supra* referidas a la superposición entre la infracción de Defraudación fiscal del artículo 48 de la Ley N° 11.683, y el delito de apropiación indebida de tributos del artículo 4 del Régimen Penal Tributario establecido en el Título IX de la Ley N° 27.430, con las adecuaciones correspondientes.

E.2.2. A nivel delictual: El delito de Apropiación indebida de tributos

Nos remitimos a la caracterización del delito efectuada en el Punto 3.5.1.2.1., con las adecuaciones correspondientes y asimismo con la apuntada superposición con la infracción de Defraudación fiscal prevista en los Códigos Fiscales o Tributarios provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en el Punto 3.5.2.1.

3.E.3. Conclusiones intermedias acerca de los agentes de retención en el derecho penal tributario

(a) La legislación argentina tipifica distintos ilícitos, tanto a nivel infraccional como delictual, en los ámbitos nacional,

provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, de los que pueden resultar, como sujetos activos, los agentes de retención

(b) En el ámbito nacional, a nivel infraccional, la Ley N° 11.683 en su artículo 48 reprime con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el tributo retenido, a los agentes de retención que lo mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieron ingresarlos al Fisco. Conforme la norma, no se admitirá excusación basada en la falta de la existencia de la retención, cuando ésta se encuentre documentada, registrada, contabilizada, comprobada o formalizada de cualquier modo. Por su parte, respecto de los agentes de retención de los Recursos de la Seguridad Social, también se encuentran tipificadas diversas infracciones con pena de multa en la normativa de la materia (Ley N° 17.250, artículo 15, punto 1, inciso b; Resolución General DGI N° 3.756/1993; Resolución General AFIP N° 1.566/2003; Ley N° 26.063, artículo 10).

(c) Infracción de Defraudación (artículo 48 de la Ley N° 11.683) – Hecho punible - El análisis del precepto permite concluir en que, habiéndose configurado el descuento que implica la retención, quien se hace de esos fondos se los guarda y no los entrega al Fisco al vencer el plazo del ingreso. Si de alguna manera se documentó o registró la retención, su situación es peor, ya que no puede alegar que esa anotación fue ficticia. Asimismo, el ilícito requiere resultado dañoso, por lo que el mantenimiento en su poder por parte del agente de retención del tributo retenido después del plazo en que debía ser ingresado, hace nacer la responsabilidad punible, sin que sea necesaria la intimación por parte del Fisco Nacional para el ingreso de las sumas retenidas (Villegas).

(d) Acción típica - Cuando la norma habla de "*mantener en su poder*", describe aparentemente un comportamiento positivo, pero lo punible es la conducta omisiva del no ingreso. La frase, por otro lado, implica que la detracción debe ser efectuada en forma real,

y que no puede tratarse de una mera ficción contable, ya que si los fondos no estuvieron en la efectiva disposición del agente, éste no pudo mantenerlos en su poder (Villegas).

(e) Elemento subjetivo - Si bien no surge expresamente del texto legal citado, la doctrina ha sido coincidente en cuanto a que la conducta de retentistas que describe el precepto es dolosa. Por su parte, la jurisprudencia fue oscilante al respecto en un principio, y algunos fallos se inclinaron a sostener que la infracción era instantánea y se cometía por omisión, con una objetividad que hacía innecesaria toda indagación sobre la culpa o el dolo del imputado. Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación consagró el principio de personalidad de la pena en el fallo dictado en la causa "Parafina del Plata" (voto mayoritario), *"...que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente"*. En virtud de lo expuesto, es carga del Fisco Nacional determinar y probar la existencia del dolo requerido por el tipo penal a fin de tener por comprobado el mantenimiento doloso de las retenciones. Tal dolo consiste en la conciencia de que la maniobra es fraudulenta y que, al desplegarla, se actuó con falsedad. El infractor debe ser detectado por el Fisco con las retenciones en su poder, vencido el término para su depósito: el mantenimiento doloso de las retenciones supone permanencia en el tiempo de la acción típica de no ingresar (Villegas).

(f) A nivel delictual, el artículo 4 del Régimen Penal Tributario dispuesto en el Título IX de la Ley N° 27.430 (régimen que reconoce como antecedentes legislativos el Régimen Penal Tributario de la Ley N° 23.771 y la Ley Penal Tributaria N° 24.769, con las modificaciones introducidas por la Ley N° 26.735) tipifica el delito de Apropiación indebida de tributos, reprimiendo con prisión de dos (2) a seis (6) años al agente de retención de tributos nacionales, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días

corridos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido, siempre que el monto no ingresado superare la suma de cien mil pesos (\$100.000) por cada mes. Por su parte, siguiendo un esquema similar, el artículo 7 del citado Régimen contempla el delito de Apropiación indebida de Recursos de la Seguridad Social, que castiga con prisión de dos (2) a seis (6) años al empleador que no depositare, total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes con destino al sistema de la seguridad social, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$100.000), por cada mes.

