

REVISTA

# DEBATES

DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

DERECHO CONSTITUCIONAL FINANCIERO Y TRIBUTARIO  
PARTE I

Año IV - N° 13 - Septiembre 2024



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

---

DERECHO CONSTITUCIONAL FINANCIERO Y TRIBUTARIO  
PARTE I

---

Año IV - Nº 13 - Septiembre 2024

**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:**

**DIRECTORES**

Pablo J. M. Revilla

Gladys V. Vidal

**COORDINADORAS**

Silvina E. Coronello

Diana M. Queirolo

**DISEÑO**

Ana L. Sancineto Barsuglia

---

<b>Prólogo</b>	
Silvina Coronello, Diana Queirolo y Pablo Revilla .....	7
<b>Estudio preliminar</b>	
Horacio Corti .....	8
<b>Fuentes normativas y controles de constitucionalidad y de convencionalidad en el derecho argentino. Especial referencia a las ejecuciones fiscales</b>	
María Gabriela Ábalos .....	55
<b>Los efectos <i>interpartes</i> de las sentencias en los sistemas de control difuso y la obligatoriedad de los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia argentina</b>	
Maximiliano Rajjman .....	87
<b>A 30 años de la reforma constitucional de 1994: sus implicancias en la “Constitución tributaria”</b>	
Gabriela Inés Tozzini .....	96
<b>Reflexiones sobre el Constitucionalismo Digital y el Derecho Tributario Moderno: “A 30 años de la Reforma Constitucional”. ¿Hacia un Derecho Constitucional Tributario Digital?</b>	
Adolfo A. Iriarte Yanicelli .....	117
<b>Reflexiones sobre el marco constitucional de la actividad financiera del Estado</b>	
Fabiana Schafrik .....	148
<b>El principio constitucional de sostenibilidad de la deuda</b>	
Francisco Ferrer .....	160
<b>La teoría de la representación como fundamento del principio de reserva de ley en materia tributaria. Una perspectiva histórica, filosófica y política</b>	
Débora Bursztyn y Germán Krivocapich .....	177
<b>Alcance del principio de reserva de ley en las obligaciones tributarias formales. Iniciativa parlamentaria</b>	
Pablo José María Revilla .....	198
<b>El principio de reserva de ley en materia tributaria, decretos reglamentarios y decretos de necesidad y urgencia</b>	
Luis Marcelo Nuñez, María Florencia Fontana, Emiliana Duhalde, Zoe Abril Peña Chindamo y Juan Cruz Castilla .....	205
<b>Reserva de ley y delegación legislativa en materia tributaria</b>	
Juan José Albornoz y María Belén Castagnini .....	219
<b>Alcance del principio de reserva de ley en las contribuciones especiales</b>	
Eduardo Laguzzi y Lucía López Parga .....	231

<b>Enfoque constitucional del principio de publicidad</b>	
José Daniel Barbato .....	245
<b>La prohibición de la integración analógica en el Derecho Tributario</b>	
Guillermina Gamberg y Patricio Urresti .....	259
<b>La retroactividad de las leyes tributarias</b>	
Anahí Flavia Pérez .....	286
<b>La irretroactividad de la ley fiscal</b>	
Gabriel Esteban Ludueña .....	304
<b>Los mecanismos de democracia semi directa y la reserva de ley tributaria. La Reforma Constitucional de 1994 y el artículo 39 respecto de la iniciativa popular</b>	
Harry Schurig .....	321
<b>El principio de generalidad y su incardinación con los principios de igualdad y capacidad contributiva. Su derivación de la forma republicana de gobierno</b>	
Gisela Hörisch Palacio y Marly E. Martinez Breitenbruch .....	338
<b>La interpretación de los principios constitucionales a la luz de la Convención Interamericana sobre la Protección de los Derechos Humanos de las Personas Mayores. Especial referencia al principio de generalidad</b>	
Agustina O'Donnell .....	347
<b>La intangibilidad de la remuneración de los magistrados judiciales y de los integrantes del Ministerio Público</b>	
Diego Freedman .....	359
<b>La igualdad como valor, principio y derecho subjetivo. La igualdad de derecho y la igualdad de hecho. Las medidas de acción positiva que discriminan para igualar (art. 75, inc. 23 CN). El razonable equilibrio entre las prerrogativas del Fisco y las garantías de los derechos de los contribuyentes</b>	
Silvina Coronello; María Sol Plata; Juan Manuel Sanz y María Luján Rodríguez Oliva .....	373
<b>El principio de equidad como principio constitucional tributario</b>	
Luciana Belén Casadavant; Pamela Jursza; Diana María Queirolo .....	401
<b>La igualdad tributaria. Los cambios normativos y su análisis constitucional desde la óptica del más Alto Tribunal de Justicia de la Nación</b>	
Marcelo Adrián Nieto .....	426
<b>Criterios doctrinales para tener por satisfecho el principio de igualdad en la ley: capacidad contributiva (tributos fiscales) y razonabilidad (tributos extrafiscales)</b>	
María Adriana Capria y Claudio Esteban Luis .....	466

**Un breve ensayo sobre los tributos y la desigualdad**

Roque Nicolás Caputo ..... 478

**La garantía constitucional de protección integral de la familia y su satisfacción en el impuesto a las ganancias**

Guillermo Ignacio Gerth ..... 490

**Excesos reglamentarios de la administración: el caso de los pagos a cuenta extraordinarios en el impuesto a las ganancias**

C.P. Natalia Heller ..... 502

**Principio de legalidad en lo tributario y en lo ambiental**

Iván Ignacio Ríos Benítez ..... 513

---

## PRÓLOGO

Ponemos a disposición de la comunidad académica un nuevo ejemplar de la revista “*Debates de Derecho Tributario y Financiero*”, esta vez dedicada al derecho constitucional financiero y tributario.

Nuestra Constitución Nacional, luego de 170 años de vigencia, ha demostrado su aptitud como programa unificador de los argentinos, la sabiduría con la cual su texto fue escrito para adaptarse a realidades cambiantes, y la vigencia de sus valores como ideales compartidos y mantenidos por la sociedad argentina en el devenir del tiempo.

Lejos de ser una norma destinada a resolver los problemas concretos del año 1853, nuestra Norma Fundamental se revela como una redacción, a sabiendas, abierta, que admitió, y admite, diversas interpretaciones y soluciones dentro de los derechos y garantías que consagra, dejando en algunos casos un amplio margen al poder político para que adopte la decisión más conveniente, como sucede con el reparto de las cargas públicas, la creación de categorías tributarias y la valoración de la capacidad contributiva.

Ante esa amplitud de soluciones posibles, la tarea docente que desarrollamos los que aquí escribimos adquiere resulta aún más desafiante, pues debemos transmitir a nuestros alumnos la importancia de desarrollar un espíritu crítico, fundar sus razonamientos y defender sus convicciones, aun cuando disientan de la jurisprudencia o doctrina mayoritaria. Y ello constituye un sano ejercicio de la libertad de opinión y del pluralismo de ideas que caracteriza a nuestro sistema educativo.

Advertimos que esta obra transcurre por dicho carril, al pretender no solo brindar la información necesaria para que el alumno, el profesional, el funcionario o el magistrado pueda tener un completo panorama del derecho o la garantía en estudio, sino también para incentivar su razonamiento, su “mirada personal” sobre la cuestión.

En aras de fortalecer este pluralismo, y como en los números anteriores, la convocatoria a participar ha sido abierta, y este ejemplar

cuenta con la participación de un número cercano a la totalidad de los/as profesores/as adjuntos/as de las cinco cátedras de “*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*” de la Facultad de Derecho de la UBA. En algunos casos, han escrito con la colaboración de sus jefes/as de trabajos prácticos y ayudantes, quienes, con sus renovadas ideas y cuestionamientos, nos obligan a un replanteo constante de nuestros conceptos. Nuestro agradecimiento a ellos/as.

Al grupo docente de la Facultad de Derecho de la UBA se le suman cuatro destacados catedráticos del interior del país: María Gabriela Ábalos, Gabriela Inés Tozzini y Maximiliano Rajjman, y Adolfo Iriarte Yanicelli, profesoras/es titulares de las universidades nacionales de Cuyo, Rosario, Córdoba y Tucumán, quienes nos honran con su participación y a quienes les agradecemos su permanente predisposición para este tipo de actividades académicas.

Si, como pensamos, la Constitución Nacional es la base de organización de nuestra vida en sociedad, el derecho constitucional financiero y tributario juega un rol fundamental, en tanto organiza y dispone los recursos y gastos necesarios para que nuestra sociedad funcione.

En tal sentido, buscamos llevar a cabo una obra de utilidad, en primer lugar, para nuestros alumnos/as de las carreras de postgrado pero, en definitiva, para toda la comunidad jurídica, como un aporte que destaque el rol de nuestra Constitución Nacional como un exitoso proyecto común que, con sus jóvenes 170 años, permite -dentro de las tensiones propias del sistema republicano y federal- mantener 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 y mujeres del mundo que quieran habitar en el suelo argentino.

Silvina Coronello, Diana Queirolo  
y Pablo Revilla

## ESTUDIO PRELIMINAR UN DIÁLOGO SOBRE EL DERECHO CONSTITUCIONAL FINANCIERO

*A todos los que hacen la universidad pública.*

Presentamos un nuevo número de nuestra revista *Debates*, en esta ocasión dedicado al derecho constitucional financiero y coordinado por Silvina Coronello, Diana Queirolo y Pablo Revilla. Como en otras ocasiones, la calidad y variedad de los trabajos publicados me da pie para efectuar unas reflexiones sobre nuestra disciplina, en un intercambio con los colegas que generosamente han participado.

Nuestra plataforma de inicio es lo que venimos llamando, desde ya hace varios años, “teoría general de la Constitución Financiera”.

A fin de no hacer reiteraciones innecesarias intentaré aquí, inspirado en una frase de José Terry, hacer unas referencias muy breves por medio del artificio expositivo de las preguntas y respuestas, forma paradigmática del diálogo (en la literatura, la filosofía y la vida misma)<sup>1</sup>.

Imagino, para facilitar la exposición, tres interlocutores, un poco ascéticamente

llamados A, B y C. El primero pregunta, el segundo responde y el tercero, de manera algo flotante, hace observaciones complementarias. Digamos, jugando un poco con las palabras, que este diálogo puede mostrarnos el “ABC” de nuestra perspectiva. Que no está fija, sino en construcción. De ahí que en su momento hayamos utilizado la expresión “work in progress”, canonizada, como es sabido, por James Joyce durante el extenso proceso de elaboración de su última novela<sup>2</sup>. Tampoco es una tarea individual, sino necesariamente colectiva. De ahí el uso del plural (mayestático), no tanto para sugerir autoridad o modestia, tampoco para evadir la responsabilidad de lo dicho, sino para enfatizar el carácter colectivo del programa de investigación.

En cada ocasión haré las remisiones del caso, donde los lectores podrán encontrar mayores fundamentos<sup>3</sup>. Apostamos a que lo coloquial del género no nos impida la

<sup>1</sup> “No es un discurso. Es una simple y amistosa conversación que por breves momentos mantendré con ustedes”. Así comienzan los apuntes taquigráficos de las conferencias dadas por Terry en nuestra facultad de derecho. El texto es idéntico en las tres ediciones (1898, 1912, 1918). Referencio aquí sólo la primera edición: Terry, José, *Finanzas*, Buenos Aires, Imprenta de M. Biedma e Hijo, 1898, pág. 5.

<sup>2</sup> Ver la introducción de John Bishop en: Joyce, James, *Finnegans Wake*, New York, Penguin Books, 1999. En nuestro país Marcelo Zabaloy emprendió la imposible tarea de traducir la totalidad del texto. El n° 24 de la Revista *Conjetural*, mayo de 1992, contiene una serie de traducciones de uno de los fragmentos más conocidos (Anna Livia Plurabelle). Para quienes consideran clave a la literatura como vía de conocimiento, en los trabajos compilados encontrarán referencias a Marcel Proust (Anahí Pérez) y a la dupla Borges / Piglia (Francisco

Ferrer). Más adelante realizamos una brevísima reflexión epistemológica sobre el punto.

<sup>3</sup> Sintetizamos y continuamos aquí las reflexiones que venimos realizando con posterioridad a la publicación de *Financiar la constitución*, Buenos Aires, Eudeba, 2020. Para simplificar las referencias remito a los siguientes ensayos: a) “Introducción a la teoría general de la Constitución Financiera. Notas sobre la metodología del Derecho Financiero”, *Revista Constitución Financiera*, Año 2, N° 2, marzo de 2021, págs. 202-261; b) “La política fiscal, los objetivos del desarrollo sostenible y el Derecho Internacional de los Derechos Humanos: un enfoque integrado” en Enrique Ortiz Calle y María Luisa González Cuellar-Serrano (directores), *La transición energética en el cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible y la justicia fiscal*. Valencia, Tirant Lo Blanch, 2021; c) “La Constitución financiera en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires: los fundamentos de la ley 70” en *Estudios sobre la*

precisión que la exposición de un proyecto de investigación exige.

-A: Comencemos sin preámbulos. Podríamos iniciar con un análisis de la fórmula “teoría de la constitución financiera”. En primer lugar: ¿qué entendemos por “teoría”?

-B: Es el marco (horizonte, paradigma, visión) a partir del cual aprehendemos de forma técnica el derecho positivo. El conocimiento jurídico profesionalizado va más allá de la pre-comprensión intuitiva, de sentido común, del derecho, aquella que cada uno posee en mayor o menor grado como miembro de la sociedad<sup>4</sup>. Para pasar de la captación intuitiva al conocimiento técnico se requiere de la intermediación

metodológica de alguna teoría. Habitualmente las teorías jurídicas se refieren a un área completa del derecho (el ejemplo paradigmático, título de textos clásicos, es “teoría de la Constitución”) o alguna institución, así “teoría del delito” o “teoría del órgano”<sup>5</sup>. Nuestro caso es semejante al primero, pues trabajamos en la construcción de una concepción que permita comprender el *sentido* de un área o rama del derecho: el de carácter financiero público.

-C: La dificultad para exponer con claridad qué son las “teorías” jurídicas radica en la *pluralidad de saberes* necesarios para desarrollarlas, así como en la *diversidad de tipos de discursos* que dichos saberes

---

*administración financiera de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires Ley N° 70*, Buenos Aires, Jusbaire, 2022; d) “El fenómeno financiero público: conversando con Dino Jarach”, en *Revista Constitución Financiera*, N° 5, año 5, abril 2024; e) “El federalismo financiero argentino en el marco del derecho constitucional financiero: dialogando con José Casás y Enrique Bulit Goñi”, en el libro homenaje de la Academia Nacional de Derecho a José O. Casás y Enrique Bulit Goñi, coordinado por Alberto Tarsitano, Buenos Aires, Astrea (en prensa); f) “Hacienda y Administración: una relación jurídica renovada” en Francisco Javier Ferrer - Nicolás Diana (dirs.), *Suplemento Administrativo 2-2024*, La Ley - Thomson Reuters (en prensa). Ver también los artículos publicados en números anteriores de nuestra Revista Debates: a) “Hacia un Derecho Internacional Financiero y Tributario” en *Derecho Internacional Tributario* Año II, N° 4, septiembre 2022; b) “El Derecho Tributario Sustantivo en contexto: Un abordaje constitucional” en *Nuevas dimensiones del derecho tributario sustantivo*, Año III, N° 7, junio 2023; c) “Derecho constitucional financiero y derecho internacional de los derechos humanos: diálogo de fuentes y consolidación de principios” en *Principios de Derechos Humanos y política fiscal*, Año IV, N° 10, Tomo I y II, abril 2024; d) “El derecho financiero y tributario: fundamento constitucional, implementación administrativa y protección penal” en *Derecho penal tributario*, Año IV, N° 11, junio 2024.

<sup>4</sup> En las ciencias sociales argentinas ha sido José Nun quien ha puesto de relieve la significación

del sentido común. Ver los ensayos contenidos en *La rebelión del coro. Estudios sobre la racionalidad política y el sentido común*, Nueva Visión, Buenos Aires, 1989 y *El sentido común y la política. Escritos teóricos y prácticos*, FCE, Buenos Aires, 2015. Sobre las complejidades de la “recepción” del derecho por parte de sus destinatarios ver el imprescindible texto de Ricardo Entelman, “Discurso normativo y organización del poder. La distribución del poder a través de la distribución de la palabra” en Enrique Marí y otros, *Materiales para una teoría crítica del derecho*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1991, pág. 295-311.

<sup>5</sup> *Verfassungslehre* es el título del texto pionero (1927) de Carl Schmitt, quien en su prólogo efectúa una breve reflexión sobre el concepto y su ubicación académica. En su casi inmediata traducción al castellano (1934) Francisco Ayala empleó la expresión “Teoría de la Constitución”. Ya en la posguerra, el mismo término, *Verfassungslehre*, será utilizado para traducir al alemán el libro *Political power and the governmental Process* de Karl Loewenstein, criterio que será seguido por el traductor a nuestro idioma, Alfredo Gallego Anabitarte. Hace ya unos años, al publicar nuestra tesis doctoral, hicimos una reflexión sobre el término “Lehre”, a partir, a su vez, de unas indicaciones, muy sugerentes, de Roberto Vernengo, ver: Horacio Corti, *La guerra silenciosa. Lecturas de filosofía del derecho*, Buenos Aires, Eudeba, 2000, “Introducción propiamente dicha (con breves referencias a Jorge Luis Borges y Roberto Vernengo)”, pág. 23-46.

ponen en juego para cumplir con sus finalidades específicas.

-A: ¿Cuáles son esos saberes y discursos?

-B: Primero los saberes. Ellos son, al menos, filosóficos y científicos. Los filosóficos son también al menos los siguientes:

a) la problematización de los conceptos básicos, tarea que hemos designado, a pesar de lo reductivo de su designación pero en favor de usos académicos relativamente asentados, “análisis conceptual” (o “análisis filosófico”). Dado que nuestro objeto está compuesto por tres términos (“derecho + financiero + público”), dicho análisis se refiere a cada uno de ellos: el derecho, lo financiero y lo público<sup>6</sup>;

b) la filosofía política, entendida como proposición (y también problematización) de modelos normativos financieros, que expresan mundos políticos ideales, que son los que luego se encarnan en las formas jurídicas positivas<sup>7</sup>;

c) de forma circular (la serpiente que se muerde la cola, según una imagen tradicional) la epistemología financiera, en

tanto reflexión sobre el estatus de los saberes referidos al fenómeno financiero, que es, a vuelo de pájaro, aquello que estamos haciendo en este momento<sup>8</sup>.

Los saberes científicos, por su parte, los podemos unificar bajo la designación “ciencias humanas y sociales” o, para utilizar una expresión consolidada, “Finanzas Públicas”.

-C: ¿Pero qué sentido tiene la expresión “Finanzas Públicas”? ¿Acaso se refiere a la “economía del sector público”, para emplear otra designación típica?

-B: Justamente no. La idea es incluir, bajo la designación genérica de “Finanzas Públicas” al conjunto de las ciencias humanas y sociales referidas al fenómeno financiero: sociología, ciencia política, economía, estudios culturales, psicología, ciencia de las relaciones internacionales, antropología, historia, etc.

Aquí se revela una de las líneas estratégicas de nuestra investigación: poner en crisis el carácter unidimensional (económico) de los estudios financieros<sup>9</sup>. Según una tesis de Benvenuto Griziotti, que

<sup>6</sup> Germán Sucar, en una obra ineludible, considera que cualquier estudio doctrinario, y con independencia de la rama jurídica concernida, tiene que poner de manifiesto qué concepción del derecho utiliza. Dicho rápidamente, con un término muy clásico: cuál es la “naturaleza” del derecho que se asume. Empleamos así de forma equivalente las expresiones “exponer la naturaleza del derecho” y “hacer un análisis filosófico del concepto de derecho”. De una u otra forma la idea clave es “problematizar”, pues con ella pretendemos abarcar una diversidad de tareas: identificar conceptos existentes; descomponerlos; narrar su historia, sus migraciones y recepciones; detectar sus polos polémicos; reconstruirlos; criticarlos; proponer desecharlos o transformarlos; proponer otros nuevos si fuese necesario; ponerlos en contexto, etc. Ahora bien, completando (o ampliando) su perspectiva, entendemos que no sólo hay que explicitar la naturaleza del derecho, también la de aquella realidad material (humana, cultural, social, etc.) a la cual esa particular parcela del derecho se refiere, en nuestro caso: el fenómeno financiero público. Sucar, German, *Derecho al silencio y*

*racionalidad jurídica. Un estudio metodológico, dogmático y filosófico, desde una perspectiva comparatista en el plano nacional e internacional*, Tirant lo Blanch, 2019, en particular la Primera Parte, “Fundamentos teóricos metodológicos”, pág. 25 y siguientes.

<sup>7</sup> Es éste uno de los significados posibles de la expresión “filosofía política”, tal como lo han dilucidado Norberto Bobbio y Luigi Ferrajoli. Ver: Bobbio, Norberto, *Teoría General de la Política*, Madrid, Trotta, 2009; Ferrajoli, Luigi, *Derecho y razón*, Madrid, Trotta, 1995.

<sup>8</sup> Con respecto a esta tarea, Fernando Sainz de Bujanda utilizaba la expresión “enciclopedia de las disciplinas financieras” así como la imagen de “la ciudad de las ideas financieras”, en “El estudio de las disciplinas financieras en la hora presente (orientaciones y caminos)”, texto incluido en *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*, volumen VI, Instituto de Estudios Políticos, 1973, p. 55 y 56.

<sup>9</sup> Esta idea tampoco es novedosa. Así, Geraldo Ataliba sostenía que la ciencia de las finanzas es el conjunto enciclopédico de conocimientos y meditaciones sociológicas, políticas, económicas, administrativas, psicológicas, etc. La referencia y

asumimos, el fenómeno financiero es de carácter multidimensional, de ahí que sean necesarias plurales perspectivas para captar esa diversidad de facetas<sup>10</sup>. De acuerdo a la expresión de Marcel Mauss, que también asumimos: la realidad financiera pública se manifiesta como un “hecho social total”, que requiere de una sociología financiera, una ciencia política financiera, una economía financiera, una antropología financiera, una historia financiera, y así sucesivamente de acuerdo a las diferentes formas (epistemológicas e institucionales) de presentarse y ordenarse los saberes.

Esto implica hacer un nuevo balance de las ciencias humanas y sociales financieras, sin entronizar una de ellas al puesto de mando<sup>11</sup>.