(g) Delito de Apropiación indebida de tributos – Hecho punible - Consiste en que un agente de retención tributario no deposite total o parcialmente y en forma dolosa, el tributo retenido, dentro de los treinta días corridos de vencido el plazo de ingreso, y siempre que el monto no ingresado supere la suma que indica la ley. La norma despenaliza los supuestos de omisión de actuar como agente de retención en materia tributaria, los cuales quedan exclusivamente en la órbita de la Ley N° 11.683. Bajo la figura delictual quedan únicamente incriminados los agentes de retención que, habiendo actuado como tales, no ingresan los importes retenidos al vencimiento de los plazos establecidos para efectuar dichos ingresos (Bertazza y Marconi). Asimismo, se trata de un delito de resultado, esto es, requiere resultado dañoso, puesto que la falta de ingreso del tributo retenido perjudica pecuniariamente al Estado que necesita contar con esos fondos, y, para su configuración, es necesario que la retención se practique en forma efectiva y no se trate de una mera ficción contable (Villegas).

(h) Acción típica – La redacción utilizada en la norma está señalando que se reprime el hecho de retener total o parcialmente los tributos, lo cual implica, por fuerza, que el sujeto debe haberlos tenido previamente -primero debe tenerlos para luego re-tenerlos-; de lo contrario sería imposible el hecho de retenerlos, ya que nunca se los

tuvo (Haddad). La retención debe extenderse más allá de los (según la redacción actual del texto) treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso. Los plazos de ingreso surgen de la ley del tributo de que se trate, y a ellos el Régimen Penal Tributario adiciona un plazo de gracia de -al presente- treinta (30) días corridos contados a partir del vencimiento del término original otorgado para el ingreso. El vencimiento de este último plazo sin que se produzca el depósito, significa la consumación del delito (Villegas).

(i) Elemento subjetivo - Si bien, a nuestro entender, el texto del precepto no hace referencia explícita al elemento subjetivo de este ilícito, por lo cual podría retomarse la vieja discusión de si se trata de un delito meramente objetivo que se configura con la simple materialidad de la omisión del depósito, nuestra Corte Suprema ha mantenido una inveterada jurisprudencia desde los precedentes dictados en las causas "Parafina del Plata" y "Usandizaga, Perrone y Juliarena", justamente en casos de agentes de retención, en los cuales nuestro Máximo Tribunal consagró el principio de personalidad de la pena ("Parafina del Plata"), agregando en el segundo fallo citado que: *"...si bien en Fallos 198:214 esta Corte consideró que la infracción del agente de retención que mantiene en su poder impuestos retenidos vencido el plazo para su ingreso se configura por simple omisión, con posterioridad -Fallos 271:297- revisó dicho criterio sosteniendo que 'no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención, sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo' en relación con 'el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente' (en igual sentido: Fallos 282:193; 284:42; 289:336; 290:202; 292:195, etc.)...ello es así toda vez que las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita*

en contrario (Fallos: 287:74)". Por lo expuesto, el elemento subjetivo debe estar presente para que el delito resulte punible, y, en este ilícito, tal elemento está dado por el dolo, el cual consiste en la voluntad deliberada del agente de retención de no llevar a cabo el ingreso del tributo retenido en término, no obstante la conciencia de que existe el deber concreto de hacerlo (Villegas). El dolo debe ser acreditado fehacientemente; no alcanza con la simple mora en el pago de los montos retenidos para que se configure el delito previsto en la norma (Haddad). De esto se deriva la existencia de causales eximentes de responsabilidad por no haber obrado el agente de retención con la subjetividad requerida, y no obstante darse la objetividad de la situación fáctica planteada en la ley (entre estas causales, pueden mencionarse el error excusable, la coacción y la imposibilidad material) (Villegas).

(j) Monto para la configuración del delito - El artículo indicado *supra* dispone que el delito de apropiación indebida de tributos se configura siempre que el monto del tributo retenido no ingresado supere una determinada suma que, actualmente, ha sido fijada en cien mil pesos (\$100.000) por cada mes. No hay aclaración alguna en el precepto en cuanto a si ese monto debe ser considerado por tributo o como obligación total del agente (la ley se refiere a "el tributo retenido"), atento a la existencia de regímenes de retención especiales para casi todos los tributos vigentes. Al haber la posibilidad de que un contribuyente sea agente de retención en más de un régimen, se estima que el monto debe computarse por régimen de cada tributo, aunque no es de descartar que el Fisco tome el monto y lo aplique por cada sujeto, y no por cada tributo, máxime teniendo en cuenta la multiplicidad de regímenes existentes (Haddad, Villegas).

(k) Superposición entre la infracción de Defraudación y el delito de Apropiación indebida de tributos - A partir del análisis de la infracción prevista en el artículo 48 de la Ley Nº 11.683 y el delito de Apropiación

indebida de tributos tipificado en el Régimen Penal Tributario del Título IX de la Ley N° 27.430 (y sus antecedentes legislativos inmediatos la Ley Penal Tributaria N° 24.769 con las modificaciones introducidas por la Ley N° 26.735), se ha señalado desde la doctrina una superposición entre ambas figuras. En efecto, en ambas se castiga la misma conducta (retener y no ingresar en término), cometida por el mismo sujeto (el agente de retención), y ambos ilícitos requieren del dolo. Las diferencias entre una y otra resultarían ser más bien de tipo accesorio (la norma infraccional refiere a “mantener en su poder”, mientras que el delito se desentiende de lo que el agente de retención hace con los fondos y castiga el hecho de que no los deposita en término; en el plano delictual, la norma otorga un plazo adicional para el ingreso, inexistente en la Ley N° 11.683; en el delito no rige la presunción infraccional conforme la cual no se puede discutir la existencia de la retención si ella se registró o se documentó de alguna manera; el artículo 48 de la Ley N° 11.683 se aplica cualquiera que sea la suma retenida no ingresada, mientras que el delito se configura solamente si el monto supera los cien mil pesos -\$100.000- por cada mes). En este contexto, la única disparidad consiste en que si lo retenido y no ingresado en término es menos de cien mil pesos (\$100.000) por mes, corresponderá aplicar solamente la infracción del artículo 48 de la Ley N° 11.683, mientras que, si la suma es superior a la mencionada y vence el plazo de ingreso con más el adicional otorgado por el Régimen Penal Tributario, sin que este ingreso se haya materializado, procederá solamente imputar el delito de Apropiación indebida de tributos, siendo las penas en uno y otro caso de multa de dos (2) a seis (6) veces el tributo retenido no ingresado, o de dos (2) a seis (6) años de prisión, respectivamente (Villegas; Cappanari; Ruetti).

(l) Delito de Apropiación indebida de Recursos de la Seguridad Social – Hecho punible – En este ilícito ya no se castiga la apropiación de tributos retenidos, sino el

apoderamiento por parte de los agentes de retención de aportes previsionales de sus trabajadores en relación de dependencia (Villegas, Haddad). Se trata de un delito de resultado, el cual se consuma en caso de que el empleador no deposite, total o parcialmente, el importe descontado a sus subordinados dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, siempre que el monto no ingresado supere la suma de cien mil pesos (\$100.000) por cada período mensual. No hay intimación previa alguna y basta el vencimiento del plazo (Villegas).

(m) Sujetos activos – Son los agentes de retención de la Seguridad Social, entendiéndose por tales aquellos que en su situación de empleadores deben pagar una retribución a sus subordinados, de la cual detraen el aporte que corresponde hacer al trabajador para la Seguridad Social, debiendo posteriormente los agentes ingresar lo retenido al ente recaudador (el empleador no es agente de retención de las contribuciones patronales, por no ser éstas retenciones, y ya que no se puede retener lo que es propio). Esto revela una diferencia trascendental entre este sujeto activo y el delito de apropiación indebida de tributos: mientras que los agentes de retención tributarios pueden revestir los más disímiles caracteres (pueden ser, por ejemplo, escribanos públicos, patronos, pagadores de servicios, funcionarios públicos, representantes de contribuyentes del exterior, etcétera), el agente de retención previsional es únicamente el empleador; este solitario “agente de retención” previsional es el encargado de descontar de la remuneración del trabajador, el porcentaje correspondiente al aporte del empleado (Villegas).

(n) Acción típica - Dada la configuración del régimen argentino de la Seguridad Social, en el hecho castigado se pueden identificar claramente dos tiempos limitados: un primer paso que es la detracción, la entrega del aporte conjuntamente con el deber del empleador de retenerlo e ingresarlo al sistema; y un segundo paso,

que es la falta de depósito, el no ingreso del importe que ya tiene en su poder, vencido el plazo previsto más los treinta (30) días corridos que contempla la norma (Haddad; Villegas).

(ñ) Elemento subjetivo - Este delito implica dolo, es decir, la intención del empleador de no ingresar, cuando legalmente le corresponde hacerlo, el dinero que tiene en su poder y que no le pertenece, porque es de su empleado. El dolo se relaciona con la apropiación de los fondos, lo cual es reprochable, ya que el dinero que el empleador conserva en su poder, dejó de ser de su propiedad y pertenece a su empleado, y debe ingresarlo al Fisco. Por tal motivo, aquí también pueden configurarse causas que eximan de responsabilidad al agente por no haber obrado con la subjetividad requerida; por ejemplo, dada la complejidad extrema de la legislación previsional, que requiere conocer múltiples disposiciones legales y administrativas, no es nada extraño que un agente de retención designado quede sumergido en el caos normativo y cometa algún error de derecho extrapenal que excluya su culpabilidad (Villegas). En la línea arriba expuesta, si lo punible es la "apropiación", un simple retardo de pocos días, luego de los cuales el agente ingresa, aún fuera de término pero espontáneamente y con el pago de intereses por mora, no es doloso (Villegas), máxime si la falta de ingreso se motivó en problemas económicos o financieros graves (Villegas; fallo "Adot" del Tribunal Oral en lo Criminal Federal N° 1 de Mar del Plata en relación con la imposibilidad de efectuar el depósito de las sumas retenidas). Sin perjuicio de ello, las simples dificultades económicas no excusan, sino que debe tratarse de una situación de suma gravedad que torne a otros conceptos como prioritarios, y que ello surja patente de la prueba (Villegas).

(o) En el ámbito provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a nivel infraccional, con sus diferencias en la redacción según las distintas legislaciones tributarias, las veintitrés provincias y la referida Ciudad tipifican en sus Códigos

Fiscales o Tributarios respectivos la infracción de defraudación fiscal.