-A: Eso en cuanto a los saberes. ¿Cuáles son los tipos de discurso involucrados?

-B: La filosofía, primero, realiza un trabajo conceptual. La filosofía “trabaja” con conceptos, donde el verbo “trabajar” incluye desde el análisis (en el sentido específico de descomposición) hasta la invención, pasando por la historia conceptual (tanto interna como contextual)<sup>12</sup>.

También la filosofía nos propone mundos ideales, normativos.

Las ciencias humanas y sociales, por su parte, ponen en juego una pluralidad de tipos de discurso: hermenéuticos (interpretación

del sentido), explicativos (exposición de los mecanismos de funcionamiento) y narrativos (despliegue de una historia).

En resumen, las ciencias humanas y sociales: interpretan, explican y narran (y en general hacen todo esto a la vez, de ahí la pericia literaria que requieren, en particular para revelar una comprensión global, y sintética, de los fenómenos estudiados).

-C: Agregó: hay que tener en cuenta algunas características actuales de dichas ciencias:

a) las comunidades científicas no reconocen la existencia de una ciencia humana y social única, la Gran Ciencia Social Unificada;

b) no hay consenso sobre cómo dividir, presentar o clasificar dichas ciencias, pues el asunto depende de prácticas y/o costumbres académicas, nacionales, etc. y, en fin,

c) tampoco hay consenso sobre un método único que asegure la cientificidad de los resultados.

Estos tres caracteres justifican emplear la expresión “pluralismo epistemológico”. De ahí la controversial, ineludible y muchas veces camuflada necesidad de efectuar “decisiones metodológicas”.

-A: Retomemos el hilo.

-B: La idea central es la siguiente: las teorías jurídicas requieren, para realizar su tarea, de análisis sobre la naturaleza de los

su comentario pueden verse en Fernandes de Oliveira, Regis, “Curso de direito financeiro”, 5ª edição, revista atualizada e ampliada, San Pablo, *Revista dos tribunais*, 2013, pág. 100.

<sup>10</sup> La idea creo que también la deja traslucir Carlos Giuliani Fonrouge cuando saca sus conclusiones luego de resumir las diferentes teorías sobre la “naturaleza” del fenómeno financiero. Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho Financiero*, La Ley, Buenos Aires, 2011, 10ª edición, capítulo 1 “Actividad financiera del Estado”, punto 6 “Conclusiones”, pág. 7 y siguientes (obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey). Utilicé esta edición, la más a mano al momento de la escritura, pero pienso que no hay mayores divergencias si compulsamos otras ediciones. Queda pendiente la verificación.

<sup>11</sup> Dada la “multidimensionalidad” del fenómeno financiero y, a la vez, la pluralidad de las ciencias sociales financieras (que involucran una estrategia de especialización), se requiere, al final del camino, una tarea de “síntesis”, que permita la comprensión del fenómeno financiero. Dicha “integración” (para utilizar el término que nos viene de la escuela de Pavía) es una condición ineludible tanto para el juicio crítico (la evaluación) como para la acción (que también será multidimensional...).

<sup>12</sup> Es común que escuelas o corrientes resalten sólo una de las tareas, otorgándole un estatus privilegiado con el resultado colateral negativo de relegar, o incluso ignorar, al resto de las operaciones filosóficas.

fenómenos a los que se refiere (o sobre los conceptos que se utilizan), de filosofías políticas (pues los ordenamientos jurídicos plasman formas de vida ideales) y de la pluralidad de las ciencias humanas y sociales, que por medio de la interpretación, explicación y narración permiten comprender el sentido mismo de la realidad en juego (y tanto el derecho como el fenómeno financiero público son realidades humanas, culturales y sociales).

Estas consideraciones, que parecen excesivamente abstractas, las veremos operativas al momento mismo de desarrollar la teoría. Dicho todo esto con referencia al fenómeno financiero público: la teoría de la constitución financiera requiere, para su despliegue y exposición, apelar a saberes filosóficos y científicos y, dicho de otro modo, a discursos conceptuales, normativos-ideales, hermenéutico-interpretativos, explicativos y, en fin, histórico-narrativos.

-C: Permítanme una apostilla. ¿No tendríamos que agregar al arte, la literatura al menos, cómo otra vía de conocimiento? Pues el arte no sólo expresa belleza (la perfección de la forma estética), sino también saber. Pienso, por ejemplo, en la novela póstuma (excesiva también) de David Foster Wallace, que transcurre en una agencia tributaria<sup>13</sup>.

<sup>13</sup> Foster Wallace, David, *El rey pálido*, Mondadori, Buenos Aires, 2012. “La faena impositiva sobre la que tracciona la escritura de DFW resulta alucinante y alcanza altas cotas metafísicas” dice Gonzalo Aguirre en *Fiscus. La cesta de Saturno. Apuntes para una historia filosófica de la tributación*, UNTREF, Buenos Aires, 2023, pág. 49. Tengamos en cuenta, colateralmente, a aquellos intelectuales que se mueven tanto en el ensayo como en la narrativa, así, en lo que respecta a nuestras disciplinas, el caso de Alberdi. Ver: Luis Thonis, *Estado y ficción en Juan Bautista Alberdi*, Buenos Aires, Paradiso, 2001. Para no hablar, claro, del *Facundo*, de Sarmiento, obra clásica de la hibridez.

<sup>14</sup> Ministerio de Hacienda y Función Pública, *Los símbolos de la Hacienda Pública*, 2da edición revisada y ampliada, Madrid, 2022.

-B: Sin duda, lo había omitido en favor de la sencillez de la exposición. Aprovecho entonces para otra distinción. La literatura es un medio complementario de conocimiento, en efecto. Pero también el arte está involucrado en la realidad objetiva del devenir histórico de la actividad financiera pública. Recordemos, aquí, las imágenes de la hacienda pública, recientemente estudiadas en una muy minuciosa investigación<sup>14</sup>. De ahí la importancia de la “iconología financiera” como una de las ciencias humanas y sociales referidas al fenómeno financiero público<sup>15</sup>.

-C: Un segundo comentario: más allá de la recepción social de los mensajes jurídicos, la doctrina jurídica especializada siempre acomete su objeto desde algún marco teórico. No hay una opción entre “teoría sí” y “teoría no” (una supuesta virginidad conceptual), sino entre, por un lado, una teoría explícita y reflexionada y, por otro, una teoría implícita y no problematizada. En un siguiente nivel de análisis, la misma situación se presenta con respecto a los plurales saberes invocados por la teoría. La diferencia no radica en si traemos a colación, o no, las ciencias humanas y sociales, sino si lo hacemos de forma expresa (y reflexionada) o, en cambio, de forma implícita (y no problematizada)<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> Destaco, con mayor amplitud, la investigación fundamental de Robert Jacob, *Images de la Justice. Essai sur l'iconographie judiciaire du Moyen Âge à l'âge classique*, París, Le léopard d'or, 1994. Complementariamente: Huyghebaert, Stefan y otros (editores), *The art of law. Artistic Representations and Iconography of Law and Justice in Context, from the Middle Ages to the First World*, Springer, 2018. González García, José, *La mirada de la Justicia. Ceguera, vendas en los ojos, velo de ignorancia, visión y clarividencia en la estética del derecho*, Madrid, Visor, 2016.

<sup>16</sup> Estos implícitos, que pueden jugar, y de hecho lo hacen, en la comunidad científica han sido tematizados en términos de “filosofía espontánea de los juristas” por Ricardo Entelman en su texto “Aportes a la formación de una epistemología jurídica en base a algunos

-A: Hasta aquí “teoría”. ¿Por qué calificarla de “general”?

-B: El predicado “general” es habitualmente usado cuando el objeto de referencia no es tal o cual derecho positivo (allí actúa la ciencia del derecho en su particularidad), sino un conjunto de ellos.

Claro, en la ambición de escalar a las cumbres de la abstracción, se ha pretendido realizar una “teoría general del derecho” independiente de toda referencia temporal y espacial, histórica y geográfica. Esa es la pretensión, genial y desmedida, de Hans Kelsen, derivación en siglo XX del derecho público alemán del siglo XIX (de Paul Laband a Georg Jellinek, a su vez autores claves, como sabemos, en la historia de la doctrina financiera), y de su “teoría pura del derecho”, expresada en términos de “teoría general del estado y del derecho”<sup>17</sup>. Su objeto es todo derecho, más allá de cualquier referencialidad<sup>18</sup>.

Nuestra propuesta, ciertamente, es mucho más modesta: invocamos un conjunto de ordenamientos jurídicos modernos y contemporáneos de una misma área cultural, que comparten un trasfondo filosófico-político llamado “constitucionalismo”. Dado que ese trasfondo incluye el debate sobre su propio significado y extensión, así como, en otro nivel de análisis, él se expresa a través de una diversidad de regímenes políticos nacionales, no es posible enumerar una

serie de condiciones necesarias y suficientes para definirlo. Basta apelar, más modestamente, a parecidos de familia. Esto permite considerar, con las cautelas del caso, ordenamientos muy diversos, tanto americanos (del norte al sur) como europeos (del oeste al este). Por cierto, el enfoque podría extenderse más allá, al sur global por ejemplo, pero carecemos de herramientas que permitan un manejo siquiera razonable de semejante ampliación.

-C: Si me permiten, quisiera destacar algunos rasgos del constitucionalismo.

Primero su carácter “inclusivo y armonizador”. Con ello queremos decir que uno de sus vectores políticos consiste en amalgamar diferentes corrientes filosófico-políticas. El constitucionalismo alberga la esperanza de la conciliación política (aquí, tal vez, la impronta del aspecto “común” de las constituciones: el punto de encuentro que permite hablar de una genuina comunidad, formada, para seguir el léxico argentino, pero con réplicas análogas en los otros ordenamientos, por “el pueblo de la Nación”).

Segundo, el otro lado de la moneda: la imposibilidad de suprimir (ahogar, silenciar, reprimir) la tensión. Las constituciones, en el contexto cultural del constitucionalismo, expresan tanto una voluntad de armonizar (lo común) como la presencia de fuerzas en disputa (la tensión)<sup>19</sup>.

---

análisis del funcionamiento del discurso jurídico”, en *El discurso jurídico. Perspectivas psicoanalíticas y otros abordajes epistemológicos*, Buenos Aires, Hachette, 1982, pág. 106.

<sup>17</sup> Como es sabido Hans Kelsen ha dedicado toda una vida a elaborar y reelaborar su perspectiva, en una tarea de profundización y precisión creciente. En ese camino ha utilizado títulos como *Reine Rechtslehre* (traducido al castellano, y al francés, como *Teoría pura del Derecho*) y *General Theory of Law and State* (recordemos que tuvo que emigrar como consecuencia de la persecución totalitaria, al igual que Dino Jarach). Así inicia la última edición revisada (síntesis de cincuenta años de labor filosófica, según acota Rolando Tamayo y Salmorán en la presentación):

“La *Teoría pura del derecho* constituye una teoría sobre el derecho positivo; se trata de una teoría sobre el derecho positivo en general, y no de una teoría sobre un orden jurídico específico”, ver: Kelsen, Hans, *Teoría pura del derecho*, México, UNAM, 1979, pág. 15.

<sup>18</sup> La vinculación problemática entre la “generalidad” de la teoría del derecho y las exigencias de la “historicidad” ha sido abordada recientemente por Germán Sucar, “El derecho, lo sagrado y el nihilismo: Un mapa de las principales intersecciones y problemas, en Sucar, G. y Puppo, A. (Eds.), *El Derecho, lo Sagrado y el Nihilismo*, Tirant lo Blanch, 2023.

<sup>19</sup> Hemos conjeturado en más de una oportunidad que una de las manifestaciones actuales de dicha tensión tiene uno de sus polos

Tercero, la identificación de un parecido de familia que abarca una cantidad significativa de ordenamientos políticos y regímenes jurídicos, no impide tener en cuenta las estructuras políticas (asimétricas) que efectivamente generan las relaciones internacionales. Su consideración puede, incluso, ser decisiva para la comprensión del constitucionalismo y puede suscitar distinciones y clasificaciones en su interior<sup>20</sup>.

-A: ¿Hay usos de la expresión “teoría general”, con este alcance u otro, en el ámbito de nuestra disciplina?

-B: Ciertamente sí. Ahí otra de nuestras fuentes de inspiración y reflexión. Recordemos el subtítulo del primer libro que publicó Dino Jarach en nuestro país: “teoría general del derecho tributario sustantivo”<sup>21</sup>. Y su comienzo, muy revelador: “Existen en la literatura mundial muchos tratados de derecho tributario; *pero no existe una teoría general*” (el subrayado nos pertenece).

En cuanto al contenido de dicha teoría, de inmediato explicita Jarach lo siguiente: “Es, precisamente, finalidad de esta obra ofrecer un ensayo de teoría general del derecho tributario sustantivo, analizando su posición respecto al derecho administrativo, al financiero y en el cuadro general de las ramas del derecho y demostrando su autonomía estructural; estudiar la naturaleza jurídica de la relación jurídica impositiva y de la actividad administrativa de determinación, llegando a construir la

dogmática del hecho imponible, es decir, del presupuesto de la obligación impositiva”.

Si me permiten, continúo la cita, pues lo allí dicho nos será útil para presentar con la mayor sencillez posible el pasaje, con sus transiciones, de la “teoría general del derecho tributario sustantivo” a la “teoría general de la constitución financiera”. Continúa Jarach: “Es éste, en efecto [se refiere al hecho imponible], el centro del derecho tributario sustantivo, como el delito lo es del derecho penal o el hecho jurídico, en general, y el negocio jurídico o el acto ilícito, en particular, son el centro del derecho civil. Al hecho imponible se vincula toda la problemática jurídica de las relaciones entre derecho civil y derecho tributario, todas las cuestiones referidas a las maniobras de evasión fiscal, a las exenciones tributarias, a los sujetos activos y pasivos de los impuestos. Por esta razón, este trabajo lleva por título el de *El hecho imponible*, y como subtítulo el de *Teoría general del derecho tributario sustantivo*”.

-A: Ya veremos enseguida la cuestión de fondo. Antes quisiera saber si además de existir usos previos de la expresión “teoría general” hay otros que consideren su conjunción con “constitución financiera”.

-B: La respuesta es también afirmativa, aunque con un simple matiz. Primero los ejemplos. Creo que es en la tradición doctrinaria brasileña donde se ha forjado la expresión. Considero que uno de los hitos lo constituye la publicación del *Tratado* de Ricardo Lobo Torres. En el capítulo II de su

---

polémicos en la expresión: “gobernanza”. Así, hemos contrastado “constitucionalismo” y “gobernanza”. Un poco más adelante nos referiremos a la tensión entre “gobernanza” y “gobierno”.

<sup>20</sup> Una incidencia directa de esas distinciones al interior del constitucionalismo y con respecto a nuestra materia está presente (más aún: es su hilo conductor) en el texto clásico de Arístides Corti y Virgilio Martínez de Sucre, *Multinacionales y Derecho*, Buenos Aires, Ediciones de la Flor, 1976, cuya breve (e intensa) introducción es hoy, casi medio siglo después, de enorme actualidad. En esta línea, en alguna oportunidad nos hemos referido a un

constitucionalismo periférico o de “los márgenes” (Corti, Horacio, “Ley de Presupuesto y Derechos Fundamentales: los fundamentos de un nuevo paradigma jurídico-financiero”, en *Revista Jurídica de Buenos Aires El derecho constitucional presupuestario en el derecho comparado*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2010, págs. 637-690). Es una cuestión pendiente reflexionar sobre la incidencia (la huella) de estas relaciones asimétricas en la propia elaboración de la teoría general.

<sup>21</sup> Jarach, Dino, *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*, Buenos Aires, Buenos Aires, Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, 1943.

primer volumen, que justamente se denomina “Teoría de la Constitución Financiera”, efectúa la siguiente caracterización, que cabe citar también con cierta extensión, en favor de la solidez de nuestro argumento. Dice allí quien fuese profesor de nuestra disciplina en la Universidad de Río de Janeiro: “La Teoría de la Constitución Financiera se identifica con el sistema científico o externo del derecho constitucional financiero. Comprende el conocimiento o conjunto de proposiciones sobre la Constitución Financiera. La Teoría de la Constitución Financiera estudia: a) por un lado, la constitucionalización del ordenamiento financiero y de sus subsistemas objetivos. La Teoría de la Constitución Financiera es la suma de las diversas especializaciones representadas por la Teoría de la Constitución Tributaria, la Teoría de la Constitución Presupuestaria, la Teoría del Federalismo Fiscal, etc.; b) por otro lado, la irradiación de los derechos fundamentales en el sentido de la concretización de los derechos y deberes por la vía de la legislación. Estudia las teorías de conformación de los derechos fundamentales y de la efectivización de los derechos sociales”.

Luego añade la siguiente observación metodológica: “De ahí se sigue que la Teoría de la Constitución Financiera no tiene un objeto específico de estudio, ya que simplemente le cabe servir de parte general, enciclopédica y propedéutica, donde se despejan las bases metodológicas de la ciencia y donde convergen, en búsqueda de síntesis y de conexión, los resultados de los estudios realizados por las diversas partes especiales”<sup>22</sup>.

-A: ¿Se continúa utilizando la expresión en la doctrina brasileña?

-B: Sí, claro. Cabe mencionar el posterior texto de Heleno Taveira Torres, cuyo subtítulo es, justamente, “Teoría de la

Constitución Financiera”. Según expone el colega de la Universidad de San Pablo, “la teoría de la Constitución Financiera tiene por objeto la actividad financiera del Estado en la Constitución, de acuerdo a los valores del Estado Democrático de Derecho”<sup>23</sup>.

-C: Digamos, entonces, que la única variación, con respecto a los antecedentes doctrinarios brasileños, consiste en la adición del predicado “general” a la voz “teoría”, de acuerdo a los fundamentos antes indicados.

-A: Hasta aquí la justificación de porqué utilizamos la expresión “teoría general”. También mencionamos algunos antecedentes doctrinarios. Pasemos ahora al otro componente de la expresión: “constitución financiera”. ¿Por qué se utiliza dicha fórmula para designar a la teoría?

-B: Podríamos reformular la pregunta en línea con la designación propuesta por Dino Jarach: ¿por qué pasar de la “teoría general del derecho tributario sustantivo” a la “teoría general de la constitución financiera”? Ante todo: de acuerdo a la extensa cita que hemos hecho de *El hecho imponible*, uno de los cometidos de la teoría consiste en delimitar, de forma justificada, un área del derecho positivo, que será el objeto específico de una correlativa área doctrinaria.

-A: La teoría delimita, de forma simultánea (por medio de un único movimiento), tanto un sector del derecho positivo (una “rama del derecho”, según metáfora usual) como un sector especializado de la doctrina o ciencia del derecho. Es decir, una teoría penal permite delimitar el “derecho penal” (como rama jurídica y objeto del conocimiento) y la “doctrina penal” (o ciencia del derecho dedicada al derecho penal).

-B: Exacto. Ahora bien, mientras que Jarach, de acuerdo a su visión, consideraba que el área del derecho a considerar de

<sup>22</sup> Lobo Torres, Ricardo, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume I. Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal*, Renovar, Río de Janeiro, 2009, pág. 63.

<sup>23</sup> Taveira Tôres, Heleno, “Direito Constitucional Financeiro. Teoria da Constituição Financeira”, *Revista dos Tribunais*, San Pablo, 2014, pág. 25-26.

forma autónoma es el “derecho tributario sustantivo” para nosotros es el “derecho financiero público”.

-A: Sin embargo, el enfoque no se designa “teoría general del derecho financiero público” (que sería la expresión formalmente equivalente a “teoría general del derecho tributario sustantivo”) sino “teoría general de la constitución financiera”. ¿A qué se debe ese desplazamiento conceptual (si tomamos como referencia la perspectiva de Dino Jarach, claro)?

-B: Podemos responder remitiéndonos, otra vez, al tratado de Ricardo Lobo Torres, donde de forma breve y sencilla se refiere el meollo del asunto: “el estudio del Derecho Financiero bajo el prisma de la Constitución”<sup>24</sup>. Son dos las ideas que la designación transmite. Primero: la puerta de entrada es la Constitución. Umbral y camino, como siempre señalaba uno de nuestros maestros, Enrique Bulit Goñi<sup>25</sup>. Segundo, dicho camino conduce al derecho financiero y no, por contraposición, a una de sus partes.

En nuestro vocabulario: la teoría delimita al derecho financiero público como área del ordenamiento jurídico por razones constitucionales.

Esto implica, entre tantas otras derivaciones, que la justificación del recorte se hace sobre la base de razones que son interiores al propio ordenamiento pero exteriores a la propia área concernida. De esta forma el debate sobre cómo identificar nuestra área de estudio ya no está circunscripto al interior de nuestro territorio específico sino que involucra lo constitucional.

-C: Sin embargo, lo constitucional ya está presente en los argumentos de Jarach que

justifican la autonomía del derecho tributario. La vía es al menos doble. Por un lado, sostiene que hay un lazo histórico entre tributo y legalidad, remontándose, como es clásico, a la historia constitucional inglesa. Por otro, el hecho imponible, piedra angular del sistema, debe ser expresión de la capacidad contributiva. La conjunción “legalidad + capacidad contributiva” permite tanto la legitimación de los tributos como su separación conceptual del resto de los instrumentos financieros<sup>26</sup>.

-B: Ciertamente. Pero Jarach deja esa veta entrelíneas y pone en el centro de la escena no “el derecho constitucional tributario” sino el “derecho tributario sustantivo”. Desplazar el foco de atención de lo “tributario sustantivo” a lo “constitucional tributario” será, eso creemos, el camino que recorrerán, en nuestra tradición nacional, los doctrinarios de la democracia, como veremos en breve.

-A: ¿Cuán fuerte ha sido la incidencia de la propuesta de Jarach?

-B: Muy significativa, pues también conectó con otras argumentaciones de doctrinarios latinoamericanos. La prueba la tenemos en las conclusiones de la primera jornada del ILADT, realizadas en Montevideo a mediados del siglo pasado, donde se postula la autonomía del derecho tributario.

-C: También es fuerte la apreciación crítica que hace Jarach sobre aquello que *efectivamente* hacen quienes predicán la autonomía del derecho financiero. Según su juicio, no algo muy diferente de lo que hacen quienes asumen la autonomía del derecho tributario, sólo que añaden en sus textos, un poco artificialmente, capítulos sobre el presupuesto, el crédito público y los restantes recursos, pero donde el corazón

<sup>24</sup> Lobo Torres, Ricardo, ya citado, pág. 64.