(p) Infracción de Defraudación Fiscal (Códigos Fiscales o Tributarios provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) – Hecho punible – En esta figura, en una de sus variantes (cuando el ilícito no es cometido por el contribuyente), el hecho punible consiste en que un agente de retención tributario no deposite total o parcialmente y en forma dolosa, el tributo retenido, vencido el plazo de ingreso. Los supuestos de omisión de actuar como agente de retención en materia tributaria, quedan en la órbita de los referidos Códigos bajo la figura de la omisión de impuestos. Bajo la infracción de defraudación fiscal quedan únicamente incriminados los agentes de retención que, habiendo actuado como tales, no ingresan los importes retenidos al vencimiento de los plazos establecidos para efectuar dichos ingresos.

(q) El plazo para el ingreso del tributo retenido resulta de normas no contenidas en los Códigos Fiscales o Tributarios, excepto en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Algunas legislaciones prevén que la infracción no se configurará si el agente ingresa el monto retenido, percibido o recaudado (según corresponda) dentro de un determinado período luego de vencido el plazo para efectuar el depósito.

(r) La sanción prevista es la de multa, que se calcula ya sea en una cantidad de veces el monto del tributo defraudado según una escala determinada o bien en un porcentaje de este, también dentro de un rango establecido. En las provincias de San Luis y Tierra del Fuego y Antártida e Islas del Atlántico Sur se contempla además la pena de clausura.

(s) Acción típica - La acción castigada consiste en mantener en su poder el agente de retención tributos, después de haber vencido los plazos en que debieron hacerlos ingresar al Fisco. Únicamente la provincia de Entre Ríos alude a no ingresar el tributo retenido, percibido o recaudado en el término previsto para hacerlo.

(t) Elemento subjetivo - En algunos

Estados provinciales, el dolo del agente de retención se presume por el solo vencimiento del plazo, salvo prueba en contrario, como que el sujeto demuestre la imposibilidad de ingresar el tributo retenido por fuerza mayor o por disposición legal, judicial o administrativa. Otros disponen que no se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención, cuando esta se encuentre documentada, registrada, contabilizada, comprobada o formalizada de cualquier modo. Asimismo, las jurisdicciones de Corrientes y Salta establecen que la infracción se considerará como consumada cuando se hayan realizado los hechos y/o maniobras indicados en el Código Fiscal, aunque no haya vencido todavía el término en que los agentes debieron cumplir las obligaciones fiscales. Aquellos consisten en cualquier hecho, aserción, omisión, ocultación o en general cualquier maniobra con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones fiscales que les incumben (en el caso, ingresar el tributo al Fisco).

(u) Superposición entre la infracción de Defraudación Fiscal y el delito de apropiación indebida de tributos - Del mismo modo en que señalábamos la superposición entre la infracción de Defraudación (artículo 48 de la Ley N° 11.683) con el delito de Apropiación indebida de tributos (artículo 4 del Régimen Penal Tributario establecido en el Título IX de la Ley N° 27.430, y sus antecedentes legislativos inmediatos la Ley Penal Tributaria N° 24.769 con las modificaciones introducidas por la Ley N° 26.735), también puede advertirse que la infracción de defraudación fiscal según lo regulado en los Códigos Fiscales o Tributarios provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no dista mucho del delito de apropiación indebida de tributos referido a los tributos provinciales y de dicha Ciudad. A grandes rasgos, las diferencias más notorias radican en la estipulación, en la figura delictual, para la configuración del ilícito, de un monto mínimo de cien mil pesos (\$100.000) por mes y de un plazo de treinta (30) días corridos desde el vencimiento del plazo de

ingreso del tributo retenido al Fisco. Por tal motivo, podríamos hablar de una superposición entre ambas figuras penales, ya no en el ámbito nacional sino (esta vez) en el de las provincias y la Ciudad indicada.

v) A partir de lo que hemos reseñado en los puntos precedentes, podríamos formularnos algunas preguntas. La primera: ¿Es razonable (empleando el término "razonabilidad" ya no en sentido técnico, referido a la adecuación de medios a fines o a medios razonables para obtener cierto fin -Linares-, sino en sentido estricto, que alude al fundamento de verdad o justicia de un acto estatal -Linares-), la creación de una infracción para el agente de retención que no ingresa el tributo retenido al Fisco, después de vencidos los plazos en que debió hacerlo (la defraudación del artículo 48 de la Ley N° 11.683, las disposiciones al respecto en las normas que regulan los Tributos sobre la Nómina Salarial, la infracción de Defraudación fiscal en los Códigos Fiscales o Tributarios de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires)? ¿Bajo qué condiciones lo sería? El análisis de esta cuestión excede los límites de este trabajo. Sin perjuicio de ello, queremos mencionar aquí que, por ejemplo, a nuestro entender, y sobre la base de la doctrina y la jurisprudencia relevadas y seleccionadas para el presente, no sería razonable que no se le permitiese al agente de retención probar que no la hubo o, si se efectuó, las razones por las cuales no realizó el depósito del tributo retenido a las arcas fiscales (presunciones como la del último párrafo del artículo 48 de la Ley N° 11.683, recogida en algunos Códigos Fiscales o Tributarios provinciales, o bien las de algunos de estos últimos según las cuales el dolo se presume por el solo vencimiento del plazo). Cabría, quizás, recordar la postura de nuestra Corte Suprema acerca del uso de las presunciones *iuris et de iure* en materia tributaria (fallos "Hermitage" y "Mera" -ver Puntos 2.5.2., 2.5.3. y 2.5.4.-), y (entendemos) máxime tratándose de materia penal, en la que el elemento subjetivo (en el caso de los ilícitos aquí mencionados, el dolo), no sólo debe

estar presente para la configuración de la figura (“Parafina del Plata”, “Usandizaga, Juliarena y Perrone”, también de nuestro Máximo Tribunal), sino que además debe ser acreditado *fehacientemente*.

Por otra parte, si utilizásemos el término “razonabilidad” nuevamente en sentido técnico, podría haber en la creación de este tipo de infracción y sin admitir prueba en contrario una cuestión de medio inadecuado, o bien de falta de proporcionalidad estricta, por ser demasiado gravosa para los agentes.

w) Segunda pregunta: ¿Es razonable (nuevamente, en sentido estricto), la creación de un delito para el agente de retención que no ingresa el tributo retenido al Fisco, luego de fenecidos los plazos en que debió hacerlo (Apropiación indebida de tributos, Apropiación indebida de Recursos de la Seguridad Social)? ¿Bajo qué condiciones lo sería? Entendemos que resultaría de aplicación lo expuesto en el punto *supra* (ver además los comentarios sobre el fallo “Adot” en el Punto 3.5.1.2.2. y nota [592]). A ello podríamos añadir que habría que analizar si la conducta del agente de retención que no ingresa el tributo retenido, después de vencidos los plazos en que debió hacerlo al Fisco, podría ser asimilable o reprochable del mismo modo que la del sujeto activo del delito de evasión simple, siendo que el monto previsto por la ley para la configuración de esta figura es, al presente, de un millón quinientos mil pesos (\$1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, mientras que, para los delitos de apropiación indebida de tributos y de apropiación indebida de los recursos de la seguridad social es de cien mil pesos (\$100.000) y doscientos mil pesos (\$200.000), respectivamente, por cada mes, pero la pena es la misma para todos los ilícitos (prisión de dos -2- a seis -6- años), al igual que el elemento subjetivo (dolo). El tratamiento de este punto también excede los límites del presente, no obstante lo cual quisiéramos mencionar que convendría, quizás, tener presente, una de las variantes de la razonabilidad como garantía constitucional de la tributación antes vistas,

en particular, la de la selección, emparentada con el principio de igualdad.

x) Finalmente, ¿Es razonable (una vez más, en sentido estricto) la sanción contemplada en la órbita de la Administración para la infracción (multa)? ¿Es razonable (en el aludido sentido estricto) la sanción prevista para el delito (prisión)? Recordando lo que apuntábamos acerca de las superposiciones entre la infracción de Defraudación y el delito de Apropiación indebida de tributos, tanto a nivel nacional (artículo 48 de la Ley N° 11.683 con artículo 4 del Régimen Penal Tributario establecido en el Título IX de la Ley N° 27.430, y sus antecedentes legislativos inmediatos la Ley Penal Tributaria N° 24.769 con las modificaciones introducidas por la Ley N° 26.735) como provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (Códigos Fiscales o Tributarios con el artículo 4 citado), ¿es razonable que ambas puedan ser aplicadas simultáneamente? Por un lado, la doctrina advertía que esta posibilidad es violatoria del principio *non bis in idem* (Villegas). Por el otro, quizás habría que atender el principio de la Parte General del Derecho Penal de proporcionalidad de la pena, y cotejar (de nuevo) la conducta del agente de retención que retiene y no ingresa, con la del sujeto que evade. Es decir, más allá de la (¿factible?) vulneración del principio *non bis in idem*, habría que analizar si la simultaneidad de sanciones respeta el principio de proporcionalidad de la pena del Derecho Penal.

En relación con aquel, la medida de la pena y la respuesta a la pregunta de ¿cuánta pena? aplicar, Luigi Ferrajoli sostiene que el hecho de que entre pena y delito no exista ninguna relación natural no excluye que la primera deba ser adecuada al segundo en alguna medida. Al contrario, precisamente el carácter convencional y legal del nexo retributivo que liga la sanción al ilícito penal exige que la elección de la calidad y de la cantidad de una se realice por el legislador y por el juez en relación con la naturaleza y la gravedad del otro. Desgraciadamente, refiere el autor, siguiendo las observaciones de

Jeremy Bertham, la idea en apariencia elemental de la proporcionalidad de la pena al delito no ofrece, de por sí, ningún criterio objetivo de ponderación: una vez disociada la calidad de la primera de la calidad del segundo y reconocida la insalvable heterogeneidad entre una y otro, no existen en efecto criterios naturales, sino sólo criterios pragmáticos basados en valoraciones ético-políticas o de oportunidad para establecer la calidad y la cantidad de la pena adecuada a cada delito. *“De ello se sigue que el problema de la justificación del tipo y de la medida de la pena aplicables en cada caso, como por lo demás el apenas discutido de los límites máximos de pena sea cual fuere el delito cometido, es un problema moral y político, es decir, exclusivamente de legitimación externa”*.⁶³³