<sup>25</sup> Ver el Título I “sobre el programa constitucional” contenido en: Bulit Goñi, Enrique, *Constitución Nacional y Tributación Local*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2009, pág. 69 y sgtes.

<sup>26</sup> Por cierto, si la legalidad también se predica del gasto público (por intermedio de la ley de

presupuesto) o de otras técnicas recaudatorias (así el crédito público) y si, a la vez, la capacidad contributiva se enfoca como un genuino concepto constitucional financiero, ambas referencias ya no son hoy suficientes para justificar la autonomía del derecho tributario. Pero no nos adelantemos, pues más adelante dialogaremos sobre el punto.

de la exposición sigue siendo el tributo. No sólo, pues las técnicas auxiliares se especifican con respecto a él, es decir: derecho constitucional tributario, derecho administrativo tributario, etc. (esto significa, por ejemplo, que no se aborda de forma sistemática un “derecho administrativo de contenido financiero”) Autonomía y unidad financieras más declamada que real.

-B: Crítica acertada pero que no tiene que hacernos olvidar que, más allá de su grado de concreción y sistematización expositiva, hay una tradición argentina (y no sólo, claro: también americana y europea) que afirma, con constancia, la unidad y autonomía del derecho financiero público.

-A: Ya volveremos a esa tradición, en particular a su faz argentina. Pero antes quisiera que reflexionemos un poco más sobre la incidencia del proyecto teórico de Jarach.

-B: Lo negativo, por decirlo de algún modo, es un movimiento doble: el pasaje a un segundo plano del estudio de los institutos financieros no tributarios y, correlativamente, la pérdida de los incentivos para enfocar de forma *sistemática* la trama jurídica efectiva que conforma el conjunto de las técnicas financieras, tributarias y no tributarias, si seguimos usando esta al fin de cuentas extraña designación.

Pero vayamos a lo positivo: al poner a los tributos en el centro de la escena, estos han sido objeto de un estudio minucioso, generándose así un potente cuerpo doctrinario (aun cuando su desconexión haya generado problemas de comprensión, en la medida en que aislar al tributo impide su adecuado conocimiento) y una comunidad jurídica, de intensa actividad, que se percibe socialmente a sí misma como “tributaria”.

-A: ¿Cómo se fue desarrollando esa incidencia?

-B: Creo que si vemos en su amplitud el camino recorrido se aprecia el creciente protagonismo de la faz constitucional, que poco a poco se convierte en el eje de los estudios tributarios. Esto se percibe con claridad a partir de lo que hemos

denominado la “generación doctrinaria de la democracia”: me refiero a un conjunto de juristas que, aun cuando comenzaron sus trayectorias con anterioridad, desplegaron ampliamente sus estudios a partir de 1983, muchos de ellos con base en la facultad de derecho de la Universidad de Buenos Aires. Pienso en José Osvaldo Casás, Enrique Bulit Goñi, Arístides Corti, Rodolfo Spisso, entre muchos otros (la enumeración es sólo ejemplificativa).

Por cierto, el crecimiento de la significación de la faz constitucional viene de antes (pensemos en los textos de Juan Carlos Luqui), pero hay condicionamientos objetivos que tornaron dificultoso ese devenir, fundamentalmente la baja intensidad constitucional de nuestro régimen político en esos años, signado por los golpes de estado (que alcanzan su paroxismo en 1976) y la proscripción política.

Si tomamos 1943 como fecha clave (año de publicación del texto de Jarach), desde ese momento, hasta 1983, sólo un gobierno fue elegido de forma constitucional y concluyó su mandato de forma regular (y en la elección que dio lugar a ese gobierno aún no votaban las mujeres), es decir el transcurrido entre 1946 y 1952.

Digamos, entonces, que 1983 es el año decisivo, que da nacimiento a la primera continuidad constitucional democrática de toda nuestra historia (sin golpes de estado, proscripciones, fraude o discriminaciones por razones de género), que continúa hasta el día de hoy.

No creemos que sea casual que justamente a partir de ese momento hayamos vivido un auge, no del derecho tributario, sino de una visión constitucional del derecho tributario, sobre la base de los lineamientos que fijó Jarach en los años 40 del siglo pasado y que desarrolló en sus sucesivos *Cursos* y que sintetizó, finalmente, en su obra de madurez, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*.

-A: De acuerdo a esta reconstrucción (o esquema de reconstrucción, pues aún no disponemos de una historia detallada de la doctrinaria financiera argentina, sin perjuicio

de estudios como los de José Casás sobre la enseñanza), ¿cómo se ubica la propuesta de una “teoría general de la constitución financiera”?

-B: En continuidad, claramente. Pues, como hemos intentado demostrar recientemente en un texto de homenaje a dos de nuestros maestros, ya en los textos de la generación doctrinaria de la democracia (nos dedicamos en particular a los trabajos referidos al federalismo) se encuentra *in nuce* una visión que extiende la mirada constitucional al conjunto de las instituciones financieras, para enfocarlas de manera unificada. De ahí las continuas referencias de José Casás y Enrique Bulit Goñi al “federalismo financiero” (superando la reductiva idea de un supuesto “federalismo tributario”), que resultan por lo demás naturales, pues el principal mecanismo de coordinación entre los diferentes niveles de gobierno (la ley convenio de coparticipación) es directamente inentendible si se ignora la faz de asignación de los recursos.

Por tal razón, nuestros primeros pasos, en los años '90 del siglo pasado, consistieron en continuar la tarea de extensión de la perspectiva constitucional de los tributos al presupuesto público, primera etapa investigativa que nos llevó, paulatinamente, a imaginar una visión constitucional de conjunto (sistemática) de las instituciones financieras.

-C: Tendríamos, entonces, la siguiente secuencia:

a) explicitación de la “teoría general del derecho tributario sustantivo” (el programa originario de Dino Jarach, enunciado en 1943);

b) reconversión de dicho programa por parte de la generación doctrinaria financiera de la democracia, dando lugar, ensayemos una designación, a una “teoría general del derecho tributario sustantivo sobre bases

constitucionales”, que ya apunta, en la efectividad de los textos que la plasman, a una superación de carácter genuinamente financiero, y

c) extensión de la anterior perspectiva, dando lugar a la tantas veces mencionada teoría general de la constitución financiera.

Quizás la expresión “constitución tributaria” pueda ser un símbolo adecuado del segundo momento, pues destaca el énfasis que José Casás y los restantes miembros de dicha generación pusieron en la dimensión constitucional del derecho tributario, pero también insinúa, con cierta naturalidad, el pasaje de la “constitución tributaria” a la “constitución financiera”<sup>27</sup>.

-B: Si ampliamos la mirada, la teoría de la constitución financiera pretende reunificar la doctrina, pues la vertiente que siempre mantuvo vigente, más allá de sus dificultades, la autonomía y unidad del derecho financiero (entre otros Carlos Giuliani Fonrouge, Héctor Villegas, y sus respectivos discípulos, pienso en Rubén Asorey) puede confluir con la vía abierta por Jarach a la que antes nos dedicamos.

Quiero decir: extensión de la perspectiva constitucional por un lado; recuperación de la unidad del derecho financiero, por otro.

-C: Todo esto en el ámbito argentino. Habría que tomar en cuenta las diversas historias doctrinarias nacionales y regionales, para detectar semejanzas y diferencias.

-B: Sin dudas. Porque las singularidades nacionales pesan. Pensemos en la significación de la obra, monumental, de Fernando Sainz de Bujanda, siempre asentada en una profunda reflexión filosófica-metodológica (un ejemplo fecundo, en nuestros términos, de “análisis conceptual financiero” y “epistemología financiera”), así como en la unidad y autonomía del derecho financiero, posición que tiene, en la doctrina española,

<sup>27</sup> En este número la expresión “constitución tributaria” es utilizada por Gabriela Tozzini, quien también califica a la ley convenio de coparticipación como “financiera” (“la reforma de

1994 adopta y constitucionaliza la coparticipación como mecanismo de coordinación financiera”): “A 30 años de la reforma constitucional de 1994: sus implicancias en la “constitución tributaria”,

exponentes de enorme significación, más allá de sus diferencias, tales los casos, que para nosotros en particular han sido decisivos, de Álvaro Rodríguez Bereijo y Simón Acosta. No casualmente esa doctrina en su momento coaguló en las críticas que se le hicieran al proyecto constitucional, así como al resultado final: la inclusión *conjunta*, en el texto de 1978, de principios referidos a la tributación y al gasto público (artículo 31, CE, cláusula a cuya exégesis hemos vuelto en innumerables ocasiones).

-C: Más allá de las peculiaridades nacionales hemos intentado una periodización global de la doctrina financiera, identificando tres etapas.

Un primer período, de enorme imaginación teórico-jurídica, donde se problematizan y formalizan las categorías fundamentales, como presupuesto o tributo, que va desde el siglo XIX hasta mediados del siglo XX.

Una segunda etapa, donde la faz constitucional asciende en importancia. Aquí tomamos el texto sobre los “principios constitucionales comunes” de Víctor Uckmar como hito simbólico.

Y una tercer etapa, que es la que estamos protagonizando, donde la “teoría general de la constitución financiera” pretende ser una de las vías para captar los múltiples movimientos que estamos viviendo (que en varias oportunidades calificamos con el término “efervescencia”)<sup>28</sup>.

-A: Detengámonos ahora en la fórmula “constitución financiera”, que sirve para designar a la teoría: ¿de dónde surge?

-B: Aquí es necesario tener algunas cautelas y distinguir varios planos de reflexión:

a) la historia de la expresión “constitución financiera” como tal, en tanto realidad lingüística;

b) la historia de la idea o concepto, que es el expresado por aquellas palabras pero que puede ser presentado por otras fórmulas, y

c) la historia de la realidad jurídica positiva que es revelada por el concepto y manifestada por la expresión lingüística<sup>29</sup>.

En los dos primeros casos tenemos un ejercicio de historia conceptual o, en otro vocabulario, de historia intelectual. En el tercero, se trata de una historia referida a la conformación del derecho positivo en tanto realidad social.

-A: Vayamos viendo dos o tres palabras sobre cada punto. Comencemos por la historia de la expresión lingüística.

-B: Intentemos, con la aclaración de que de inmediato un plano nos remitirá a otro, sin solución de continuidad.

Según nuestras indagaciones, con sus resultados siempre puestos en revisión, la expresión se acuñó en el contexto de la doctrina constitucional alemana posterior a la segunda posguerra. Se trataría, así, de una derivación doctrinaria de la práctica constitucional alemana generada a partir del dictado de la Ley Fundamental de Bonn de 1949, una de las manifestaciones de la oleada constitucional de mediados del siglo XX (Francia: 1946; Italia: 1948). Dado que la ley fundamental estableció una forma federal, el texto contiene una cantidad significativa de disposiciones de carácter financiero, que suscitaron justamente acuñar una expresión para designarlas de manera conjunta: *Finanzverfassung*. Disponemos aquí de una expresión lingüística (“constitución financiera”) y

<sup>28</sup> Ver: “La obra del profesor Uckmar y las tres etapas de la doctrina financiera. La teoría general de la constitución financiera como nuevo paradigma” en *Financiar la Constitución*, pág. 133-141. Cualquier tarea de reflexión histórica sobre la doctrina jurídico-financiera (en particular sobre sus orígenes) cuenta hoy con el fundamental (e ineludible) libro de Renaud Bourget, *La science juridique et le droit financier et fiscal. Étude historique et comparative du*

*développement de la science juridique fiscale (fin XIX<sup>e</sup> et XX<sup>e</sup> siècles)*, Paris, Dalloz, 2012. La reconstrucción histórica realizada en este texto muestra el grado de “autoconciencia” a la que ha llegado nuestra materia.

<sup>29</sup> Recientemente, José Emilio Burucúa ha reflexionado sobre la distinción entre los conceptos y sus expresiones lingüísticas en: *Civilización. Historia de un concepto*, Buenos Aires, FCE, 2024.

también de una primera acuñación del concepto: conjunto de disposiciones contenidas en el texto constitucional referidos a una materia específica: la materia financiera pública.

-A: ¿Por qué hemos calificado a ese concepto con el doble predicado de “normativo” y “material”?

-B: Por dos razones, que se encuentran en dos niveles de análisis diferentes. Lo material es claro: se refiere al objeto de la regulación. La realidad material a ser estructurada y regulada por el derecho. Lo normativo, en cambio, apunta al tipo de constitución que está en juego: una constitución en sentido normativo.

-A: La expresión, ¿se mantuvo encapsulada en la cultura jurídico-constitucional alemana o se difundió más allá de sus fronteras?

-B: Desde sus orígenes, mediados del siglo XX, hasta hoy, primer cuarto del siglo XXI, se ha difundido por una significativa cantidad de comunidades jurídicas occidentales, europeas y americanas. Así, hemos constatado usos en Argentina, Brasil, Chile, Ecuador, España, Estados Unidos, Francia, Italia, México, Uruguay<sup>30</sup>.

-A: Imagino que el concepto, en su periplo migratorio, no ha mantenido constante su significado.

-B: Claro. Cuando los conceptos (jurídicos o de cualquier otra índole) migran y son receptados por comunidades diferentes a las de origen puede modificarse, leve o radicalmente, su significado. O sea: puede haber variaciones en el concepto transmitido. Tendremos así una misma expresión y una variedad de conceptos. Aunque también puede suceder que se produzca un cambio en la designación y permanecer constante el concepto. Este último es un supuesto curioso pero que se ha verificado en nuestro caso.

Para no abundar en cuestiones que ya hemos tratado, mencionemos tres ejemplos, todos tomados de la cultura jurídica francesa, para mantenernos en un área cultural delimitada.

El uso del concepto pero con otra designación lo encontramos en los textos de Löic Philip, quien emplea la expresión “bloque de constitucionalidad de las finanzas públicas”. A pesar de la variación en la expresión, ella se refiere al concepto material y normativo de “constitución

<sup>30</sup> Sólo algunas e incompletas referencias. Ya destacamos su uso en la doctrina de Brasil. Aquí en Argentina, más allá de nuestro grupo más inmediato de trabajo, lo ha utilizado Tarsitano, Alberto, “El principio de capacidad contributiva como fundamento de la Constitución Financiera. Una visión doctrinaria y jurisprudencial”, *Revista Derecho & Sociedad* n° 43, págs. 119 a 128; en Uruguay, la profesora Addy Mazz, “Estado de Derecho, derechos humanos y tributación: a propósito de la constitución financiera uruguaya”, *Revista de Educación y Derecho* n° 27, 2022-2023; en Ecuador, De la Guerra Zuñiga, Eddy, “Origen y contenido mínimo del derecho constitucional financiero”, *Revista Foro*, n° 28, Quito, 2017; en México, Nava, Oscar, *Presupuesto, participación ciudadana y derechos humanos en la Constitución política de la Ciudad de México*, Porrúa, 2019; en Chile: Centro de Estudios Universitarios sobre descentralización financiera real, *La constitución financiera de*

*Chile. Diagnóstico y propuestas para una descentralización financiera real*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2012. En Europa, sin perjuicio de algunas referencias que efectuaremos enseguida (en Francia e Italia), han empleado la expresión, entre otros: Álvaro Rodríguez Bereijo, *La constitución fiscal de España*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2015 (texto éste clave para nuestro proyecto de investigación); Yebra Martul-Ortega, Perfecto, *Constitución financiera española: veinticinco años*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2017; Mostacci, Edmondo, “La costituzione finanziaria europea e il paradigma di Pangloss”, *DPCE Online* v.57, n° 1, 2023; Jan Sawicki, “La ‘Costituzione finanziaria’ dell’Unione europea, e quella degli Stati Uniti, di fronte alle sfide del debito pubblico” en *federalismo.it Rivista di Diritto Pubblico Italiano, Comparato, Europeo*, numero speciale 7/2018, págs. 222 a 243.

financiera”, tal como fue acuñado en su tierra de origen<sup>31</sup>.

La recepción tanto de la expresión como del concepto la hallamos en los textos de Éric Oliva<sup>32</sup>.

Por último, una recepción de la expresión pero con una modificación significativa en el concepto la podemos encontrar en un reciente texto de Hugues Rabault<sup>33</sup>. En su versión, el concepto es material en un primer sentido (en cuanto al objeto regulado: lo financiero), material en un segundo sentido (pues propone tener en cuenta una visión material-estructural de la propia Constitución), y funcional (punto también expresado en términos materiales-estructurales, en vinculación a la idea material de Constitución). Como vemos, aquí ya hay una serie de variaciones con respecto al molde original.

-A: De todos dichos usos contemporáneos, ¿hay alguno que posea alguna singularidad? Quiero decir: que salga un poco de los senderos que más transitamos.

-B: Creo que la propuesta de Andrea Morrone, profesor de derecho constitucional

en la Universidad de Bologna, podría entrar en dicha descripción<sup>34</sup>.

Como hemos recordado en otro lugar, para hacer visible la tensión (¿trágica?) que anida en la idea de “constitución financiera” Morrone hace una interpretación de uno de los cuadros más conocidos, admirados y enigmáticos de Piero della Francesca, “La flagelación de Cristo”, que figura en la portada de la compilación a su cuidado, donde reúne ensayos alumbrados por cierto ánimo europeo posterior a la crisis de 2008<sup>35</sup>.

El meollo de su posición radica en la contraposición de dos teologías políticas, que, esto va por nuestra cuenta, movilizan las ideas, correlativas y opuestas, de “gobierno” y “gobernanza”<sup>36</sup>. El primero aparece como un poder constituido al borde de su derrota. Podemos ver, en la escena izquierda del cuadro, que Cristo está a punto de ser flagelado (su cuerpo no revela heridas, aún). También sabemos que eso es lo que ocurrirá (pero ello es una realidad que está fuera de cuadro, aunque incida en nuestra mirada sobre él). Ese poder constituido es el del equilibrio que ha pretendido plasmar la práctica del

<sup>31</sup> Loïc, Philip, *Les fondements constitutionnels des finances publiques*, París, Economica, 1995 y *Droit fiscal constitutionnel*, Economica, 1990.

<sup>32</sup> Oliva, Éric, “Soixante ans de la Constitution financière et fiscale: réflexions sur le développement du constitutionnalisme financier en France. 1re partie: L’extension de la compétence constitutionnelle dans le domaine financier et fiscal”, *Gestion & Finances Publiques* n°6, 2018, p. 100-105. Puede verse también su continuación: “Soixante ans de la Constitution financière et fiscale: réflexions sur le développement du constitutionnalisme financier en France. 2e partie: La construction d’un État de droit constitutionnel financier et fiscal”, *Gestion & Finances Publiques* n° 1, 2019, pág. 111-115.

<sup>33</sup> Rabault, Hugues, *La constitution financière de la France*, París, L’Harmattan, 2020.

<sup>34</sup> También podríamos haber referenciado el uso de la expresión (“Fiscal Constitution”) por parte de los miembros de la “Escuela de Virginia”, quienes la desarrollan desde otra perspectiva. Ver, entre otros textos: James Buchanam, *Freedom in Constitutional Contract. Perspectives*

*of a Political Economist*, Texas, A&M University, 1977.

<sup>35</sup> Morrone, Andrea, *La Costituzione finanziaria*, Torino, G. Giappichelli Editore, 2015.

<sup>36</sup> Creemos que esta tensión es uno de los núcleos de la llamada “crisis de las bases constitucionales del derecho administrativo”, según la perspectiva que desarrolla Carlos Balbín, *Crisis del derecho administrativo. Bases para una nueva teoría general*, Buenos Aires, Astrea, 2020. El punto es destacado en el ensayo de Francisco Ferrer publicado en este número de la revista: “El principio constitucional de sostenibilidad de la deuda”. Una visión en cambio positiva de la gobernanza, en vinculación con nuestra materia, puede verse en Antonio-Martín Porrás-Gómez, *La gobernanza multinivel del gasto público europeo*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2015. Su recomendable capítulo II se llama, justamente, aunque con intención divergente a la aquí sugerida, “Del gobierno a la gobernanza”, pág. 67-115.

constitucionalismo. En el vocabulario de la filosofía política clásica: el gobierno en pos del bien común. Frente a él se encuentra un poder constituyente en ascenso, con pretensiones de reconfigurar el orden social. Energía constituyente que le permite a sus protagonistas forzar el pasaje del gobierno a la gobernanza, donde la ciudad ya no dirige sino que es llevada al plano horizontal de coordinaciones, regímenes especiales encapsulados, arbitrajes internacionales, autorregulaciones y desregulaciones. Formas de fuga de los entramados constitucionales contemporáneos, demasiado porosos a ideales comunitarios, técnicas de solidaridad, controversias sobre fundamentos filosófico-políticos o, a la vez, poco aptos para eliminar, o siquiera reducir, los peligros inherentes a dinámicas democráticas impredecibles<sup>37</sup>.

La pintura, sin embargo, está dividida: izquierda (la flagelación, época romana) y derecha (una conversación entre tres personajes, contemporáneos al pintor, siglo XV). También atrás y adelante, martirio y charla. En esta otra escena, más cerca de los espectadores, se cifra, para Morrone, la expectativa de diálogo, esperanza de una detención posible de lo que parece inevitable. Lo es la flagelación, en su sentido literal; no sabemos qué sucederá con el duelo, si podemos llamarlo así, entre dos teologías, o dos formas de vida.

-A: Volvamos a nuestra avenida principal. Ya consideramos, a vuelo de pájaro, el origen de la expresión, así como algunas migraciones posteriores. Nos queda por

indagar, no ya la génesis de una expresión lingüística, sino el origen de una idea. ¿Hay antecedentes de la idea involucrada en la expresión “constitución financiera” aunque ella no esté literalmente presente?

-B: Creo que sí, al menos en nuestra tradición nacional, pues no hemos hecho una indagación de mayor alcance, tarea para un historiador profesional de nuestra disciplina. Entiendo que la idea de constitución financiera está claramente presente en los textos de Juan Bautista Alberdi, fundamentalmente en su *Sistema*<sup>38</sup>.

Ante todo enfatizamos el término que figura en el título del libro: “sistema”. La Constitución incluye un sistema (un orden consistente), que a su vez está compuesto por dos partes interrelacionadas y complementarias: sistema económico y sistema rentístico.

También es destacable observar que para referirse al primero Alberdi ya usa la expresión “constitución económica”, que recién tendrá una mayor difusión un siglo más tarde, a mediados del siglo XX, también por inspiración doctrinaria alemana, aunque difundida más allá<sup>39</sup>.