Respecto de la pre-determinación legal de la pena, la escala de penas y los límites mínimos y máximos, según Ferrajoli, la primera dificultad originada por el problema de la elección por el legislador de la entidad de la pena en relación con la gravedad del delito corresponde a la noción de “gravedad” del delito. Existen en esta materia dos orientaciones diversas: una objetivista, que mide la gravedad del delito y por consiguiente la de la pena por la entidad del daño; y otra subjetivista, que la mide por el grado de la culpabilidad. También la elección de uno de estos dos criterios, así como del criterio de su equilibramiento, indica el doctrinario, requiere decisiones basadas en opciones de valor. Y, todavía más difícil es el problema de las medidas máxima y mínima de la pena determinables conforme a los dos criterios aludidos: *“Si, en efecto, la pena es cuantificable, no es cuantificable el delito”*.⁶³⁴

En lo que a este trabajo interesa, Ferrajoli concluye diciendo que, aunque sea imposible medir la gravedad de un delito

singularmente considerado, es posible afirmar, conforme al principio de proporcionalidad, que, desde el punto de vista interno, si dos delitos se castigan con la misma pena, es que el legislador los considera de gravedad equivalente, mientras que si la pena prevista para un delito es más severa que la prevista para otro, el primer delito es considerado más grave que el segundo. De ello se sigue que si desde el punto de vista externo dos delitos no son considerados de la misma gravedad o uno se estima menos grave que el otro, es contrario al principio de proporcionalidad que sean castigados con la misma pena o, peor aún, el primero con una pena más elevada que la prevista para el segundo. En todos los casos el principio de proporcionalidad equivale al principio de igualdad en materia penal⁶³⁵.

Por su parte, Eugenio Zaffaroni recuerda que *“La criminalización alcanza un límite de irracionalidad intolerable cuando el conflicto sobre cuya base opera es de ínfima lesividad⁶³⁶ o cuando, no siéndolo, la afectación de derechos que importa es groseramente desproporcionada con la magnitud de la lesividad del conflicto⁶³⁷. Puesto que es imposible demostrar la racionalidad de la pena⁶³⁸, las agencias*

⁶³⁵ FERRAJOLI, Luigi, *Derecho y razón – Teoría del garantismo penal*, Madrid, Trotta, 2000, 4a. ed., págs. 402.

⁶³⁶ SEGUÍ, Ernesto, *Límites al poder punitivo*, pág. 17; PALIERO, Carlo Enrico, *Minima non curat praetor*; ARMENTA

DEU, Teresa, *Criminalidad de bagatela y principio de oportunidad* (citados en ZAFFARONI, Eugenio Raúl, ALAGIA, Alejandro, SLOKAR, Alejandro, *Derecho Penal. Parte General*, Buenos Aires, Ediar, 2a. ed., 2006, pág. 123).

⁶³⁷ COBO DEL ROSAL, Manuel; VIVES ANTÓN, Tomás S., *Prohibición de exceso o proporcionalidad en sentido amplio de las penas*, pág. 69 (citado en ZAFFARONI, Eugenio Raúl, ALAGIA, Alejandro, SLOKAR, Alejandro, *Derecho Penal. Parte General*, Buenos Aires, Ediar, 2a. ed., 2006, pág. 123).

⁶³⁸ El principio de proporcionalidad rige también para las llamadas “medidas” (cfr. ROMANO, Mario; GRASSO, Giovanni; PADOVANI, Tulio, *Commentario sistemático*, pág. 207) (citado en ZAFFARONI, Eugenio Raúl, ALAGIA, Alejandro, SLOKAR, Alejandro, *Derecho Penal. Parte General*,

⁶³³ FERRAJOLI, Luigi, *Derecho y razón – Teoría del garantismo penal*, Madrid, Trotta, 2000, 4a. ed., págs. 397- 398.

⁶³⁴ FERRAJOLI, Luigi, *Derecho y razón – Teoría del garantismo penal*, Madrid, Trotta, 2000, 4a. ed., págs. 399.

*jurídicas deben constatar, al menos, que el costo de derechos de la suspensión del conflicto guarde un mínimo de proporcionalidad con el grado de la lesión que haya provocado*⁶³⁹. A este requisito se le llama *principio de proporcionalidad mínima de la pena con la magnitud de la lesión*⁶⁴⁰ (...). Esto obliga a jerarquizar las lesiones y a establecer un grado de mínima coherencia entre las magnitudes de penas asociadas a cada conflicto criminalizado (...) ⁶⁴¹“.