Pero nuestro interés radica en el sistema rentístico, que tiene su claro centro en el concepto de “Tesoro”, término presente en el artículo 4, CN (texto histórico y actual), que es el hilo conductor de la presentación de Alberdi. El sistema rentístico se refiere a los consumos públicos, es decir: “la formación, administración y empleo del Tesoro nacional” (pág. 152), que será el objeto del libro a partir de su Tercera

<sup>37</sup> De ahí el carácter antitético de las técnicas de la “gobernanza” con respecto a los mecanismos de “participación”, tal el caso del “presupuesto participativo”, hoy contemplado en diversas constituciones y en el DIDH. Ver en esta publicación el texto de Harry Schurig: “Los mecanismos de democracia semidirecta y la reserva de ley tributaria. La Reforma Constitucional de 1994 y el artículo 39 respecto de la iniciativa popular”.

<sup>38</sup> Alberdi, Juan Bautista, *Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina, según su Constitución de 1853*, texto incluido en *Obras*

*Completas, Vol IV*, Buenos Aires, Imp., Lit. y Enc. de “La Tribuna Nacional”, 1886.

<sup>39</sup> Ver: “Conclusión”, página 493 de la edición aquí referenciada: “La Constitución económica, cuyo sistema se expone en este libro”. Sobre el concepto ver, entre otros: Bassols Coma, Martín, *Constitución y sistema económico*, Madrid, Tecnos, 1985; Saito, Francesco, *Economía e Stato costituzionale. Contributo allo studio della “Costituzione económica” in Germania*, Milán, Giuffrè, 2015 y Marie-Laure Dussart, *Constitution et économie*, París, Dalloz, 2015.

Parte<sup>40</sup>. Allí se dedicará a exponer el sistema rentístico, al que también llama “el plan de hacienda o sistema de finanzas de la Constitución argentina”<sup>41</sup>.

Si seguimos el curso de la exposición veremos que el texto se refiere, de forma sucesiva, a los recursos derivados de la venta y/o locación de tierras, las contribuciones, la renta de la Aduana (derechos de exportación e importación), el crédito público, la renta del Correo y los gastos públicos. Es decir: hay una visión sistemática (y equilibrada) del conjunto de las técnicas financieras mencionadas en el artículo 4, CN, que tienen su desarrollo en otras disposiciones posteriores.

De acuerdo a una de los tantos párrafos de síntesis, ya casi nuestra definición de “constitución financiera”: “Según el art. 4 de la Constitución argentina, la contribución es para formar el Tesoro nacional; el Tesoro, como medio de ejecución, es para gobernar; el gobierno es para hacer cumplir la Constitución” (pág. 411).

En otro pasaje, crítico del *Estatuto de Hacienda* aprobado por la Convención Constituyente, considera erróneo separar lo relativo a las diferentes instituciones financieras, en aquella ocasión con relación al crédito público. Separar (aislar unas de otras) las piezas constitucionales financieras es similar a dividir “el hombre de todo su cuerpo de un lado, y del otro una de sus manos”. Agrega: “el crédito es un miembro de los muchos que forman el Tesoro nacional, según el art. 4 de la Constitución argentina” (página 424). Para nuestros fines, cabe reemplazar “crédito” por “tributo”.

No sólo se refiere Alberdi al Tesoro y a las técnicas financieras a través de las cuales aquel se forma y asigna, también considera los “principios y reglas” a los que aquellas deben sujetarse.

¿Cómo evitar que “el poder de crear, manejar y de invertir el Tesoro público” se exceda?

Una de las respuestas de la Constitución, según Alberdi, pasa por la división de las funciones estatales y, en términos actuales, por la postulación del principio de legalidad. Según su propio texto: “La Inglaterra ha encontrado ese secreto a costa de muchos siglos de experiencias dolorosas, y lo ha enseñado al mundo parlamentario: consiste en dividir el poder rentístico en dos poderes accesorios e independientes, a saber, el poder de crear los recursos y votar los gastos públicos y el poder de recaudar, administrar y emplear esos recursos en los gastos designados, ¿por quién? Al poder legislativo, órgano más íntimo del país, es delegado el ejercicio de la primera atribución, y al ejecutivo el de la segunda por ser el Tesoro el principal medio de acción y ejecución” (pág. 434).

Es notable la conciencia que tiene Alberdi respecto de la unidad constitucional del derecho financiero. El principio de legalidad rige tanto para los recursos como para los gastos. Su prueba: además de la génesis histórica, la letra misma del entonces artículo 64, CN (referenciado en pág. 435-436), hoy artículo 75, CN.

Leamos su conclusión, luego de la cita del referido artículo: “Por esas atribuciones vemos que la mitad del poder soberano delegado al Congreso argentino es de naturaleza económica y rentística”. La unidad del derecho financiero, luego, se proyecta a la administración o, en nuestros términos, al derecho administrativo de carácter financiero. De ahí que Alberdi se refiera a “la administración del Tesoro público” (pág. 442), asunto al cual le dedicará con mucho detalle los capítulos siguientes.

Por un lado, principio de legalidad financiera (potestad legislativa sobre el

<sup>40</sup> “Disposiciones de la Constitución que se refieren al fenómeno de los consumos públicos; o sea de la formación, administración y empleo del tesoro nacional”, pág. 310 y sig.

<sup>41</sup> Ver de forma concordante, pág. 392-393, donde se señala que los derechos reposan en “el sistema rentístico, el plan de hacienda o de finanzas, que es parte accesoria del sistema económico del país”.

conjunto de las técnicas financieras); por otro, administración del Tesoro (potestad ejecutiva de administrar el conjunto de las técnicas financieras).

-A: ¿Qué sucedió con esta potente perspectiva unitaria, equilibrada y de base constitucional sobre el derecho financiero público?

-B: Antes de responder quisiera destacar un punto.

El libro de Alberdi, además de exponer una filosofía política que él atribuye a la Constitución, puede verse, sin forzamiento alguno, como un comentario *jurídico* de las disposiciones financieras de la Constitución. Es una genuina obra de doctrina jurídica, producida a mediados del siglo XIX. En este punto es un texto pionero, de vanguardia, donde además de “comentar”, “interpreta” y “reconstruye” (desde el punto de vista que él considera correcto)<sup>42</sup>.

Ahora bien, su perspectiva va a estar presente en todo el curso de nuestra tradición, como podemos ver si analizamos el texto de Terry, que mencionamos al inicio, donde también palpita una visión unificada del derecho financiero público. Será, a nuestro entender, la potencia de la teoría general propuesta por Dino Jarach la que pondrá momentáneamente en un cono de sombra esta perspectiva. Que volverá a cobrar auge en particular en las investigaciones constitucionales-tributarias de José Casás, siempre sensible al método de Alberdi<sup>43</sup>. De ahí la continuidad que podemos encontrar entre el derecho tributario sustantivo de base constitucional y la teoría general de la constitución financiera que, de acuerdo al curso de esta lectura, bien puede verse como una vuelta a

la metodología constitucional-financiera unificada planteada (y desarrollada) por Alberdi.

-C: Acoto al margen. En esta perspectiva podemos deslindar la visión metodológica de Alberdi (la Constitución plasma un sistema rentístico o un plan de hacienda) de la particular filosofía política que él expone y que, a la vez, imputa al texto constitucional. ¿Nos es lícito separar “forma” (constitución financiera) de “contenido” (filosofía política)? Creemos que sí, que pueden desenvolverse por caminos separados. Recordemos que dicha filosofía política encontrará duros adversarios, entre ellos Domingo Faustino Sarmiento. La oposición llega a la raíz misma de la filosofía política constitucional en la medida en que concierne a la definición de “república” (art. 1, CN), conforme la clásica historia intelectual narrada por Natalio Botana<sup>44</sup>. Por cierto, no es la única controversia. Ya en nuestra reseña surgió el debate con el *Estatuto del Crédito Público* y, por esa vía, con Mariano Fraguero<sup>45</sup>. De tal modo resulta posible deslindar dos ámbitos (método y filosofía política), cada uno con sus respectivas polémicas.

-B: Lo anterior sugiere, a la vez, que imputar una filosofía política al texto constitucional es una tarea, sí inevitable (para explicitar su sentido), pero que tiene que reconocer la posibilidad de imputaciones divergentes o contrapuestas. Ello forma parte de la práctica política constitucional en la medida en que las constituciones (las efectivas históricamente, las reales, no las imaginadas) no son la obra de un legislador racional único, que plasma

<sup>42</sup> Recordemos, para mensurar la significación del asunto, que la obra de Myrbach-Rheinfeld se publica recién en 1906 (primera edición en alemán, la segunda edición en francés es de 1909).

<sup>43</sup> No tanto, hago aquí una hipótesis, a su filosofía política, pues donde Alberdi ubica la doctrina de los fisiócratas, así como la economía política escocesa, Casás privilegia la doctrina social de la Iglesia. Creo que es una tarea pendiente sacar a la luz la conexión entre las argumentaciones

jurídicas de Casás y la doctrina social de la Iglesia, hoy a su vez profundizada por el magisterio del Papa Francisco y por lo que viene siendo llamada “doctrina franciscana”.

<sup>44</sup> Botana, Natalio, *La tradición republicana*, Buenos Aires, Sudamericana, 1984.

<sup>45</sup> Me referí brevemente a Mariano Fraguero en *Derecho Constitucional Presupuestario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2007, pág. 52-54, con referencias en nota al pie 34.

en el texto una filosofía política también única, como si se tratara de un código, en muchas ocasiones redactados por una única persona o por un pequeño grupo intelectualmente homogéneo. Son en cambio el resultado de compromisos, acuerdos, transacciones (que a su vez pueden ser parciales, incompletos, basados en reservas mentales -como decía Piero Calamandrei en su reflexión sobre la “inactuada” Constitución de 1948-, etc.) entre diversas corrientes espirituales, ideológicas o políticas. En un doble plano: en el “pedestre” o “terrenal” de las fuerzas políticas concretas que hacen los acuerdos (personas, grupos, corrientes de opinión, partidos políticos); en el más “elevado” o “celestial” de las filosofías políticas que defienden o que están en la base de las posiciones de aquellos<sup>46</sup>. De ahí la habitual metáfora de las constituciones como “pactos”. Lo anterior depende, claro, del grado de pluralismo de las sociedades, así como de sus expresiones políticas y de sus desenvolvimientos intelectuales, religiosos y culturales. También, claro, de las experiencias vividas (que en general son trágicas). El punto es histórico, práctico, no teórico (menos aún semántico, como cuando se quieren reducir los debates constitucionales a disquisiciones sobre el lenguaje y sus eventuales “imperfecciones”). En todo caso, el tipo de lenguaje, las formas de redacción, son fenómenos derivados, consecuencia (síntoma) y no causa<sup>47</sup>.

-C: Con esto queremos decir que la filosofía política de Alberdi es una pieza fundamental para la comprensión de nuestra práctica histórico-constitucional, sin que ello implique que ella sea la única que

“realmente” subyace al texto de la Constitución de 1853. Paralelamente, nada obsta a considerar vigente el enfoque metodológico de vanguardia expresado en su *Sistema* con respecto a la hacienda pública y que, a nuestro juicio, permite hilvanar una tradición interpretativa que, con períodos de auge y declive, encuentra hoy una continuación (y si se quiere: una reformulación) en la “teoría de la constitución financiera”, a su vez extensión y profundización de la doctrina constitucional forjada por los doctrinarios de la democracia, al fin de cuentas nuestros maestros en esta materia.

-A: Cerremos aquí este interludio alberdiano. Indicamos, a trazo grueso, el origen de la expresión “constitución financiera”; mencionamos algunos pasos de su migración posterior (donde cambian en unas ocasiones las fórmulas lingüísticas y en otras los contenidos conceptuales significados) y, en fin, mostramos que, aún sin forjar literalmente el concepto, su contenido ya estaba fuertemente presente en la obra de Alberdi, lo que le da, eso creemos, una singularidad muy especial a la tradición jurídico-financiera argentina. Ahora bien, a partir de todo este bagaje intelectual, ¿cómo definimos, hoy, aquí y ahora, a la constitución financiera?

-C: O sea, todo lo dicho hasta aquí actúa como una propedéutica, un allanamiento del terreno.

-B: En efecto. Pero ya en este diálogo se revela la significación de las ciencias humanas y sociales en la elaboración de una teoría; en lo anteriormente dicho: diversas facetas de la historia. Incluso dejamos de lado, en favor de la extensión de este diálogo, hacer alguna referencia a la historia

---

<sup>46</sup> Por tal razón, las filosofías políticas “elevadas” llegan a los textos jurídicos mediadas por las “traducciones” (simplificaciones, reducciones, conjunciones, omisiones, hibridaciones, incomprensiones, tergiversaciones, profundizaciones, concretizaciones) que hacen los actores políticos concretos.

<sup>47</sup> De aquí deriva, naturalmente, la posibilidad de plurales lecturas constitucionales, hecho

habitual en la práctica jurídica contemporánea. Ver, sin ir más lejos, las diferentes lecturas del artículo 75, inciso 22, CN, referenciados en el ensayo de María Gabriela Abalos incorporado en esta revista: “Fuentes normativas y controles de constitucionalidad y de convencionalidad en el derecho argentino. Especial referencia a las ejecuciones fiscales”.

misma de la configuración de la constitución financiera, tarea que, para su mayor comprensión, requiere avanzar en los detalles de la teoría.

-A: Vayamos entonces a la definición.

-B: Venimos proponiendo la siguiente: es *el subsector de las constituciones modernas y contemporáneas que, en lo esencial, regula cómo debe ser financiada la efectividad de tales constituciones*. En el vocabulario de Alberdi: el sistema rentístico dispone cómo debe ser financiado el gobierno para el cumplimiento de los fines constitucionales.

-C: Dado que ya en varias ocasiones hemos hecho el análisis de la anterior definición (o de propuestas previas), les propongo el siguiente razonamiento, no alternativo, sino complementario, que al expresarse de modo diverso puede permitir aprehender otros perfiles de la cuestión.

La construcción de un poder político estatal requiere afrontar una serie convergente de desafíos prácticos, entre ellos: generar un grado adecuado de legitimación (creencias colectivas relativas a la justificación del ejercicio del poder), monopolizar la fuerza física o la violencia (consecuencia de lograr el desarme de la población), poner en juego algún mecanismo de solución de conflictos (para evitar justamente que se dé el paso a la violencia), y producir un arraigo en el territorio (aspecto formalizado por medio del dominio, que incluye redes integradoras de infraestructura y comunicación). Estas condiciones son las que habilitan, luego, la posibilidad de reclamar el monopolio para la creación de reglas (que así devendrán excluyentes o prioritarias, respecto de cualquier otro conjunto de reglas, que por contraste se calificarán de “meramente” sociales).

Ahora bien, cada una de estas condiciones requiere de financiamiento. Dicho de otra forma: el poder colectivo estatal involucra necesariamente una dimensión financiera, es decir: un “poder financiero”. Coerción y Hacienda son inescindibles. O en otros términos, que recuperaremos más adelante:

el poder financiero es un aspecto necesario para la afirmación de la soberanía estatal.

-A: ¿En qué consiste, entonces, el “desafío del financiamiento”?

-C: Es un desafío múltiple. Pues se requiere dar respuesta a una serie de demandas (es decir: preguntas prácticas) interconectadas, fundamentalmente:

a) ¿a través de qué técnicas se obtendrán y asignarán dichos medios de financiamiento?;

b) ¿a través de qué diseño institucional?;

c) dichas técnicas ¿se encontrarán sujetas a algún tipo de estándar? y,

d) ¿cuál será la forma concreta de gestión?

Es decir: técnicas, diseño institucional, estándares, forma de gestión. Desde esta perspectiva alternativa, la constitución financiera es la forma sistemática de dar respuesta a estos interrogantes por parte de los estados constitucionales de derecho, modernos y contemporáneos. O de otra forma: es la forma consciente, racional y sistemática de vehicular, estructurar y regular el ejercicio del poder financiero en el marco de los estados constitucionales de derecho.

-A: ¿Cómo estudiar la “constitución financiera”?

-B: En los últimos ensayos venimos proponiendo que la constitución financiera puede ser objeto de dos tipos de enfoque: uno funcional y otro estructural.

El *enfoque funcional* pone de manifiesto las “relaciones” que se establecen entre la constitución financiera y el resto de los subsistemas constitucionales.

El *enfoque estructural*, por su parte, se dedica a explicitar los “elementos internos” que componen las constituciones financieras.

Por cierto, ambos enfoques (externo relacional e interno estructural) están íntimamente vinculados, ya que estamos en presencia de una red conceptual interconectada.

-A: ¿Cuáles son dichas relaciones?

-B: Hasta el momento hemos precisado dos relaciones fundamentales: instrumentalidad y dependencia causal.

-A: Veamos brevemente la relación de instrumentalidad.

-B: Ella deriva naturalmente de la propia definición de constitución financiera. Una forma visual de apreciarla es la siguiente. Ubiquémonos imaginariamente “sobre” los otros subsectores de las constituciones y observemos desde allí a la constitución financiera. Desde este mirador, las instituciones financieras deben ser un medio para la realización de las instituciones constitucionales sustantivas<sup>48</sup>.

Dicho de otra forma. Podemos insistir en la importancia de la constitución financiera, pero no cabe duda que aquello que es sustancialmente valioso no son las técnicas financieras en sí mismas, sino las instituciones constitucionales: los derechos y garantías, la deliberación legislativa, los fines expresados en los preámbulos o diseminados en los textos. De ahí la idea de “instrumentalidad”. Afirmación del carácter “medial” de las instituciones financieras. Son medios (deben serlo: recordemos que estamos ante un concepto normativo) para el cumplimiento de los fines constitucionales.

-C: La instrumentalidad ubica a las técnicas financieras en un contexto discursivo de fines y medios. A partir de allí, y desarrollando indicaciones de Benvenuto Griziotti, hemos propuesto un “esquema de grados de relación” entre fines constitucionales y medios, financieros pero también administrativos.

-A: ¿Qué características tiene dicho esquema?

-C: Es sencillo verlo con un ejemplo sobre el que venimos trabajando y donde identificamos una serie de grados sucesivos, que se desenvuelven de lo simple hacia lo complejo.

*Primer grado* de relación: una técnica financiera que cumple de forma directa con

un fin constitucional. Ejemplo: derechos de importación que al dificultar la entrada de bienes tienden a proteger la industria local y, por esa vía, propender al desarrollo humano (art. 75, inc. 19)<sup>49</sup>.

“Técnica financiera → fin constitucional”.

*Segundo grado*: una técnica financiera genera fondos del Tesoro que son asignados mediante un gasto de transferencia, que de esa forma satisface un fin constitucional. Aquí vemos la actuación de dos técnicas financieras, una recaudatoria y una asignación, que al ser de transferencia no implica, en principio, mayor actividad pública. Por ejemplo: un impuesto genera recursos que son asignados bajo la forma de un subsidio.

“Técnica financiera 1+ técnica financiera 2 → fin constitucional”.

*Tercer grado*: una técnica financiera genera un recurso, éste se asigna a la cobertura de una organización pública y ésta, luego, realiza una actividad que coadyuva al cumplimiento de un fin constitucional.

“Técnica financiera 1 + técnica financiera 2 + actividad administrativa → fin constitucional”.

Incluso podemos imaginar un ejemplo más complejo, donde el cumplimiento del fin constitucional se obtiene mediante el funcionamiento conjunto de todas las técnicas financieras. Podemos decir, para continuar la serie, que es un encadenamiento de *cuarto grado*.

Ejemplo: la distribución positiva del ingreso (justificada en el principio de solidaridad) como efecto del accionar conjunto del sistema financiero público.

-B: La significación conceptual de este esquema es el siguiente: permite presentar en un *vocabulario constitucional* (1) algunos efectos económico-sociales de las técnicas así como (2) la distinción,

<sup>48</sup> El carácter medial de las técnicas financieras está puesto de manifiesto en el ensayo de Fabiana Schafrik, “Reflexiones sobre el marco constitucional de la actividad financiera del Estado”, punto II, en esta misma publicación.

<sup>49</sup> Recordemos que esta finalidad, constantemente reconocida (a nuestro entender con razón) en la práctica jurídica argentina, sin embargo había sido juzgada desfavorablemente por Alberdi, ver: texto citado, pág. 304, donde hace la crítica de la “aduana proteccionista”.

clásica, entre “fines fiscales o recaudatorios” y “fines extra-fiscales o de ordenamiento” de la imposición. Entendemos que esa distinción sólo tiene sentido cuando se enfoca el derecho tributario bajo la idea de su autonomía, como si existiera aislado del resto del sistema financiero. La traducción propuesta se maneja, en cambio, a partir de un dato básico: la presencia de un fin constitucionalmente justificado. Luego, ese fin puede cumplirse directamente o por medio de sucesivos y cada vez más complejos encadenamientos de técnicas financieras y administrativas. Así, si se utiliza un impuesto para disuadir, incentivar o coadyuvar al cumplimiento de un fin no hay en ello ningún inconveniente (jurídico) en la medida en que se presente una adecuada justificación constitucional del fin.

-A: Ahora bien, toda relación medios / fines pone en juego, entre otras cuestiones, el análisis de la legitimidad de los medios (aquí: las técnicas constitucionales financieras y administrativas) y de los fines (que requieren de una argumentación constitucional). Pero también se advierte lo siguiente: la posibilidad de que los medios, bajo la pretensión de realizar el fin, en realidad lo vulneren.

-B: Claro. La situación puede verse con claridad con el aspecto más álgido del asunto: la vulneración de los derechos constitucionales.

Para proteger a los derechos la práctica constitucional comparada ha ido generando diversas técnicas jurídicas, entre ellas “la protección del contenido esencial de los derechos”<sup>50</sup>. En el vocabulario constitucional argentino: el principio de razonabilidad establecido, de forma expresa, en el artículo 28, CN. Según esta

cláusula, genéricamente enunciada, (a) las decisiones estatales (b) no deben alterar (desnaturalizar, aniquilar, destruir, afectar excesivamente) (c) el contenido esencial de los derechos reconocidos.

Una regla irrazonable es aquella que “desvirtúa” (“torna ilusorio”, según otra fórmula ritual) el contenido esencial de un derecho. Es éste un principio general del derecho constitucional moderno y contemporáneo.