La cuestión requeriría un estudio por demás complejo. Sin perjuicio de esto último, quisiéramos mencionar que, si midiésemos la gravedad del ilícito, conforme a una orientación objetivista, la entidad del daño podría justificar la proporcionalidad de la sanción prevista para los delitos de apropiación indebida de tributos y de recursos de la seguridad social (prisión de dos -2- a seis -6- años), más grave que para la infracción (multa), en atención al monto evadido para la configuración de la figura delictual. Desde otra perspectiva, evaluando la gravedad del ilícito, según la orientación subjetivista, por el grado de la culpabilidad, requeriría considerar al monto evadido como un elemento del tipo objetivo. Cabe recordar que el Régimen Penal Tributario establecido en el Título IX de la Ley N° 27.430 se ha expedido considerando que el monto constituye una condición objetiva de punibilidad respecto al delito de Evasión Simple, mas nada ha dicho sobre los de apropiación indebida de tributos y de Recursos de la Seguridad Social.

Buenos Aires, Ediar, 2a. ed., 2006, pág. 123).

⁶³⁹ CUERDA ARNAU, María Luisa, *Estudios jurídicos en memoria del profesor Dr. D. José Ramón Casabó Ruíz*, pág. 452 (citado en ZAFFARONI, Eugenio Raúl, ALAGIA, Alejandro, SLOKAR, Alejandro, *Derecho Penal. Parte General*, Buenos Aires, Ediar, 2a. ed., 2006, pág. 123).

⁶⁴⁰ ZAFFARONI, Eugenio Raúl, ALAGIA, Alejandro, SLOKAR, Alejandro, *Derecho Penal. Parte General*, Buenos Aires, Ediar, 2a. ed., 2006, pág. 123.

⁶⁴¹ ZAFFARONI, Eugenio Raúl, ALAGIA, Alejandro, SLOKAR, Alejandro, *Derecho Penal. Parte General*, Buenos Aires, Ediar, 2a. ed., 2006, pág. 123.

IV. Conclusiones finales

La razonabilidad de un medio determinado para la consecución de un fin establecido no sería algo que pudiere pregonarse en abstracto y para todos los casos posibles: ello dependería del medio del que se tratase, de su idoneidad o adecuación en relación con el fin buscado, de la existencia (o no) de otros medios alternativos menos gravosos o menos lesivos, de su proporcionalidad en sentido estricto, esto es, de la afectación que pudiere producir de los derechos y garantías constitucionales en juego, del interés público comprometido, de su necesidad, etcétera, conforme los criterios o pautas de razonabilidad que hemos expuesto según la doctrina y la jurisprudencia relevadas y seleccionadas para el presente trabajo.

Sin perjuicio de que lo dicho resultaría de aplicación respecto de los agentes de retención como *medio* para la recaudación de tributos, hemos señalado algunos estándares acerca de la razonabilidad de tales sujetos a partir del principio de razonabilidad en general desde la óptica del Derecho Constitucional, estudios de doctrina, la interpretación de la garantía efectuada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en casos generales y específicamente tributarios, así como el criterio expuesto en relación con tales agentes en el fallo “Luján Williams Automotores S.A”.

En base a ello, hemos tratado la razonabilidad de los agentes de retención en la legislación tributaria argentina a nivel nacional, provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que hemos seleccionado para este trabajo, sin pretender agotar la cuestión, ya que la creación de estas figuras ha sido (y continúa) siendo profusa y en franca expansión, dentro de los diversos niveles de gobierno de nuestro país. De esta manera, en el plano nacional, hemos escogido a los agentes de retención en el Impuesto a las Ganancias, en el Impuesto sobre los Bienes Personales y en los Tributos sobre la Nómina Salarial, mientras que, en las órbitas provinciales y de la Ciudad

Autónoma de Buenos Aires, hemos optado por los agentes de retención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y en el Impuesto de Sellos.

Asimismo, partiendo de lo expuesto por Casás en el sentido de que, en nuestro ordenamiento nacional, los agentes de retención están sometidos a un régimen más riguroso que los restantes responsables por deuda ajena por dos circunstancias, siendo una de ellas la de estar sujetos a un tratamiento infraccional y penal tributario marcadamente más severo que el que corresponde a los restantes responsables, nos hemos referido a las disposiciones del derecho penal tributario respecto de los sujetos en cuestión.

Así, hemos visto que, en efecto, la legislación argentina tipifica distintos ilícitos, tanto a nivel infraccional como delictual, en los ámbitos nacional, provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, de los que pueden resultar, como sujetos activos, los agentes de retención: la infracción de Defraudación (artículo 48 de la Ley N° 11.683), las infracciones previstas en la normativa que regula los Recursos de la Seguridad Social, los delitos de Apropiación indebida de tributos (que comprende tanto tributos nacionales como provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) y de Apropiación indebida de Recursos de la Seguridad Social (artículos 4 y 7 del Régimen Penal Tributario dispuesto en el Título IX de la Ley N° 27.430 con sus antecedentes legislativos, el Régimen Penal Tributario de la Ley N° 23.771 y la Ley Penal Tributaria N° 24.769, con las modificaciones introducidas por la Ley N° 26.735), la infracción de Defraudación Fiscal contenida en los Códigos Fiscales o Tributarios provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