Luego, este principio general es susceptible de proyectarse al conjunto de las técnicas financieras. Es decir, ninguna técnica financiera puede ser irrazonable o, expresión equivalente, ninguna técnica jurídico-financiera puede dañar (lesionar, herir, etc.) el contenido esencial de algún derecho constitucional.

Más específicamente: los tributos no deben ser irrazonables, el presupuesto no debe ser irrazonable, las tarifas no deben ser irrazonables, etc.<sup>51</sup>.

-A: Tenemos entonces tres piezas conectadas, puestas de manifiesto por el “enfoque funcional” de la constitución financiera.

Primero: la relación de instrumentalidad entre técnicas financieras y fines constitucionales.

Segundo: el esquema de grados de relación entre técnicas (financieras y administrativas) y fines constitucionales (esquema construido sobre aquella relación).

Tercero: el principio de razonabilidad como forma de protección.

También pasamos implícitamente de lo funcional a lo estructural, pues los “principios generales”, como veremos, son uno de los “elementos internos” de la Constitución Financiera y, por lo tanto, uno

como sus renegociaciones, no deben ser el *punto de partida causal* de decisiones tributarias, presupuestarias o tarifarias irrazonables. Las renegociaciones, por su parte, no deben ser irrazonables respecto del derecho de propiedad de los acreedores, sin perjuicio de la prohibición anterior, referida a los derechos de terceros.

<sup>50</sup> También, claro, la técnica del control de proporcionalidad, asunto cuya consideración merece un estudio específico. Una mención a este control la hace Iván Ignacio Ríos Benítez, “Principio de legalidad en lo tributario y en lo ambiental”, en esta publicación.

<sup>51</sup> Más adelante veremos, a partir del ensayo de Ferrer, que las operaciones de crédito público, así

de los temas del “enfoque estructural”. Pero, como ya señalamos, todas las piezas se encuentran interconectadas, pues, al fin de cuentas, como sostenía Alberdi, estamos ante un sistema.

-B: Exacto. Una precisión terminológica suplementaria. Tal como ya destacaba Dino Jarach al reflexionar sobre la jurisprudencia de la Corte Suprema, ésta ha usado en ciertas ocasiones el término “equidad” como sinónimo de “razonabilidad”, circunstancia que le ha permitido conectar el artículo 4, CN (que dispone que las contribuciones deben ser “equitativas”) con el artículo 28, CN, que consagra la razonabilidad. Una decisión es equitativa o razonable si no daña el contenido esencial de un derecho. De forma equivalente: una decisión es inequitativa (inequidad máxima, según frases jurisprudenciales rituales) o irrazonable si daña el contenido esencial.

Recordemos, para evitar confusiones, que la equidad es un término polisémico (que recorre toda la historia de la filosofía política, ya desde la filosofía clásica griega), de ahí que también se use, en el medio jurídico (al menos en el argentino), con un segundo significado típico, para designar el ámbito de la libre configuración (discrecionalidad) del legislador. Este uso lo vemos cuando los tribunales afirman que no les corresponde evaluar la equidad de una decisión (por ejemplo tributaria), con lo que quieren decir que no les corresponde evaluar la elección realizada dentro del ámbito discrecional propio de cada uno de los poderes políticos (posibilitado, en última instancia, por el marco de posibilidades explicitado en las constituciones)<sup>52</sup>.

-C: Respecto del texto constitucional argentino, esta identidad semántica entre “equidad” (art. 4, CN) y “razonabilidad” (art. 28, CN) también permite, a la luz de una visión sistemática, otorgarle un significado a la equidad que debe tener a) la asignación

de los recursos por medio de la ley convenio de coparticipación (art. 75, inciso 2, tercer párrafo), y b) la asignación de los recursos por medio de la ley de presupuesto (art. 75, inciso 8, que remite al inciso antes referido).

Así la equidad está expresamente mencionada respecto de las contribuciones y del gasto público, ya sea el gasto que se vehiculiza por la ley convenio o por medio de la ley de presupuesto (como dijimos: dos técnicas de asignación, es decir, gasto, de los fondos del Tesoro).

Esto muestra, sea dicho de paso, tal como afirmaban José Casás y Enrique Bulit en sus escritos sobre el federalismo, el carácter “financiero” y no simplemente “impositivo” o “tributario” de la ley convenio de coparticipación<sup>53</sup>.

-B: Estas reflexiones nos permiten apreciar, colateralmente, cómo funcionan los “principios”.

(a) Estos son, ante todo, principios generales contenidos en las constituciones, que expresan decisiones políticas fundamentales. En nuestra práctica jurídica: los “principios de derecho público establecidos en esta Constitución” (art. 27, CN). Así es el caso de la razonabilidad (o equidad). Pero también los de suficiencia, legalidad, igualdad, solidaridad o buena fe. Ciertamente, si fuesen otros los fundamentos políticos de una constitución también serán otros los principios establecidos.

(b) Luego (segundo paso del razonamiento), un principio general es susceptible de proyectarse *prima facie* al conjunto de las técnicas financieras. Si “bautizamos” esa proyección con un nombre propio obtenemos en nuestro ejemplo el “principio de razonabilidad proyectado a la materia financiera” o, de forma elíptica, “el principio de razonabilidad financiera” (o también: “principio de equidad financiera”).

<sup>52</sup> El punto es recordado en la colaboración de Luciana Belén Casadavant, Pamela Jursza y Diana Queirolo: “El principio de equidad como principio constitucional tributario” en esta publicación.

<sup>53</sup> Ya señalamos, en nota previa, la referencia a la “coordinación financiera” efectuada por Gabriela Tozzini en su colaboración.

(c) Tercer paso del razonamiento: analizar, en detalle, si y de qué modo singular se proyecta el principio a cada una de las instituciones financieras. Por ejemplo: analizar si se proyecta, y de qué modo singular, a los fondos del Tesoro, a cada categoría de tributo, al presupuesto, a las operaciones de crédito público y a la deuda pública, a los recursos patrimoniales.

Tendremos así, en caso de verificarse su pertinencia, un “principio de razonabilidad o equidad” respecto de las contribuciones (reconocido de forma expresa en el art. 4, CN) o respecto del gasto público (también reconocido de forma expresa en el art. 75, inc. 8, CN). Digamos: equidad tributaria y equidad presupuestaria. Pero también podría justificarse un principio de equidad respecto de la deuda pública o de los recursos patrimoniales<sup>54</sup>.

-A: Así como el principio es susceptible de proyectarse *prima facie* a todas las técnicas financieras (cuestión concreta que depende de las peculiaridades de cada ordenamiento jurídico), ¿también

juega respecto de todos los derechos consagrados?

-B: Claro. Un estudio sistemático de la razonabilidad o equidad financiera tendría que poner en relación, por un lado cada una de las técnicas y, por otro, cada uno de los derechos.

Plurales técnicas y múltiples derechos (más si, como sucede en muchos ordenamientos contemporáneos, sumamos los derivados de los instrumentos del DIDH)<sup>55</sup>.

Ejemplifiquemos con las contribuciones, para usar el léxico histórico de nuestro texto constitucional, que todavía lo mantiene (aun cuando también se refiera a los “impuestos”, art. 16, CN; a los “derechos”, arts. 10, 11, 12 y 75, inc. 1, CN; a los poderes de “imposición”, art. 75, inc. 30, CN; o a la “materia tributaria”, art. 99, inc. 3, CN)<sup>56</sup>. De acuerdo a ejemplos extraídos de la jurisprudencia de la Corte Suprema: las contribuciones no deben afectar el contenido esencial del derecho de

<sup>54</sup> Por cierto, esta idea de principios *prima facie* de carácter financiero no cancela la posibilidad de que haya principios que, por razones técnicas, lógicas o de filosofía política, sólo se refieran a una única institución. Demos un ejemplo: la prohibición de embargar los fondos del Tesoro, salvo en las circunstancias legalmente previstas, consecuencia directa del carácter soberano de los estados modernos, hoy constitucionales.

<sup>55</sup> Las referencias al DIDH son constantes en casi todas las colaboraciones aquí reunidas, entre ellas: Abalos, ya citado; Agustina O'Donnell, “La interpretación de los principios constitucionales a la luz de la Convención Interamericana sobre la Protección de los Derechos Humanos de las Personas Mayores. Especial referencia al principio de generalidad” y Guillermo Ignacio Gerth, “La garantía constitucional de protección integral de la familia y su satisfacción en el impuesto a las ganancias”. Remitimos a los dos volúmenes de nuestra revista dedicados a los *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, año IV, N° 10, 2024. Sobre la incidencia del DIDH ver el último documento de las Naciones Unidas (15 de agosto, 2024) emitido en el proceso de gestación de una convención tributaria, ver ONU, A/AC.295/2024/L.4, Ad Hoc

Committee to Drafts Terms of Reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation, *Chair Proposal for Draft Terms*, en particular Principles, punto 9.c. donde se afirma que la cooperación internacional tributaria debe estar alineada con las obligaciones estatales establecidas por el DIDH. Creemos que es éste un documento de enorme significación simbólica en la historia del derecho internacional financiero público, que así queda claramente enmarcado en el ámbito del derecho internacional público y del DIDH. Veremos cómo continúa este proceso, en su origen impulsado por el conjunto de los estados africanos.

<sup>56</sup> La problemática de las designaciones de las instituciones financieras está destacada en los ensayos de Luis Marcelo Nuñez, Florencia Fontana, Emiliana Duhalde, Zoe Abril Peña Chindamo y Juan Cruz Castilla: “El principio de reserva de ley en materia tributaria, decretos reglamentarios y decretos de necesidad y urgencia” y María Adriana Capria y Claudio Luis: “Criterios doctrinales para tener por satisfecho el principio de igualdad en la ley: capacidad contributiva (tributos fiscales) y razonabilidad (tributos extrafiscales)”.

propiedad, del derecho a trabajar o del derecho a transitar libremente el territorio<sup>57</sup>.

-C: Un punto que puede generar alguna confusión, aunque fácilmente disipable, es la siguiente: el uso de la expresión “no confiscatoriedad” para cubrir casos de tributación “irrazonable”. Así, por ejemplo, se dice tanto que una contribución lesiona el principio de razonabilidad (o equidad) como que dicha contribución tiene “efectos confiscatorios” o análogos a una “confiscación”. Este uso del lenguaje está vinculado, eso creemos, a una cuestión conceptual: la potencialidad de un conflicto entre contribuciones y derecho de propiedad, en la medida en que este último siempre será “incidido” por tratarse de obligaciones de dar sumas de dinero. Pero se trata de una manera de hablar, equivalente al lenguaje de la razonabilidad y la equidad. Si disociamos la expresión de sus orígenes patrimonialistas, ella puede usarse y extenderse más allá del derecho de propiedad y, claro, más allá de las contribuciones. Identificamos así un espacio semántico constitucional que incluye: “no confiscatoriedad”, “equidad”, “razonabilidad” y “garantía del contenido esencial”.

-B: Esa parece ser la tendencia de la jurisprudencia de la Corte Suprema, al menos si consideramos lo resuelto, hace poco tiempo, con respecto a las tarifas, que pueden devenir confiscatorias si desnaturalizan los derechos involucrados en el servicio público concernido<sup>58</sup>. Es decir, derechos de los usuarios de los servicios públicos en general (art. 42, CN) o en particular (por ejemplo: los que garantizan el derecho al agua, conforme al art. 75 inc. 22, PIDESC y observación general n° 15 del Comité DESC, referido a los artículos 11 y 12 del Pacto). En el caso citado, la Corte

Suprema utilizó la expresión “confiscatoriedad”, pero también y de forma concordante, “irrazonabilidad”, términos que, como recién sugerimos, junto a “equidad” forman parte de un mismo “espacio semántico constitucional”<sup>59</sup>.

-C: De lo dicho se desprende un programa específico de investigación que sobre la base de dicho espacio semántico (razonabilidad, equidad, no confiscatoriedad) ponga de manifiesto, de forma *sistemática*, el vínculo entre técnicas financieras (sin descartar *prima facie* a ninguna de ellas) y derechos constitucionales (considerados en toda su extensión e intensidad contemporánea, como consecuencia de reformas constitucionales expansivas y de la incidencia convergente del DIDH). En este contexto puede ser clarificador hacer incidir el “esquema de grados” entre fines constitucionales y medios financieros.

-A: Les propongo que dejemos por un momento la cuestión de los principios, a los que volveremos. Recordemos cómo llegamos a esta dilucidación: exposición del enfoque funcional de la constitución financiera y de la primera de las relaciones que identificamos: la instrumentalidad (que expresa el carácter medial de las técnicas financieras públicas). A partir de dicha relación estamos investigando la capacidad de un “esquema de grados de relación entre medios (financieros y administrativos) y fines (constitucionales)”, que pretende reformular (y clarificar) la distinción “fiscal / extra-fiscal” en un vocabulario técnico constitucional y en el marco de una visión integral del derecho financiero.

Ambas cuestiones nos condujeron a considerar, por su afinidad, el principio de razonabilidad (equidad, protección del contenido esencial), entendido como un

<sup>57</sup> Estos ejemplos son referidos en el ensayo de Queirolo y otros, ya citado. Según exponen las autoras: “1° la tributación no debe alterar el ejercicio del derecho de propiedad; 2° la tributación no debe alterar el derecho de trabajar y/o de ejercer industria lícita; 3° la tributación no debe alterar la libertad de circulación y tránsito”.

<sup>58</sup> CSJN, “Centro de Estudios para la Promoción de la Igualdad y la Solidaridad y otros c/ Ministerio de Energía y Minería s/ amparo colectivo”, Fallos: 339:1077, considerando 33, voto de la mayoría.

<sup>59</sup> Reflexiones sobre estos términos pueden verse en el ensayo de Capria y Luis, ya citado.

principio general del derecho público, susceptible de proyectarse *prima facie* a la totalidad de la materia financiera, dando lugar, luego, a un análisis más específico respecto a cada técnica financiera y cada derecho constitucional.

Se ve que pasamos, imperceptiblemente, del “enfoque funcional” (relaciones) al “enfoque estructural” (elementos internos). Ambas vías, como vimos hasta ahora, se conectan, no sólo entre sí, sino con el conjunto de la trama constitucional. No hay lugar para compartimientos estancos (tendencia a la que conducía la tesis de la autonomía del derecho tributario).

Nos queda pendiente la segunda relación, ¿qué podemos decir de ella?

-B: La relación de instrumentalidad se revela cuando observamos a la constitución financiera desde el mirador del resto de las instituciones constitucionales.

Podemos invertir la perspectiva y prestar atención a las instituciones constitucionales desde la óptica de la constitución financiera. Apelemos a una personificación y démosle voz a cada momento (la clásica prosopopeya de las fábulas).

Nos dicen las instituciones constitucionales: está muy bien destacar (enfaticar, poner la atención en) la significación del sub-sistema constitucional financiero pero aquello que es sustancial, lo que otorga un genuino “sentido”, lo “realmente importante”, somos nosotros, los fines y aspectos sustanciales (idea que se plasma justamente bajo la forma de “instrumentalidad”).

Ante ello replica la constitución financiera, que no se queda muda: eso es cierto pero, a la vez, ustedes, por más sustanciales que efectivamente sean, requieren de nosotras (las técnicas financieras) para existir en la realidad social, o sea: para ser efectivas. Digamos coloquialmente: lo importante requiere de lo pedestre.

Se hace visible aquí la segunda relación, que hemos bautizado como “dependencia causal”.

Dicho con precisión: *una institución jurídica (así las de carácter constitucional) depende causalmente de las instituciones*

*financieras si requiere de la asignación de fondos del Tesoro (o recursos financieros) para devenir socialmente real o efectiva.*

-C: Se aprecia la diferencia de estatus jurídico que hay entre ambas relaciones.

La relación de instrumentalidad es normativa (la constitución financiera debe ser un medio), mientras que la relación de dependencia causal es puramente fáctica, pues se basa en una constatación empírica: hay que verificar que, en efecto, tal o cual técnica jurídica (fin, derecho, órgano, norma) depende causalmente (en los hechos) de la asignación de fondos del Tesoro para ser efectiva, eficaz o real en la vida social.

Dado que el derecho moderno es un derecho estatalizado, *prima facie* todas las técnicas jurídicas son causalmente dependientes de la asignación de recursos financieros. Dicho en un vocabulario cotidiano: todas las técnicas jurídicas, así las constitucionales, son costosas.

La dependencia causal pone en un primer plano el carácter costoso del derecho constitucional. Ya no se trata, de acuerdo al título de un ensayo famoso, del “costo de los derechos”, sino del “costo de los ordenamientos constitucionales” como tales (ampliación de perspectiva que sirve para dejar de lado eventuales opiniones sesgadas, por ejemplo aquellas que ponen en juego la problemática del costo financiero cuando se trata de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales, táctica que parece transmitir que sólo allí es jurídicamente significativa la cuestión de los costos).

-B: Ahora bien, la relación de dependencia causal permite detectar un sinnúmero de regulaciones jurídicas que se caracterizan técnicamente por lo siguiente: tomar nota de la dependencia causal para otorgarle algún efecto jurídico y así modular los efectos, extensión o alcances de la institución de que se trate. Llamamos a esas situaciones “dependencia jurídica”. Los casos paradigmáticos los encontramos en el artículo 2.1., PIDESC, en la doctrina de la Corte Suprema argentina sobre las medidas cautelares en materia tributaria o en cláusulas de cobertura, como la plasmada

en el artículo 81 *in fine* de la Constitución de Italia o en el artículo 28 de nuestra ley de administración financiera, LAF. Por cierto, los ordenamientos jurídicos pueden no darle efectos a la dependencia causal, así el caso del artículo 2.2., Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

-A: Así como la instrumentalidad (relación 1) es protegida o mantenida en su cauce por medio del principio de razonabilidad en su proyección financiera, ¿sucede alguna situación análoga con la dependencia causal (relación 2)? ¿Remite, de alguna forma, a otro principio constitucional?

Hago esta pregunta sobre la base del culturalmente arraigado imaginario de la simetría: relación (instrumentalidad) y principio (razonabilidad) por un lado; relación (dependencia causal) y algún otro principio, por otro.

-B: Así es. Entendemos que aquí juega otro principio general del derecho, derivado de la formalidad inherente a los estados de derecho modernos y contemporáneos, que son poderes políticos colectivos jurídicamente estructurados. Es éste un nivel mínimo de significación del concepto de estado de derecho<sup>60</sup>.

-A: ¿De qué principio se trata? ¿Cómo se enuncia?

-B: Estamos ante el “principio general de suficiencia”, que podemos caracterizar del siguiente modo: dado que los órganos jurídicos son creaciones artificiales de derecho, deben asignarse cantidades suficientes de recursos (de todo tipo, jurídicos y materiales) para que dichos órganos estén en condiciones efectivas de cumplir con los fines y funciones que el propio ordenamiento jurídico les impone.

Como decimos habitualmente: estamos ante una exigencia racional de coherencia, a la que calificamos de pragmática (para distinguirla de la coherencia entre los contenidos de las reglas normativas, que no deben contradecirse declarando que las conductas, por ejemplo, se encuentran simultáneamente prohibidas y permitidas). Si el órgano “x” tiene tal o cual función o finalidad, debe tener los medios “a, b, c...” requeridos para estar en condiciones de cumplirlos. Un órgano administrativo encargado de la prevención debe tener medios jurídicos para llevar adelante dicha tarea; un órgano encargado del control de la ejecución de la ley de presupuesto tiene que tener los medios jurídicos para poder realizar dicha misión. Y así sucesivamente. De lo contrario, se coloca a los órganos jurídicos en callejones sin salida (forzándolos a no respetar el régimen jurídico que los crea).

Luego, segundo paso metodológico, este principio es susceptible de proyectarse a la materia financiera, dando lugar al “principio de suficiencia financiera”: *los órganos jurídicos deben disponer de recursos financieros suficientes para cumplir con los mandatos creados por el propio ordenamiento jurídico que los instaura.*

Recientemente el principio fue destacado con claridad por la Corte Suprema<sup>61</sup>. Paralelamente, su presencia es habitual en los ordenamientos constitucionales (ej.: art. 142, Constitución española), así como en la práctica del DIDH, como lo muestran sus numerosas menciones en la Observación General 19 del Comité de los Derechos del Niño<sup>62</sup>.

-C: Mientras que la razonabilidad protege a los derechos frente a las desviaciones

<sup>60</sup> Sobre el concepto en diversas tradiciones jurídicas, ver: Luc Heuschling, *État de droit, Rechtsstaat, Rule of law*, París, Dalloz, 2002.

<sup>61</sup> CSJN, “Eso Petrolera Argentina S.R.L. y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa”, Fallos:344:2123.

<sup>62</sup> ONU, CRC/C/GC/19, Comité de los Derechos del Niño, Observación General N° 19 sobre presupuestos públicos para la realización de los

derechos de los niños (art. 4), 23 de julio de 2016. Puede consultarse en Revista Institucional de la Defensa Pública de la CABA, *Política Fiscal y Derechos Humanos*, año 9, nro. 17, febrero de 2019, Buenos Aires, Argentina, disponible en: <https://www.mpdefensa.gov.ar/node/54218>

respecto de la instrumentalidad, la suficiencia protege a los órganos frente a la inadecuada consideración de la dependencia causal. Y, como señalamos recientemente, ambas irregularidades pueden a su vez encadenarse, de forma fatal: una asignación insuficiente (lesión de la suficiencia) de fondos del Tesoro (art. 4, CN) puede producir una omisión (total o parcial) de acción pública susceptible de dañar el contenido esencial de un derecho (lesión del contenido esencial).

La *insuficiencia* (con respecto a un órgano) es susceptible de dar lugar a una situación *irrazonable* (con respecto a un derecho).

Podemos recordar aquí el caso práctico paradigmático sobre el que venimos reflexionando desde hace ya décadas en nuestros cursos de grado: la lesión del derecho a la salud como consecuencia de una acción pública inadecuada o inexistente (ej.: no suministrar medicamentos), es decir: irrazonable, causada por asignaciones de recursos insuficientes (omisión presupuestaria, en la medida en que se trata de la técnica de asignación)<sup>63</sup>.

-A: En resumen. El enfoque funcional pone de manifiesto las relaciones entre la constitución financiera y el resto de las constituciones. Detectamos dos relaciones (instrumentalidad y dependencia causal), que tienen diferente estatus jurídico (normativo y fáctico-empírico), que dan lugar, productivamente, a efectuar reformulaciones (el esquema de grados de relación entre técnicas y fines) y a generar categorías que permiten ver bajo una misma luz instituciones jurídicas diversas (dependencia jurídica) y que se conectan con sendos principios generales, que a su vez se proyectan, de manera conectada, a la materia financiera: razonabilidad y suficiencia.