El análisis de la estructura de estas figuras (en cuanto al hecho punible, los sujetos activos, la acción típica, el elemento subjetivo, el monto para la configuración del delito -en los casos correspondientes-, las sanciones establecidas y las posibles superposiciones entre infracciones y delitos),

nos ha llevado a preguntarnos, por ejemplo: si es razonable (empleando el término "razonabilidad" en sentido estricto, que alude al fundamento de verdad o justicia de un acto estatal -Linares-), la creación de una infracción para el agente de retención que no ingresa el tributo retenido al Fisco, después de vencidos los plazos en que debió hacerlo; bajo qué condiciones lo sería; si lo es la creación de un delito para el agente de retención que no ingresa el tributo retenido al Fisco, luego de fenecidos los plazos en que debió hacerlo; bajo qué condiciones lo sería; si lo es la sanción contemplada en la órbita de la Administración para la infracción (multa), y la pena prevista para el delito (prisión); si es razonable que ambas puedan ser aplicadas simultáneamente, entre otros interrogantes que pudieren formularse. Son estos todos planteos cuyo análisis excede los límites de este trabajo pero que no queremos dejar de mencionar, toda vez que repercuten en el sujeto cuando *debe actuar* como agente de retención para la recaudación de tributos.

En suma, si bien la razonabilidad de un medio determinado para la consecución de un fin establecido no sería algo que pudiese pregonarse *en abstracto y para todos los casos posibles*, lo cual podría hacerse extensivo respecto de los agentes de retención como *medio* para la recaudación de tributos, en principio, y sobre la base de la doctrina y la jurisprudencia relevadas y seleccionadas para el presente, podríamos sostener que *los agentes de retención serían medios razonables para la recaudación de tributos*, si aplicáremos únicamente el primer subexamen o submandato en el esquema tripartito del examen de proporcionalidad desarrollado por CLÉRICO, este es, el de la adecuación técnica o idoneidad, que procura analizar la adecuación de medios a fines, y, más aún, si dicho subexamen o submandato lo utilizáremos en sentido tenue (tipo de control que, entendemos, nuestra Corte Suprema habría utilizado en materia tributaria). Luego habría que examinar, en cada caso en concreto, cuál es el tributo de que se trata, quién es el sujeto designado para actuar como agente de retención, y cuál

es (por ejemplo) la vinculación de este con la manifestación de riqueza que el legislador ha pretendido gravar, lo cual dependería ya de las circunstancias específicas de la situación particular en examen.

Participaron en este número:

Alemanno, Guido Matías. Abogado, orientación en Derecho Económico Empresarial (UBA). Especialista en Derecho Tributario (UBA). Cursó el Programa de Formación de Aspirantes a Magistrados de la Escuela Judicial del Consejo de la Magistratura de la Nación. Ejerció la docencia de grado en la UBA y de posgrado en la Maestría de Derecho Empresario en la UCES. Autor del libro “Obligaciones Tributarias a cargo de los Tribunales de Justicia y sus auxiliares (abogados, escribanos, martilleros y síndicos concursales)”, Buenos Aires, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, 2021. Correo electrónico de contacto: gmalemanno@yahoo.com. Argentino.

Cannobio, María Julieta. Abogada (UBA), Especialista en Derecho Tributario (UBA), autora de numerosas publicaciones de la especialidad. Correo electrónico: ma.canobbio@gmail.com. Argentina.

Fagiano, Caterina. Abogada. Especialista en Derecho Tributario (UBA). Especialista en Derecho Penal Tributario (UBA). Especialista en Derecho Penal Económico (UBA). Especialista en Derecho Penal Económico y Compliance Penal (Universidad de Salamanca, España). Especialista en Fiscalidad Internacional (Universidad Complutense de Madrid, España). Aprobación del Curso “Compliance Fiscal” (UBA). Aprobación del curso “El Derecho Penal Tributario analizado integralmente: infracciones y delitos. Estudio del Derecho Argentino con referencia y comparación con el Latinoamericano” (UBA). Cursando Posgrado de Derecho Penal (UBA). Cursando Diplomatura en Litigación Penal (Universidad AUSTRAL). Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Miembro del Observatorio de Derecho Penal Tributario (UBA). Miembro de la Comisión de Jóvenes del Observatorio de Derecho Penal Tributario (UBA). Correo electrónico: fagiano.taxadvisors@gmail.com. Argentina.

Menéndez, Diego. Abogado, recibido en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, Argentina, en el mes de diciembre del año 2002. Especialización en Derecho Empresarial. Es Especialista en Derecho Tributario titulado en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, en el mes de abril del año 2022. Se desempeña como auxiliar letrado del Juzgado Contencioso Administrativo N° 1 de San Isidro, Provincia de Buenos Aires. Es secretario del Instituto de Finanzas Públicas y Derecho Tributario del Colegio de Abogados de San Isidro, Profesor de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de San Isidro y Secretario del Colegio de Magistrados y Funcionarios de San Isidro. Correo electrónico: diegomenendez1976@gmail.com. Argentino.

Vázquez, Cintia Erica. Abogada y especialista en derecho tributario de la Universidad de Buenos Aires, Facultad de Derecho. Con formación profesional en la Administración Tributaria donde se desempeña desde hace más de 20 años en litigios tributarios. Correo electrónico: abog.cintia.vazquez@icloud.com. Argentina.

Otros números disponibles:



Encontralos en [Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero](#)



CENTRO DE ESTUDIOS DE
DERECHO FINANCIERO Y
DERECHO TRIBUTARIO

DERECHO - UBA