-A: Abandonemos el “enfoque funcional” (relacional) de la constitución financiera para pasar al “enfoque estructural”

(interno). ¿Cuáles son los “elementos” que componen la constitución financiera?

-B: Aquí hay lugar para una significativa variación en el derecho constitucional comparado. Pero nos mantenemos aquí en el nivel de abstracción propio de la teoría, que se refiere a una diversidad de ordenamientos jurídicos que, como dijimos, tienen parecidos de familia sobre la base de la filosofía política subyacente: el constitucionalismo.

Si tomamos como modelo nuestro texto constitucional actual al menos detectamos los siguientes “elementos” o “instituciones” que, insistimos, conforman, en términos de Alberdi, “un sistema rentístico”:

a) ante todo, los propios *fondos del Tesoro* (art. 4, CN), que requieren un tratamiento particularizado y sistemático (pensemos en la pluralidad de “fondos” que coexisten en nuestro sistema jurídico: el “fondo unificado” previsto en el art. 80, LAF; los “fondos fiduciarios”, ver art. 146 y siguientes de la ley de normas complementarias permanentes del presupuesto; la “masa de fondos” del art. 2, ley de coparticipación o el “fondo de aportes” del tesoro nacional a las provincias previsto en la misma ley, art. 3 inciso d; el “fondo anti-cíclico fiscal” previsto por la ley 25.152, de solvencia fiscal, sucesivamente suspendido);

b) las *técnicas propiamente financieras*, que detallamos más abajo;

c) los *principios generales* proyectados a la materia financiera (ya mencionamos la razonabilidad y la suficiencia);

d) el *deber de contribuir sobre la base de la capacidad contributiva*;

e) un *diseño institucional*, compuesto por competencias, procedimientos y órganos específicos;

f) la *moneda*, que incide en tanto institución política central del ordenamiento constitucional.

<sup>63</sup> O causada por los “avatares presupuestarios”, como pudimos leer en una sentencia cautelar de 1996 dictada por la jueza Claudia Rodríguez Vidal en la causa “Asociación Benghalensis”, que

fue un estímulo poderoso para nuestro programa de investigación, tal como narramos en la “Introducción” a nuestro *Derecho Constitucional Presupuestario*, ya citado.

-A: Si les parece, hagamos sólo algunas precisiones, en vinculación con los ensayos aquí recopilados, como hemos venido haciendo hasta aquí. Ante todo, ¿cuáles son las técnicas propiamente financieras?

-B: Creo que habitualmente (con matices y discusiones, claro) se distinguen cuatro técnicas: a) el presupuesto público y sus técnicas conexas (programa de gobierno, plan de inversiones públicas, cuenta de inversión), b) el crédito público y la deuda pública, c) los tributos (en tanto obligaciones de origen unilateral), y d) los recursos patrimoniales (de origen bilateral). Ciertamente, estas dos últimas técnicas pueden reordenarse de otras formas, por ejemplo c) impuestos y, d) recursos vinculados a una actividad estatal previa (dejamos esta cuestión, hoy crucial, para profundizar en otra oportunidad). Estas clasificaciones alternativas no son ociosas, pues permiten ver diferentes aspectos de las instituciones jurídicas. Como señalaba Dino Jarach, entre estos dos tipos de recursos (sea como sea se los clasifique) hay una gradación, que genera zonas grises, que dan lugar, claro, a debates sobre sus consecuencias jurídicas y sobre la forma de estar sujeto a los estándares constitucionales<sup>64</sup>.

-A: ¿Hay alguna técnica (o eventualmente un aspecto de ella) que cumpla la función que Dino Jarach le otorgaba al hecho imponible en cuanto “centro” del derecho tributario sustantivo, en el marco de su teoría general?

-B: Creemos que sí, que hay instituciones que funcionan como “centro”, aunque nosotros preferimos referirnos a

“instituciones articuladoras o vertebradoras”.

Aquí tampoco pretendemos mayor originalidad, pues el punto fue puesto de manifiesto con nitidez por Álvaro Rodríguez Bereijo hace ya casi medio siglo. De acuerdo a una de nuestras citas canónicas: “*El núcleo central de la temática del derecho financiero no está constituido tanto por las relaciones jurídicas tributarias, sino también por la relación entre los ingresos y los gastos públicos, el verdadero eje central en torno al que gira el derecho financiero. Esta relación encuentra su expresión o se materializa en el presupuesto del Estado; de ahí que se haya afirmado con razón (aunque luego la doctrina no siempre haya deducido las consecuencias que lógicamente se deducen de ella) que la institución presupuestaria es la que da unidad y coherencia a la actividad financiera del Estado*”<sup>65</sup>.

No quiero abundar en el asunto. Sólo señalamos que la razón de dicha función tiene su basamento en la peculiar estructura normativa del presupuesto: cálculo de recursos + autorización de gastos, que a su vez encuentra explicación en la propia historia de los estados constitucionales de derecho. A ello hay que añadir el conjunto de documentos complementarios, previstos tanto en el texto constitucional (art. 75, inc. 8, CN), como en la legislación reglamentaria (ley de administración financiera y ley federal de responsabilidad fiscal).

-C: También juega aquí la *pluralidad* de funciones del presupuesto público: base de la planificación, vehículo de la política del gobierno, medio de control de la administración de los fondos del Tesoro,

financiero”. Y de inmediato refuerza la idea con una máxima: “conocer bien el presupuesto es conocer las finanzas, es ser maestro en la materia”, texto citado, pág. 3. Mientras Alberdi pone de manifiesto la unidad constitucional del Tesoro, base del régimen jurídico financiero público, Terry, luego, pone en su centro a la institución presupuestaria. Identificamos así una línea metodológica “Alberdi - Terry”, que permite el uso del aparente oxímoron “tradición de vanguardia”.

<sup>64</sup> Remito nuevamente el ensayo de Nuñez y otros, ya citado.

<sup>65</sup> Álvaro Rodríguez Bereijo, *Introducción al estudio del derecho financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, página 81. En nuestra tradición jurídica nacional la cuestión la encontramos al inicio mismo de las clases de José Terry (recordemos: primera edición de 1898) al afirmar que el presupuesto público “encierra dentro de sus pocas páginas toda la materia que constituye la ciencia y el arte

forma de plasmación de la reserva de ley respecto de los gastos públicos, marco de previsibilidad para las expectativas de los actores sociales, entre otras.

-B: Ciertamente, aunque el punto a enfatizar aquí es la relación que la ley de presupuesto plasma entre el conjunto de los ingresos y el conjunto de los gastos.

-C: Y como dijimos recientemente, sólo desde esta perspectiva puede estudiarse y debatirse jurídicamente cuestiones hoy centrales para la opinión pública como el “déficit fiscal”, punto sobre el cual poco y nada puede decirse si nos movemos en el ámbito acotado del derecho tributario.

-A: Esto parece implicar, más allá de las continuidades, un giro copernicano en los estudios financieros.

-B: Así es, pues el tributo ya no ocupa más el centro de la escena (o el hecho imponible, en la versión de la teoría general de Dino Jarach), sino el vínculo entre ingresos y gastos. Y esto, claro, impacta en cómo estudiamos, enseñamos y aprendemos (o debiera hacerlo).

La cuestión tiene innumerables derivaciones. Sólo menciono una.

En el enfoque de la teoría general del derecho tributario sustantivo la centralidad del hecho imponible conduce a otorgarle primacía a la relación jurídica tributaria y, luego, a un sujeto en particular: el contribuyente. Al ampliar el enfoque se amplían las técnicas consideradas, se multiplican las posiciones subjetivas así como las relaciones jurídico-financieras. Junto al contribuyente hay que computar la presencia del beneficiario del gasto público, el tenedor de un título de la deuda pública o el usuario de un servicio público.

Plurales técnicas financieras (a); plurales sujetos financieros (b); plurales relaciones

jurídico-financieras (c); plurales derechos en juego (d) que revelan, a su vez, plurales intereses (también poderes sociales), eventualmente contrapuestos (e).

De aquí un desafío para la armonización (coordinación, ponderación) legislativa (que es primaria en virtud del principio de legalidad), que debe tener en cuenta esa pluralidad de técnicas, sujetos, relaciones y derechos, a la luz, simultáneamente, del interés público.

Pasaje, entonces, de una relación dual o polar (Fisco / contribuyente) a una red de relaciones jurídico-financieras múltiples (que, claro, incluye a la anterior).

-A: Esta última reflexión nos da pie para hacer alguna breve consideración sobre el principio de legalidad y su proyección a la materia financiera, que parece adquirir así otra envergadura.

-B: Claro. Es muy difícil estudiar un aspecto (por ejemplo una técnica) sin hacer apelación a otros elementos (así un principio general).

Reiteremos nuestra metodología ya en obra al tratar el principio de razonabilidad o equidad.

Primera etapa: identificar un principio general del derecho, expreso o implícito en un texto constitucional. En el caso, podemos identificar un principio de legalidad, consecuencia de la forma republicana de gobierno, donde lo esencial de ciertas decisiones se encuentra reservado al poder legislativo<sup>66</sup>.

El principio general se conecta, “hacia arriba” con las decisiones políticas fundamentales expresadas en las constituciones y estas, “más arriba aún” (en el orden de la fundamentación), remiten a las filosofías políticas subyacentes (republicana, democrática, etc.).

<sup>66</sup> Mientras que lo “esencial” debe ser decidido por el legislador, a los gobiernos o poderes ejecutivos les cabe legislar sobre el “pormenor” (léxico de nuestro texto constitucional histórico), dando así lugar al juego entre ley y reglamento, forma compleja (y compartida) de creación de reglas generales, característica del derecho público no penal. Esta situación genera

problemas particulares al momento de identificación de las reglas, que deben ser reconstruidas a partir de una pluralidad de textos de diferente jerarquía normativa. La cuestión ya la destacaba Villar Palasi en *Derecho Administrativo*, t. I, “Introducción y teoría de las normas, Univ. de Madrid, Facultad de Derecho, 1968.

Luego, “hacia abajo”, podemos ver la proyección del principio de legalidad a la materia financiera. Podemos identificar, así, un principio *prima facie* de legalidad financiero. La existencia de este principio, con un alcance referido a varias técnicas financieras, es clarísima en nuestro texto constitucional, como lo muestra la simple lectura del artículo 75, CN. El punto lo destacaba, como ya vimos Alberdi y, en esta publicación, Pablo Revilla, entre otros<sup>67</sup>. Por de pronto, la legalidad tributaria y la legalidad referida a los gastos públicos (plasmada por medio de la técnica presupuestaria) están íntimamente vinculadas, en términos tanto conceptuales como históricos<sup>68</sup>. En ambos casos, además, el principio de legalidad devino reserva

legal con el reforzamiento de la tipicidad. Es decir, tanto la ley tributaria como la ley de presupuesto deben contener todos los elementos estructurales que caracterizan a cada figura financiera<sup>69</sup>.

Finalmente, pueden identificarse las singularidades que puede tener la legalidad con respecto a cada técnica financiera. Incluso puede darse el caso de que alguna de las técnicas presente, frente a la tipicidad tributaria, presupuestaria (y la relativa al crédito público), una legalidad más atenuada, como puede suceder con los recursos patrimoniales y la reconocida potestad ejecutiva para fijar las tarifas. Pero ahí también la práctica jurídica ha ido generando técnicas complementarias, así el

<sup>67</sup> Tal como sostiene Pablo Revilla “el poder de manejar el tesoro público le ha sido reservado al Poder Legislativo en todas sus facetas, tanto en lo relativo a la creación y definición de los tributos (art. 75, incisos 1 y 2, CN), la fijación de los gastos y el cálculo de los recursos de la administración nacional, así como la aprobación o el rechazo de la cuenta de inversión (art. 75, inc. 8, CN), las operaciones de crédito público (art. 75, incisos 4 y 7, CN), la fijación del valor de la moneda (art. 75, inc. 11, CN), disponer del uso y de la enajenación de las tierras de propiedad nacional (art. 75, inc. 5, CN)”, en “Alcance del principio de reserva de ley en las obligaciones tributarias formales. Iniciativa parlamentaria” en esta misma publicación (el destacado es nuestro). Ver también la referencia en el texto de Ferrer, ya citado.

<sup>68</sup> Como ha señalado la Corte Suprema argentina en una sentencia clásica de 1938, cuyo resumen ha sido reiterado hasta la actualidad (por ejemplo, en Fallos: 321:2683, citado en varias colaboraciones a este volumen). Luego de recordar lo dispuesto en el artículo 17 (sólo el Congreso está autorizado a crear contribuciones) señala: “que dichos preceptos cuya antigua filiación se encuentra en los Estatutos ingleses de Tallagio non Concedendo, año 34 del reinado de Eduardo I -1306 (art. 1º); de derechos concedidos por Carlos I -año 1628 y Bill de derechos de Guillermo y María, año 1688, art. 4º, asimismo, pueden referirse las costumbres, pragmáticas y códigos españoles de los siglos XIV y XV (conf. Martínez Marina, Teoría de las Cortes, t. II y caps. XXX, XXXI, XXXII y XXXIII). En

Estados Unidos y entre nosotros se considera de la esencia del gobierno representativo la exclusiva facultad legislativa para levantar impuestos y fijar los gastos del Estado” (causa “La Martona SA, Fallos: 182:411). Ver, en igual sentido, lo expuesto por el Tribunal Constitucional español (STC 3/2003) y por la Corte Constitucional colombiana (C-546/1996). En esta publicación remitimos al muy sugerente trabajo de Débora Bursztyn y Germán Krivocapich, “La teoría de la representación como fundamento del principio de reserva de ley en materia tributaria. Una perspectiva histórica, filosófica y política”. Los autores mencionan, al tratar la situación histórica francesa, las cláusulas complementarias de la *Declaración de 1789* (artículos 13 y 14), que revelan lo inescindible de la legalidad financiera. Me atrevo a la siguiente invitación: sería interesante un trabajo complementario que mostrase, como un proceso histórico-político unitario, la génesis de la legalidad financiera, conectando lo relativo a recursos y gastos. Una brevísima consideración histórica la hicimos en *Financiar la Constitución*, texto citado, páginas 117-119.

<sup>69</sup> Varios trabajos aquí compilados se refieren a la legalidad tributaria y a la exigencia de tipicidad: además de los ya citados de Nuñez y otros, e Iván Ríos, pueden verse las colaboraciones de Juan José Albornoz y María Belén Castagnini: “Reserva de ley y delegación legislativa en materia tributaria” y Eduardo Laguzzi y Lucía López Parga: “Alcance del principio de reserva de ley en las contribuciones especiales”.

caso de la obligatoriedad de realizar audiencias públicas.

-A: Tendríamos entonces el siguiente esquema metodológico: filosofías políticas subyacentes (a la constitución) → decisiones políticas fundamentales (plasmadas en la constitución) → principios generales del derecho (expresos o implícitos en la constitución) → proyección de los principios generales a la materia financiera (dando lugar a principios constitucionales financieros *prima facie*) → dilucidación del alcance de los principios (¿rigen respecto de todas las técnicas?) y de su modulación (en el caso de regir respecto de cierta técnica, ¿con qué características singulares?)<sup>70</sup>.

-B: Un resumen adecuado, aplicable a la legalidad, tal como lo mencionamos. Claro, esta visión integral conduce a reflexionar sobre los fundamentos.

Así, por ejemplo, ya no es suficiente afirmar que la legalidad tiene su razón de ser sólo en la protección del derecho de propiedad o, a la vez, en la idea clásica de representación, aspectos sí presentes pero que requieren ser reformulados e incorporados a una justificación de otro alcance<sup>71</sup>. Tal como ya hemos señalado, actualmente las constituciones reconocen una multiplicidad de derechos (civiles, políticos, económicos, sociales, culturales, ambientales), que requieren ser armonizados, entre sí y con el interés público. Dicha tarea le compete, de forma

primaria, al poder legislativo, no por ser el único representativo (en las repúblicas modernas los ejecutivos o gobiernos también lo son, ya que ha quedado atrás la forma política monárquica), sino por otras razones estructurales que hacen al sentido mismo de dicho poder: es un órgano compuesto por una cantidad significativa de personas (varios cientos en los gobiernos nacionales o federales); expresión del pluralismo de la sociedad (con su diversidad de ideas, opiniones, creencias, formas de vida e intereses), así como de mayorías y minorías políticas; foro institucional de la deliberación pública, entre otros aspectos (así la incidencia del federalismo o de la descentralización, allí donde se prevé la existencia de un sistema bicameral con un senado).

Todos estos factores permiten (o están en condiciones de permitir) la ponderación y armonización de múltiples derechos e intereses en el marco de un proceso público de deliberación.

Se ve, luego, el sentido que tiene que la deliberación legislativa recaiga de forma primaria sobre todas (o la mayor parte posible, dadas los condicionamientos técnicos o fácticos) las decisiones de carácter financiero.

-C: Digamos, de paso, que dicha armonización puede hacerse de diversas maneras legítimas, como consecuencia de la libertad de configuración propia del legislador<sup>72</sup>. Esa libertad, a su vez, está

<sup>70</sup> Aquí, como en toda la exposición, puede haber variaciones de vocabulario para enfocar el mismo asunto. En algunos casos la diferencia es de matiz; en otros, implica mayores debates. Por ejemplo, creemos que aquello que nosotros llamamos “decisiones políticas fundamentales” es mencionado, en varios de los trabajos aquí recopilados, en términos de “valor”. Así cuando se distingue, tal como hacía José Casás, la igualdad como principio y como valor. Ver en este número: María Sol Plata, Juan Manuel Sanz, María Luján Rodríguez Oliva y Silvina Coronello, “La igualdad como valor, principio y derecho subjetivo. La igualdad de derecho y la igualdad de hecho. Las medidas de acción positiva que discriminan para igualar (art. 75, inc. 23 CN). El

razonable equilibrio entre las prerrogativas del Fisco y las garantías de los derechos de los contribuyentes”.

<sup>71</sup> Lo primero es destacado en el ensayo de Albornoz y Castagnini, ya citado (con menciones a la deliberación, a la relación entre minorías y mayorías, y al interés general). Reflexiones sobre la representación pueden verse en el ensayo de Krivocapich y Bursztyn, también ya citado.

<sup>72</sup> Este es el territorio de la equidad en su segundo significado, ya no como equivalente de “razonabilidad” sino de “ámbito de discrecionalidad”, ajeno a la evaluación judicial, como lo recuerdan Queriolo y otros, texto ya citado.

posibilitada por el pluralismo político-social, que ya incidió en la formulación misma de los textos constitucionales, que son, como dijimos, pactos o transacciones. Por esta razón, los textos constitucionales son susceptibles de desarrollarse por diversas vías, diferentes entre sí, de acuerdo a qué filosofía política subyacente se le dé prioridad o, también a la forma de coagularlas. Armonización y/o ponderación compleja, en atención a la diversidad de bienes humanos protegidos mediante la técnica de los derechos subjetivos constitucionalizados (ampliados a su vez por el DIDH) y al interés público. Así, hay que tener en cuenta la libertad de ejercer industria y el derecho de propiedad, pero también el derecho a un ambiente sano, los derechos de los consumidores y usuarios de servicios públicos, así como los derechos económicos, sociales y culturales. Todos ellos protegen bienes e intereses potencialmente conflictivos, que requieren de ponderaciones y coordinaciones, todo ello además a la luz del interés público.

-A: Para concluir este tramo sobre los principios, además de aquellos que podemos llamar “consolidados” (me refiero, por ejemplo, a la legalidad o a la igualdad), ¿hay principios “emergentes” o,

alternativamente, renovadas lecturas constitucionales que ponen de relieve principios, o aspectos de ellos, no suficientemente destacados en los estudios clásicos?

-B: Creemos que sí. Uno de los ejemplos podría ser el principio de transparencia, profundización de la publicidad de los actos de gobierno<sup>73</sup>. Sólo aclaro que el término “transparencia” es usado con respecto a todas las técnicas financieras, así los tributos (por ejemplo en el marco de la OCDE), el presupuesto (por ejemplo por organismos de DIDH) o la deuda pública (pueden verse los Principios Básicos aprobados por la ONU).

Otro ejemplo, presente en esta publicación, es el principio de sostenibilidad<sup>74</sup>.

-A: Principio de difícil aprehensión, y que nos conduce a la problemática del crédito y la deuda públicas.

-B: Exacto. Pero sin “aislar” ahora dicha técnica de las restantes. Dos o tres comentarios, inspirados en el sugerente texto de Ferrer.

Primero: parece haber unos estándares específicos referidos al crédito público, que surgen de la letra del art. 4, CN y que fijan condiciones. Es decir, sólo se permite el uso

<sup>73</sup> Sobre la publicidad ver el trabajo de Daniel Barbato en este número: “Enfoque constitucional del principio de publicidad”. Sobre la transparencia financiera vienen trabajando Diego Freedman (ver: Freedman, Diego, “Breve crónica de las reglas fiscales en la Argentina” en *Revista Institucional de la Defensa Pública de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Finanzas Públicas y Derechos Humanos*, Año 10, N° 21, junio de 2020; y Villena, César y Freedman, Diego, “El derecho de acceso a la información pública y la transparencia como garantía de una política financiera respetuosa de los derechos humanos”, en *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero, Principios de Derechos Humanos y Política Fiscal*, Tomo I, Año IV, N° 10, abril de 2024) y Agustina O'Donnell, *Acceso a la Información Pública y Secreto Fiscal. ¿Es posible un derecho fiscal más democrático?*, Buenos Aires, Ediar, 2022, entre otros. Nos referimos a la cuestión en un reciente seminario realizado en el Instituto Gioja, en el marco del proyecto UBACyT

que dirigimos junto a Fabiana Schafrik sobre los *Principios de derechos humanos en la política fiscal* disponible en: <https://www.youtube.com/live/djDuwF4cBpw?si=7LSPZbpkqDkykghy>.

<sup>74</sup> Remito a los trabajos previos de Francisco Ferrer: “Setenta veces siete: deudas insostenibles, excluidos y casa común” en *Revista Institucional de la Defensa Pública de la CABA, Defensa y cuidado de la común*, Año 9, N° 18, mayo de 2019; “Derechos humanos y sostenibilidad de deuda. Meditaciones hipocondríacas, desesperadas, sutilmente liberadoras” en *Revista Institucional de la Defensa Pública de la CABA, Finanzas Públicas y Derechos Humanos*, Año 10, N° 21, junio de 2020; y “La deuda pública en la trama de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal” en *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero, Principios de Derechos Humanos y Política Fiscal*, Tomo I, Año IV, N° 10, abril de 2024.

del endeudamiento: a) para “empresas de utilidad nacional” y b) para “urgencias de la Nación”. Son claros límites a la potestad en materia de crédito público (sujeta como ya aludimos al principio financiero de reserva de ley)<sup>75</sup>.

¿Cuál es la razón de ser de estas dos “condiciones”? Creo que hay dos respuestas.

La primera es la siguiente. Si el endeudamiento deviene excesivo (traspasando aquellos límites constitucionales, por ejemplo y como ha ocurrido de forma recurrente en nuestra historia, para financiar gastos ordinarios) su cumplimiento (cada vez más gravoso) implicará, con alta probabilidad, una mayor porción relativa del gasto público. Es decir, su cancelación implicará una mayor necesidad de apropiación relativa de fondos del Tesoro. Ese exceso puede generar una fuerte “presión” sobre dichos fondos, generando incentivos para: aumentar la incidencia de los tributos y recursos patrimoniales (en el “continuum” de su diversidad) y de esa forma también “incrementar” la masa de recursos disponibles o, paralela, conjunta o sucesivamente, reducir los gastos públicos y de esa forma “liberar” fondos del Tesoro (respecto de otras finalidades

constitucionales) para ser utilizados en el cumplimiento de las obligaciones soberanas.

Esto significa, y creo que a eso apunta el ensayo de Ferrer, que la clásica doble condición establecida en el art. 4, CN (ya presente desde 1853) contiene en germen el principio de sustentabilidad o sostenibilidad<sup>76</sup>.

Es decir: *un endeudamiento es sostenible si permite su cancelación en los tiempos comprometidos: a) sin que sea necesario un nuevo endeudamiento (generando una secuencia cada vez más gravosa) y, b) sin que las incidencias en el resto de las técnicas financieras comprometan los principios estructurales financieros de razonabilidad y suficiencia.*

Esto a su vez se produce si, por ejemplo, la reducción de gastos compromete la satisfacción de derechos, ya sea de forma directa (por medio de una ley de presupuesto irrazonable) o asignando recursos insuficientes a los órganos encargados de garantizarlos (por medio de una ley de presupuesto que lesiona la suficiencia). Otro ejemplo: los aumentos en la presión fiscal comprometen, de forma irrazonable, el contenido esencial de los derechos de los contribuyentes. Un tercer ejemplo: los aumentos en las tarifas

<sup>75</sup> Creo que el dramático momento actual exige que nos dediquemos a profundizar el estudio del principio de reserva de ley en materia de crédito público, que también a nuestro juicio incluye el mandato de “tipicidad”, como sucede con respecto a los tributos y al gasto público. Es un área clave para la vida de todos los argentinos y sin embargo claramente sub-estudiada.

<sup>76</sup> El término “sustentabilidad” y sus derivados tiene uno de sus orígenes históricos en la práctica del derecho internacional del desarrollo. Dicho derecho fue deviniendo, por caminos paralelos, por un lado “derecho al desarrollo sostenible” (hoy plasmado por ejemplo en la Agenda 2030) y, por otro, en “desarrollo humano”, expresión incorporada al texto constitucional por la reforma de 1994, en conjunción con la fórmula “justicia social”, art. 75, inc. 19, CN. Sobre los ODS remito a los trabajos de Karina Larrañaga: “Los objetivos de desarrollo

sostenible y su vinculación con el sistema de derechos humanos”, en *LA LEY 2019-A, AR/DOC/2712/2018*, Suplemento Administrativo, febrero de 2019; y, “Cambio climático, desarrollo sostenible y ODS en el contexto de los Principios de Derechos Humanos y Política Fiscal” en *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero, Principios de Derechos Humanos y Política Fiscal*, Tomo I, Año IV, N° 10, abril de 2024. Una referencia a la llamada nueva cláusula de la prosperidad y el principio de legalidad en la colaboración de Albornoz y Castagnini, ya citado. Comenzamos a narrar una microhistoria del derecho internacional al desarrollo en Corti, Horacio, “El derecho social a la movilidad sustentable: sobre libertades, servicios públicos, ciudades y desarrollo”, en Ortiz Calle y González Cuellar (coords.), *La fiscalidad del transporte sostenible en las ciudades*, Valencia, Tirant lo Blanch (en prensa).

también afectan, de forma irrazonable, el contenido esencial de los derechos de los usuarios de los servicios públicos<sup>77</sup>.

-C: Este breve argumento muestra con nitidez la imposibilidad de “separar” o “formar compartimentos estancos” entre técnicas financieras y principios generales financieros. Unas y otros forman una trama. Lo cual es natural si advertimos que esos entrelazamientos ya existen en la realidad (y es a esa realidad a la que los principios pretenden encauzar). El endeudamiento, así como las renegociaciones (ambas cubiertas por la legalidad, art. 75, incisos 4 y 7, CN), están sujetas al principio de sustentabilidad (principio 8, ley 27.207) que expresa: el endeudamiento, así como sus renegociaciones, tiene que permitir la cancelación de las deudas en tiempo oportuno sin que ello genere (a) nuevos endeudamientos excesivos o que (b) las restantes técnicas financieras vulneren los principios financieros estructurales y convergentes de razonabilidad y suficiencia.

Se ve que la sustentabilidad protege, de forma simultánea, los derechos de propiedad de los acreedores (los tenedores de los títulos soberanos) y los derechos de los contribuyentes y beneficiarios del gasto público. Los primeros tienen la expectativa de ser satisfechos en sus créditos, los segundos de que no van a ser vulnerados

sus derechos por tributos excesivos (irrazonables), por gastos públicos reducidos (irrazonables), o por inacciones administrativas también causadas por asignaciones reducidas de gasto público (insuficiencia).

De otra forma, un endeudamiento o su renegociación son sustentables en el tiempo si permiten garantizar el derecho de propiedad de los acreedores sin afectar ilegítimamente los derechos de los restantes sujetos (contribuyentes, usuarios de servicios públicos, beneficiarios de gasto público) que son titulares de relaciones jurídicas financieras<sup>78</sup>. Ejemplo claro, a la vez, de las múltiples conexiones que pueden entablarse entre las diferentes relaciones jurídicas financieras.

-B: De esta forma, observados desde el punto de mira integrador de la constitución financiera, “razonabilidad” (“equidad” o “no confiscatoriedad”), “suficiencia”, “legalidad” y “sustentabilidad” forman una trama de principios generales que permiten encauzar de forma legítima el conjunto de las potestades financieras públicas.

-C: Podemos decir, entonces, que el pensamiento constitucional es el siguiente: los límites fijados claramente en el art. 4, CN (desarrollados, entre otros, por el art. 56, tercer párrafo, LAF) pretenden asegurar la sostenibilidad del endeudamiento

<sup>77</sup> Parece verificarse en la práctica contemporánea que el endeudamiento que viola el principio de sustentabilidad da lugar, posteriormente y de forma casi “automática”, a reducciones de gasto público o a los llamados “planes de ajuste estructural” o “planes de austeridad”.

<sup>78</sup> Un elemento central de la idea de sustentabilidad es el *tiempo*. De ahí la expresión “sustentable en el tiempo”. Aquí el tiempo revela el plazo al que está sujeta la obligación del Estado como deudor soberano. Esto deriva de las peculiaridades del crédito público, ya que se obtiene un recurso en el presente que de inmediato se convierte en una deuda futura. Estamos ante una técnica que ya *ab initio* impide seccionar lo relativo a los ingresos (presentes) y los gastos (futuros). Otra técnica que incorpora la dimensión “tiempo” en su interior es la

“progresividad”, tal como es plasmada en el DIDH, en tanto complemento del “contenido mínimo” de los derechos, que es un esquema conceptual alternativo al basado en la idea de “contenido esencial”. Remito a mi ensayo sobre el DIDH y la política fiscal: “La política fiscal en el derecho internacional de los derechos humanos: presupuestos públicos, tributos y los máximos recursos disponibles” en *Financiar la Constitución*, Eudeba, 2020. También disponible en *Revista Institucional de la Defensa Pública de la CABA*, Política Fiscal y Derechos Humanos, Año 9, N° 17, febrero de 2019. El tiempo tiene múltiples aristas en la práctica jurídica. Una de ellas es la cuestión de la irretroactividad de las reglas financieras, cuestión tratada en las colaboraciones de Anahí Pérez: “La retroactividad de las leyes tributarias” y Gabriel Esteban Ludueña: “La irretroactividad de la ley fiscal”, ambas en este número.

soberano. En vez de crearse, a la manera contemporánea, reglas fiscales cuantitativas (como las fijadas en el art. 21, ley 25.917 o en el derecho comunitario europeo), se establece un estándar cualitativo. Es decir, un principio. De tal forma, parece plausible sintetizar esas condiciones con la expresión “principio de sustentabilidad”, aun cuando, claro, la expresión no haya sido usada al momento de redactar la constitución histórica, a mediados del siglo XIX.

-A: Detengamos aquí el primer comentario. ¿Cuál sería el siguiente?

-B: Creo que hay otra razón constitucional que fundamenta el principio de sustentabilidad, que se vislumbra cuando tomamos en cuenta la otra referencia que contiene el texto: la prohibición, dirigida a las provincias al momento de ejercer su capacidad de endeudamiento, de no afectar, de forma genérica, “la política exterior de la Nación” y, de forma específica, “el crédito público de la Nación” (art. 124, CN). Aquí se percibe otra faceta de la sustentabilidad, en particular respecto del endeudamiento externo.

Analicemos la siguiente proposición: *el endeudamiento externo, y sus procesos de renegociación, son insustentables si ponen en riesgo la soberanía de la Nación.*

Aquí intento destacar la significación del predicado habitual que califica al endeudamiento externo: “deuda soberana”. Es la soberanía del Estado la que se pone en juego en los procesos excesivos de endeudamiento externo. Con más precisión, el endeudamiento comienza a ser excesivo (insustentable) cuando comienza a afectar la capacidad de decisión soberana del Estado.

Es decir, cuando los acreedores se encuentran en una situación fáctica (asimetría de fuerzas) capaz de condicionar las decisiones políticas soberanas internas, por ejemplo, exigiendo reformas legales, que eventualmente pueden afectar, de

forma irrazonable, el contenido esencial de los derechos de los habitantes.

-A: Esto implica poner en juego el concepto constitucional de soberanía.

-B: Exacto. Nos resulta indudable que la Constitución (1853) encuentra su antecedente político en la Declaración de la Independencia (1816) y, antes aún, en un hecho histórico muy singular (y de enorme contenido histórico-simbólico): el rechazo a las invasiones inglesas, al inicio mismo del siglo XIX. Podemos volver aquí a uno de los comentarios que hizo Alberdi, en su *Sistema*, del art. 4, CN<sup>79</sup>. Luego de enumerar los recursos allí referidos, entre ellos el “crédito y valores obtenidos a préstamo por el Gobierno federal sobre la garantía de los bienes y rentas de la República”, señala lo siguiente: “¿Estos recursos son practicables, son posibles? ¿O son recursos escritos y nominales? Ya hemos visto que esta cuestión equivale a preguntar si puede existir la República Argentina como Nación soberana e independiente en la actitud que hoy tiene, es decir, formada de la totalidad de sus provincias, menos una. Si no puede existir en esta forma, sería preciso concluir que no puede existir como Estado democrático y soberano, pues si la mayoría es incapaz de dar la ley y de hacerla cumplir, ese país no es capaz de soberanía propia; - sólo puede ser colonia, sino de un pueblo extranjero, por lo menos de un pueblo de un mismo territorio y familia. Veamos si la República Argentina puede vivir de sus recursos; si posee recursos para vivir como Nación independiente de toda Madre Patria, de fuera o dentro. -La cuestión no es sólo de finanzas o rentas; es de independencia y de libertad. ¿El pueblo argentino, el pueblo de las Provincias Unidas del Río de la Plata, tiene recursos para costear y sostener el gobierno nacional independiente, de que hizo un voto solemne ante el mundo el 9 de julio de 1816? -A esto viene a reducirse la cuestión sobre la posibilidad de un Tesoro nacional”.

<sup>79</sup> Juan Bautista Alberdi, *Sistema*, texto citado, pág. 330-331.

-C: Aquí podemos también traer a colación unos párrafos presentes en capítulos anteriores del texto de Alberdi, que siempre recordaba uno de nuestros maestros, José Casás: “Según esto, el Tesoro y el gobierno son dos hechos correlativos que se suponen mutuamente [aquí se aprecia con claridad la presencia de lo que, en nuestro léxico, denominamos “dependencia causal”]. El país que no puede costear su gobierno, no puede existir como Nación independiente, porque no es más el gobierno que el ejercicio de su soberanía por sí mismo. No poder costear su gobierno, es exactamente no tener medios de ejercer su soberanía; es decir, no poder existir independiente, no poder ser libre. Todo país que proclama su independencia a la faz de las naciones, y asume el ejercicio de su propia soberanía, admite la condición de estos hechos, que es tener un gobierno costeadado por él, y tenerlo a todo trance, es decir, sin limitación de medios para costearlo y sostenerlo; por la razón arriba dicha, de que el gobierno es la condición que hace existir el doble hecho de la independencia nacional y el ejercicio de la soberanía delegada en sus poderes públicos. Desconocer este deber, es hollar el juramento de ser independientes y libres, es abdicar la libertad y entregar el gobierno del país al extranjero, o a cualquiera que tenga el dinero para costearlo”<sup>80</sup>.

-B: Conjugando vocabularios: la efectividad de la Constitución (que es la misión del gobierno) depende causalmente de la existencia de un Tesoro y éste debe formarse de tal forma que garantice la independencia de la Nación, es decir: su soberanía. Hay un tríptico férreo entre Constitución, Tesoro y Soberanía.

-C: Es indudable, acotemos, que la soberanía no sólo es un presupuesto político (la existencia real de un poder colectivo nacional independiente de todo poder externo y capaz, a la vez, de sostener, también de forma independiente, el orden y la paz internas), también es un concepto constitucional. Es un hilo rojo que hilvana

todo el texto, desde su inicio hasta sus cláusulas transitorias (en la redacción actual, luego de la reforma de 1994).

Observemos (y sintamos) el vocabulario constitucional: “pueblo de la Nación Argentina”, “proveer a la defensa común” (Preámbulo); “todo ciudadano argentino está obligado a armarse en defensa de la patria y de esta Constitución” (art. 21); “en caso de... ataque exterior que ponga[n] en peligro el ejercicio de esta Constitución y de las autoridades creadas por ella, se declarará en estado de sitio” (art. 23); “el gobierno federal está obligado a afianzar sus relaciones de paz y comercio con las potencias extranjeras por medio de tratados que estén en conformidad con los principios de derecho público establecidos en esta Constitución” (art. 27); “infames traidores a la patria” (art. 29); “soberanía del pueblo” (art. 33).

Vayamos ahora, en favor de la brevedad, al final del texto (sin perjuicio de la importancia de expresiones que pasamos por alto, contenidas en el art. 75 o en el art. 99), en particular a la cláusula transitoria primera, una de las de mayor peso político simbólico y afectivo para todos los argentinos: “La nación Argentina ratifica su legítima e imprescriptible soberanía sobre las islas Malvinas, Georgias del Sur y Sandwich del Sur y los espacios marítimos e insulares correspondientes, por ser parte integrante del territorio nacional. La recuperación de dichos territorios y el ejercicio pleno de la soberanía, respetando el modo de vida de sus habitantes, y conforme a los principios del derecho internacional, constituyen un objetivo permanente e irrenunciable del pueblo argentino”.

-A: Queda clara la significación constitucional de la soberanía, predicable del pueblo de la Nación Argentina. Es decir: soberanía, nación y pueblo es otro tríptico conceptual enraizado en lo más profundo del texto (y de la cultura) constitucional argentina. Lo mismo sucede, claro, con cada

<sup>80</sup> Juan Bautista Alberdi, *Sistema*, texto citado, pág. 318-319.

otro pueblo que se afirma estatalmente como una unidad política frente a los restantes<sup>81</sup>.

-C: De acuerdo a este argumento, las operaciones de crédito público ponen en juego la soberanía, por tanto manifiestan un ejercicio de ella. Lo mismo cabe decir de las renegociaciones y reprogramaciones<sup>82</sup>. Por otra parte, forma parte de nuestra tradición constitucional considerar que los tributos son una manifestación directa de la soberanía<sup>83</sup>. Y no cabe duda que la disposición de los fondos del Tesoro (por medio del presupuesto público) también lo es.

-B: Resumamos lo dicho.

Parece que estamos en camino de explicitar dos significados, convergentes, del principio de sustentabilidad.

El primero dice: el crédito público y la deuda pública son sustentables si permiten el cumplimiento de las obligaciones comprometidas por medio del endeudamiento, sin que ello implique un espiral de endeudamientos cada vez más gravosos y sin que devenga forzoso dictar otras decisiones financieras (relativas a recursos o gastos) que afecten los derechos constitucionales, ya sea por lesión del principio de razonabilidad o por vulneración del principio de suficiencia (que además, como vimos, se encuentran conectados por vía de transgresiones concatenadas).

El segundo, por su parte, enuncia: el crédito público y la deuda pública son sustentables si no ponen en riesgo el crédito de la Nación, es decir: su soberanía.

Ambas proposiciones surgen de una lectura sistemática del preámbulo, el art. 4, el art. 124, la cláusula transitoria primera y el espíritu global y conjunto de todo el texto constitucional.

-C: Es interesante, o trágico, tener en cuenta que la dictadura argentina (1976/1983), entre tantas desgracias, puso en crisis ambos aspectos aquí referenciados relativos a la soberanía, dada la aventura y derrota militar de 1982 y el legado de su endeudamiento externo.

-A: Sigamos un poco más, si les parece, con los elementos de la Constitución Financiera, es decir, con el enfoque estructural. Ya hicimos algunas referencias a los fondos del tesoro, a las técnicas específicas y a los principios. Hagamos una breve reflexión sobre el deber de contribuir sobre la base de la capacidad contributiva, cuestión que es aludida por varios de los ensayos compilados.

-B: Ante todo, el deber de contribuir está expreso en la Declaración Americana (un instrumento que, más allá de la práctica convergente de los estados, adquiere estatus normativo vinculante gracias al art. 75, inc. 22, CN), es una referencia recurrente en la jurisprudencia de la Corte Suprema desde antiguo y está incorporado a la

<sup>81</sup> Para la imbricación de los conceptos de Constitución, Estado, Nación y Pueblo cabe remitirse al clásico texto de Carl Schmitt, *Teoría de la Constitución*, Madrid, Alianza, 2011, al que aludimos en un inicio.

<sup>82</sup> Esta es la posición de la Corte Suprema de Casación (Italia), conforme resolución del 27/5/2005 dictada en la causa "Borri, Luca" (11.225/05), donde se declina la jurisdicción. El mismo criterio sostuvo la Real Audiencia de Madrid, conforme resolución del 19/9/2007 dictada en la causa "Ángela Ramos Lozano y Julián Pérez Celis" (auto 192/2007). En ambos casos se sostuvo, con razón, que la legislación dictada por Argentina para dar una solución estructural a su crisis de deuda implica el ejercicio de su soberanía, de ahí la ilicitud de la

intervención de tribunales extranjeros y la activación de la inmunidad soberana. Como es sabido, diversa ha sido la jurisprudencia de los tribunales estadounidenses.

<sup>83</sup> Ver, por ejemplo, la referencia a Fallos: 337:388, donde se expresa que es esencial a la forma republicana "la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear las contribuciones necesarias para la existencia del Estado". Y agrega que "nada exterioriza más la posesión de la plena soberanía que el ejercicio de aquella facultad". La sentencia es recordada en la colaboración de Natalia Heller: "Excesos reglamentarios de la administración: el caso de los pagos a cuenta extraordinarios en el impuesto a las ganancias".

cultura constitucional financiera argentina, como lo muestran los textos de José Casás<sup>84</sup>. Es interesante verificar que hay pocos “deberes autónomos” en los textos constitucionales<sup>85</sup>. En el argentino encontramos el juego complementario del deber de armarse en defensa de la patria (en cabeza de los ciudadanos), que ya recordamos, y el deber de contribuir (que recae sobre todo habitante y sobre toda fuente riqueza generada en el territorio): el doble compromiso de poner a disposición la propia vida (eventualmente en su totalidad, de acuerdo al clásico lema, de contenido sacro-político, “morir por la patria”) y de financiar la vigencia de la Constitución poniendo a disposición una porción de la riqueza (es decir: la propiedad)<sup>86</sup>. Deberes de tiempos de guerra y tiempos de paz.

-A: Hasta allí la idea de “deber”. Pero la proposición incluye, quizás, el concepto fundamental de la cultura jurídica constitucional-financiera: la capacidad contributiva. No es cuestión de dedicarnos a ella aquí. ¿Qué rasgos muy básicos podemos resaltar en este contexto?

-B: Nos gustaría destacar lo siguiente.

Uno. Ante todo, distinguir entre capacidad económica y capacidad contributiva. Esta distinción todos la conocemos, pero creo que la dejamos muchas veces en el camino, generándose así expresiones equívocas o cierta confusión. La capacidad económica es la riqueza que cada uno posee o dispone. Digamos, sencillamente, la riqueza material disponible.

-A: ¿Cómo se produce el pasaje conceptual, teórico-práctico, de la capacidad económica a la capacidad contributiva?

-B: Tenemos la costumbre, al menos en la doctrina argentina, de utilizar la fórmula de Dino Jarach, según la cual el pasaje se produce por medio de la “valoración política de la riqueza”. Es decir: entre “capacidad económica” (riqueza) y “capacidad contributiva” (aptitud para contribuir) juega la “valoración política”. Ahora bien, esta fórmula es excesivamente indeterminada, concediendo una amplia discrecionalidad al legislador. Creo que aquí habría que hacer una arqueología histórica. Arrojo una hipótesis: en la cultura jurídica italiana en la que se formó Jarach en las primeras décadas del siglo pasado el concepto de capacidad contributiva fue forjado durante la vigencia de una constitución flexible, que a su vez no contenía el concepto de capacidad contributiva. Por ende, era en ese momento una noción “puramente política”.

Sin embargo, concluida la segunda guerra mundial se dicta la Constitución de 1948, que incorpora el deber de contribuir sobre la base de la capacidad contributiva (así como la solidaridad y el deber de remover los obstáculos que impidan el pleno desarrollo de la persona “y la participación efectiva de todos los trabajadores en la organización política, económica y social del país”, art. 3, CI). Esto significa el ingreso del concepto a un universo constitucional. En otros ordenamientos, así el argentino, ese ingreso lo produjo no una reforma constitucional

<sup>84</sup> Casás, José O., *Carta de derechos del contribuyente latinoamericano. Para el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2014; y Casás, José O., “El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado” en García Novoa - Hoyos Jiménez, *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Madrid-Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, p. 227 a 259. Se puede ver la jurisprudencia de la Corte Suprema que incluye el deber de contribuir, en la colaboración de Queirolo y otros, ya citada. Mencionan el deber de contribuir y el DIDH, Guillermina Gamberg y Patricio Urresti, en “La

prohibición de la integración analógica en el derecho tributario” escrito para este número.

<sup>85</sup> De ahí que no sean numerosas las teorías sobre los deberes constitucionales. Casalta Nabais, José, *O Dever Fundamental De Pagar Impostos Contributo Para A Compreensão Constitucional Do Estado Fiscal Contemporaneo*, Almedina, 2009.

<sup>86</sup> Me referí al lema “morir por la patria” en: “La persistencia de lo sagrado, aún se muere por la patria” en Sucar, Germán y Puppo, Alberto (dirs.), *El derecho, lo sagrado y el nihilismo. Perspectivas históricas, jurídicas y filosóficas*. Editorial Tirant lo Blanch, 2023.

sino la propia práctica jurídica, siendo reconocido tanto por la jurisprudencia de la Corte Suprema como por la mayoría de la doctrina, hoy unánime.

Por ende, hoy debemos hablar de una decisión política (pero esto es relativamente vacío, pues todas las decisiones estatales son “políticas”, en tanto implican ejercicio del poder) que se encuentra *constitucionalmente mediada*.

Dicho directamente: el pasaje de la capacidad económica a la capacidad contributiva requiere de una justificación constitucional. Hay una valoración constitucional de la riqueza disponible.

-A: ¿Qué significa este desplazamiento semántico?

-B: Que es preciso apelar a conceptos, ideales, principios o fines constitucionales para valorar la riqueza disponible.

-A: ¿Podremos ver este deslizamiento de forma operativa, concreta?

-B: Claro. Vayamos antes a un segundo punto.

Dos. Hay riqueza disponible (capacidad económica) que no releva capacidad contributiva. Se puede disponer de riqueza pero no tener aptitud para contribuir<sup>87</sup>. Aquí juegan, en los ordenamientos constitucionales contemporáneos, dos figuras alternativas. Una vía la ofrece el “derecho a un mínimo existencial”<sup>88</sup>. Otra, la

conjunción de un conjunto de derechos económicos, sociales y culturales (DESC) que presentan un contenido mínimo que, al sistematizarse, comprenden un contenido análogo al que protege el derecho a un mínimo existencial. En una opción hay un derecho en particular; en la otra, una trama de derechos, cuyos contenidos mínimos abarcan la idea de mínimo existencial. De una u otra forma se trata de “derechos”.

Aquí se ve la importancia de la transición de lo “puramente político” a lo “constitucional”. Previo a la consagración sistemática de los DESC por parte de constituciones y convenciones la práctica político-jurídica se refería a “necesidades básicas”. Hoy en día dichas necesidades han sido convertidas jurídicamente en derechos<sup>89</sup>. O mejor dicho, se ha tendido a proteger la satisfacción de necesidades básicas mediante su conversión jurídica en derechos subjetivos, consagrados tanto por textos constitucionales como por el DIDH<sup>90</sup>. Sólo una actitud renuente a admitir dichos derechos (bajo el ideal político de sólo proteger la dupla clásica “libertad y propiedad”) es la que justifica seguir usando (en un argumento jurídico) el vocabulario pre-constitucional de las necesidades básicas.

-A: ¿A qué viene esta reflexión sobre “necesidades básicas” y “derechos”?

<sup>87</sup> Por cierto, puede no haber directamente capacidad económica o, de acuerdo a ejemplos conocidos, haber desaparecido la fuente generadora de riqueza que se pretende gravar. Esta situación se ha categorizado en términos de “ausencia de capacidad contributiva efectiva o actual”. Pero aquí ni siquiera cabe referirse a la capacidad contributiva pues no hay capacidad económica. Por ende podemos distinguir: a) situaciones donde no hay capacidad económica (efectiva, actual, etc.), y b) situaciones donde hay capacidad económica pero ésta no revela capacidad contributiva.

<sup>88</sup> Me referí al mínimo existencial en: “El derecho al mínimo existencial: el amparo en revisión 2237/2009 de la Suprema Corte de Justicia de México” en Cuadernos de Jurisprudencia del Ministerio Público de la Defensa de la CABA, *El derecho financiero y presupuestario: Sentencias*

*de la Suprema Corte de Justicia de México*, N° 10, mayo de 2020, págs. 46-55.

<sup>89</sup> Sobre esta cuestión ver: Nino, Carlos, “Autonomía y necesidades básicas”, *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, nro. 7, 1990, p. 21.

<sup>90</sup> La técnica de los derechos subjetivos puede utilizarse para proteger distintos tipos de bienes: libertades (así la libertad de prensa, el derecho de tránsito o el derecho de huelga), necesidades básicas (así el derecho a la salud o el derecho a una alimentación adecuada) o estados (así el derecho a la integridad física). En todos los casos los derechos funcionan de manera semejante, sin que puede hablarse de diferencias estructurales o de “naturaleza”. Todo depende, en definitiva, de cómo se plasmen en concreto en los textos, internacionales o constitucionales.

-B: A que en muchas ocasiones, sin asumirse la transformación constitucional, se afirma que “no revela capacidad contributiva la riqueza requerida para satisfacer dichas necesidades”. Adviértase, ahora, la diferente formulación que sigue: “la riqueza vinculada a la satisfacción del derecho al mínimo existencial o a la trama de los contenidos mínimos de los DESC no revela capacidad contributiva”. Esta es una formulación plenamente jurídica y constitucional, acorde a los ordenamientos jurídicos *actuales*.

Primera valoración constitucional de la riqueza sobre la base del sistema de derechos, sea el derecho al mínimo existencial, sea la red de contenidos mínimos de los DESC.

Tres. Dicho esto, el concepto de capacidad contributiva puede usarse para exponer el principio de igualdad en su sentido de igualdad en la ley. Es decir: a semejante capacidad contributiva el tributo o el recurso patrimonial debe ser semejante. Dejo este punto aquí, que sólo mencionamos en favor de la exposición sistemática.

Cuatro. Ahora bien, dos capacidades económicas *semejantes*, o dos manifestaciones de riqueza semejantes, pueden revelar, como consecuencia de las valoraciones constitucionalmente justificadas, *diferentes* capacidades contributivas. Es aquí donde muchas veces nos confundimos, o al menos eso creo, pues tendemos a afirmar, en un deslizamiento sutil, que el legislador, en vez de tomar en cuenta la capacidad contributiva sigue otros criterios. Este desplazamiento ha generado juicios que diagnostican el declive o fin de la idea de capacidad contributiva. No obstante esta afirmación creemos que siempre debe haber aptitud para contribuir, pues siempre debe haber una manifestación de riqueza. Solamente sucede que esa riqueza es valorada de forma diversa. La cuestión es que el pasaje de la capacidad económica a la capacidad contributiva se encuentre justificado por conexión con algún fin o principio constitucional.

-A: ¿Podremos ver algunos ejemplos, para evitar la excesiva abstracción?

-B: Hacia allí vamos.

Ejemplo 1. Dos manifestaciones de riqueza idénticas, por ejemplo: dos rentas, réditos o ganancias derivadas de una actividad industrial. Una es realizada mediante una tecnología contaminante y otra no. A partir de un profundo bloque de juridicidad (instrumentos internacionales, cláusulas constitucionales, legislación ambiental) es posible justificar que la primera de las rentas revela una mayor capacidad contributiva que la segunda (a pesar de la semejante capacidad económica manifestada). Quien contamina tiene un mayor deber de contribuir que quien no. No por una valoración política discrecional (o por supuestos fines extrafiscales), sino por argumentos que incluyen razones constitucionales (entre ellos: la existencia del derecho a un ambiente sano). Claro, todos los que se encuentran en cada situación (categorías) deben ser tratados de forma semejante (pues tienen la misma aptitud para contribuir). Aquí el legislador no se alejó de la capacidad contributiva para justificar la tributación sobre otras bases. El punto es no enfocar la mirada en la riqueza directamente (capacidad económica) sino en su conversión constitucional en términos de capacidad contributiva. Dos semejantes manifestaciones de capacidad económica revelan, de forma constitucionalmente justificada, capacidades contributivas diferentes.

Ejemplo 2. Dos consumos que en sí mismos revelan la misma capacidad económica. Es decir, que involucran la misma cantidad de riqueza. Sin embargo, un primer consumo está sólo gravado por un impuesto (supongamos: impuesto al valor agregado), mientras que el segundo está incidido, además, por un segundo impuesto (supongamos: impuesto interno al consumo de tabaco). Los dos actos de consumo son idénticos en términos de capacidad económica, pero divergen en cuanto revelan capacidad contributiva. La riqueza consumida en un bien dañino a la salud revela mayor aptitud para contribuir que la

consumida en otros bienes “x”. Lo que juega aquí es la existencia de un derecho a la salud, donde la técnica tributaria coadyuva a su satisfacción. No sólo. Dado que el sistema de salud es parcialmente público y hay una obligación de curar y cuidar a las personas más allá de que ellas mismas hayan sido, al menos parcialmente, causantes de sus enfermedades, resulta justificado atribuir un mayor deber de contribuir a aquel sistema. Se ve el doble juego, por un lado coadyuvar de forma directa al cumplimiento de un fin constitucional (proteger la salud mediante un incentivo a un menor consumo, grado 1 de nuestro esquema); por otro: valoración diferencial de la capacidad económica, mayor capacidad contributiva y mayor deber de contribuir.

-A: En esta misma línea, entonces, pueden apprehenderse otros ejemplos clásicos: dos inmuebles que se gravan de forma diferencial por el uso que le otorga el poseedor, más allá de que puedan ser semejantes sus valuaciones económicas. Hay semejanza en la capacidad económica, pero una valoración política-constitucional diferente de sus usos, de ahí que revelen una diferente aptitud para contribuir.

-B: Exacto.

-C: Los ejemplos anteriores también pueden verse, de forma complementaria, a la luz de la doctrina que permite la formación de categorías, siempre que se utilice un criterio justificado. El criterio es justamente la capacidad contributiva. Tendremos en cada caso dos grupos de categorías donde los sujetos van a ser tratados de manera diferente (con relación a su capacidad económica) pero de forma semejante (con relación a su capacidad contributiva). En el primer caso: “réditos generados por actividades contaminantes” y “réditos generados por actividades limpias”; en el segundo “consumos en bienes indiferentes” y “consumo en bienes dañinos para la salud”. En todos los casos,

a su vez, juega el principio de razonabilidad o equidad o no confiscatoriedad, que dispone que en ninguno de los casos debe dañarse el contenido esencial de los derechos. Claro, una situación singular se produce si la finalidad constitucional referida en la argumentación para justificar el pasaje permite eventualmente prohibir la realización de una conducta. Si, por ejemplo, la actividad industrial contaminante fuese de tal característica que resulta constitucionalmente legítimo prohibirla, ¿también resulta legítimo incidir con una intensidad tal que el resultado sea equivalente a la prohibición? Esto fue afirmado por la Corte Suprema al considerar derechos de importación que, por su intensidad, resultaban equivalentes a una prohibición<sup>91</sup>.

-A: Resumo un poco lo visto.

Primero, distinción conceptual entre capacidad económica y capacidad contributiva, entre riqueza disponible y aptitud para contribuir.

Segundo, a partir del derecho al mínimo existencial (o al contenido mínimo de un conjunto de DESC) es posible identificar una capacidad económica que no revela capacidad contributiva.

Tercero, el juego entre capacidad económica y capacidad contributiva permite explicitar de forma sistemática el principio de igualdad.

Ahora bien, ¿no hay también una vinculación entre capacidad contributiva y solidaridad? Quiero decir, el concepto de capacidad contributiva fue generándose como alternativa a las ideas, por lo demás imposibles de concretar, de neutralidad (el sistema financiero público debe dejar la realidad social tal como estaba) y de equivalencia (debe haber una relativa equivalencia entre lo que cada uno da y recibe).

-B: Efectivamente. Entrar en esta cuestión es ingresar a uno de los nudos fundamentales de las constituciones

referida a “derechos de importación” sea trasladada a otro tipo de impuestos.

<sup>91</sup> CSJN, “Marcelo A. Montarcé c/ Dirección Nacional de Aduanas”, Fallos 289:443. Por supuesto, puede controvertirse que una doctrina

financieras contemporáneas. Haremos sólo unas indicaciones, que nos permitirán reconocer un campo semántico muy rico en consecuencias: igualdad por la ley, progresividad (como característica de un impuesto, del sistema tributario en su conjunto, del sistema financiero en su totalidad), distribución de la riqueza, justicia social, solidaridad, medidas de acción positiva<sup>92</sup>.

En nuestra práctica jurídica (tanto en la jurisprudencia de la Corte Suprema como en la doctrina) está consolidada la interpretación según la cual una dimensión del principio de igualdad es la denominada “igualdad por la ley”. La expresión es empleada por Ramón Valdés Costa y luego por Arístides Corti y José Casás, entre otros. Esta expresión implica no sólo tener en cuenta la igualdad en el trato por parte de los poderes públicos (la doble dimensión de la igualdad ante la ley o no discriminación y de la igualdad en la ley, sobre la base de la capacidad contributiva, que recién hemos visto) sino la llamada “igualdad de hecho” o “igualdad sustantiva” o “igualdad material”<sup>93</sup>.

Lo que se afirma es la igualdad en la dignidad (una tesis histórico-política singular, pues lo habitual ha sido postular la

jerarquía y la atribución diferencial de la dignidad), que deriva en el derecho igual a disfrutar de la libertad. Dicha igualdad está reconocida en el DIDH, así como en los propios textos constitucionales. Sin embargo, ella no se verifica en la realidad colectiva como consecuencia de las características de las sociedades, basadas en la desigualdad estructural y persistente, la exclusión social y la concentración, cada vez más extrema, de la riqueza<sup>94</sup>.

Por ende, cuando el derecho reconoce esa realidad, habilita el dictado de acciones positivas por parte del Estado (léxico del art. 75, inc. 23, CN), para remover los obstáculos (léxico del art. 3, Constitución de Italia) que impiden esa realización igual de los derechos reconocidos.

Esto es lo que se transmite por medio de la expresión “igualdad por la ley”, igualdad por intermedio de, o gracias a, la ley (o las técnicas legales y jurídicas en general). Héctor Masnatta se refería a la “función transformadora” de la Constitución, en la medida en que ésta no trata sólo de evitar situaciones o conductas, sino que exige una tarea práctica, jurídico-política, de transformación (modificación) de la realidad

<sup>92</sup> A los conceptos que forman este campo semántico se refieren varias colaboraciones: la de Coronello y otros, ya citada; la de Marcelo Adrián Nieto: “La igualdad tributaria. Los cambios normativos y su análisis constitucional desde la óptica del más Alto Tribunal de Justicia de la Nación”; la de Queirolo y otros, ya citada; la de Gisela Hörisch Palacio y Marly Martínez Breitenbruch: “El principio de generalidad y su incardinación con los principios de igualdad y capacidad contributiva. Su derivación de la forma republicana de gobierno”, así como la de Capria y Luis, también ya citada.

<sup>93</sup> Reflexionamos sobre el principio de igualdad en numerosas ocasiones previas, donde propusimos diversas distinciones y clasificaciones. Sólo dos referencias para no abundar: Corti, Horacio, “El principio de igualdad tributaria: una aproximación sistemática”, en *Revista Jurídica de Buenos Aires, Derechos Humanos y Tributación*, 2001, págs. 133-163; y Corti, Horacio, *Derecho Constitucional*

*Presupuestario*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2007, texto citado, capítulo XIX, punto IV. En este último texto intentamos también explorar la extensión del principio de igualdad a la faz presupuestaria. Sobre esta extensión ver también el trabajo de Pablo Revilla, Mariano R., Guaita y Franco Rodríguez, “Igualdad en el ingreso y el gasto público” en *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero, Principios de Derechos Humanos y Política Fiscal*, Año IV, N° 10, Tomo I, abril de 2024, Buenos Aires, Argentina. Se refieren también a la igualdad en el gasto público, Hörisch y Martínez, texto citado.

<sup>94</sup> La situación es destacada en la colaboración de Roque Nicolás Caputo “Un breve ensayo sobre los tributos y la desigualdad” que pueden ver en este número. De forma general remitimos a las investigaciones empíricas y globales realizadas por Piketty y su equipo de investigación. Ver el texto reciente: Piketty, T., *Une brève histoire de l'égalité*, Seuil, 2021.

(o de sus características, tendencias, estereotipos o estructuras sociales)<sup>95</sup>.

Tal como adelantamos, creemos que en la cultura del derecho financiero público, que está en la base de las constituciones financieras, hay todo un campo semántico que alberga una serie de expresiones y conceptos que apuntan en la misma dirección, más allá de sus matices y eventuales implicancias: “igualdad por la ley”, “solidaridad”, “justicia social”, “progresividad”, “distribución de la riqueza”, “medidas positivas”.

-A: ¿Cómo interactúan esos conceptos respecto de la materia financiera?

-B: Sólo algunas indicaciones.

Primero, la expresión “distribución de la riqueza” es un concepto de las ciencias sociales (sociológico, político, económico), que puede ser receptado de forma directa (expresa) por los textos jurídicos. Así por ejemplo, la Constitución de la Ciudad de México dispone que la hacienda pública debe ser “redistributiva” (art. 17.B.8). Por su parte, el Comité DESC le recomendó a nuestro país “que tome las medidas necesarias no sólo para preservar la capacidad redistributiva del sistema fiscal sino para fortalecerla, incluyendo la posibilidad de revisar la reducción de cargas impositivas a sectores de altos ingresos”<sup>96</sup>.

Sin embargo la forma de expresar jurídicamente que las técnicas financieras deben tener como efecto la “distribución de la riqueza”, para así remover las desigualdades estructurales y lograr la “igualdad sustancial” en el ejercicio de los derechos reconocidos, son en general las siguientes, relativamente equivalentes: las técnicas financieras deben ser solidarias, perseguir la justicia social, ser progresivas, o implementar medidas positivas.

Aquí hay una variedad en la redacción de las constituciones que plasman una filosofía política constitucionalista, en algunos casos se reconoce la solidaridad (art. 75, inc. 2,

CN), en otras la justicia social (art. 75, inc. 19, CN) y las acciones positivas (art. 75, inc. 23, CN), en otras más la progresividad (art. 363 de la Constitución de Colombia, con referencia al sistema tributario). También, como destacamos, la práctica jurídica emplea la expresión “igualdad por la ley”, como una dimensión conceptual de la igualdad, que es muchas veces genéricamente enunciada (art. 16, CN).

-A: Esa serie de expresiones, ¿tienen algún núcleo de significado?

-B: Ciertamente. Podemos hilar las diferentes fórmulas de la siguiente manera.

La “justicia social” parece ser el concepto más abstracto de los utilizados, de ahí que pueda figurar al nivel de los fundamentos propios de la filosofía política subyacente a las constituciones. En la historia argentina la justicia social ha sido invocada por los diversos actores (legisladores, gobiernos, Corte Suprema de Justicia) para justificar diverso tipo de decisiones. Dicha práctica jurídica secular se plasmó luego con naturalidad en la reforma constitucional de 1994.

Luego, segundo paso metodológico, la justicia social involucra un principio general del derecho: la solidaridad, que se proyecta a la materia financiera. Aquí también la reforma de 1994 hizo explícito el principio respecto de las asignaciones federales: ley convenio y ley de presupuesto, conforme el ya citado art. 75, incisos 2 y 8, CN. El principio de solidaridad exige que el funcionamiento conjunto de las técnicas financieras (recordemos el grado 4 de relación entre medios financieros y fines constitucionales) tenga como efecto una continua remoción de obstáculos para el ejercicio efectivo de los derechos reconocidos en condiciones de igualdad sustancial.

Este efecto se traduce, en un plano político-social, en términos de distribución de la riqueza.

periódico de la Argentina”, 1 de noviembre de 2018, punto 23.

<sup>95</sup> Masnatta, Héctor, “Interpretación de la Constitución” en LL 1994-D, 1113.

<sup>96</sup> Comité DESC, E/C.12/ARG/CO/4, “Observaciones finales sobre el cuarto informe

Tenemos así la serie: justicia social (fundamento), solidaridad (principio general), distribución de la riqueza e igualdad sustancial (efectos).

También podemos utilizar el término “progresividad”, que tiene múltiples andariveles de significado.

En primer lugar, la justicia social o solidaridad o la búsqueda de la igualdad sustancial justifican de forma clara la técnica de la “progresividad” referida al diseño de los tributos. Mientras que la “igualdad en la ley” se expresa en la idea de proporcionalidad: cada cual contribuye en proporción a su capacidad contributiva, la solidaridad, la justicia social o la búsqueda de la igualdad sustancial justifican el trato “más que proporcional”, es decir, la técnica de los impuestos progresivos, que actualmente, dicho sea de paso, se pretende diluir mediante las alícuotas planas o los beneficios fiscales que reducen la imposición de quienes disponen de mayor capacidad contributiva, en ocasiones por décadas.

En segundo lugar, la progresividad puede predicarse del sistema tributario, de forma que éste, en su conjunto, debe favorecer la igualdad sustantiva. Claro, esta progresividad del sistema tributario en su conjunto se disolvería en el aire si, al insertarse en el funcionamiento de todas las técnicas financieras, el resultado fuese neutral o regresivo.

Por eso, en tercer lugar, la progresividad es predicable del sistema financiero en su conjunto, resultado que sólo parece lograrse en la práctica si tanto el sistema tributario como el sistema de gasto público son progresivos. La progresividad financiera se logra por la adición de progresividades parciales, de acuerdo a las características y posibilidades técnicas, claro, de cada mecanismo financiero en particular<sup>97</sup>.

En resumen: *la progresividad del sistema financiero, entonces, puede derivarse del*

*principio de solidaridad, a su vez basado en el ideal político de la justicia social.*

Se ve que la dificultad, en este asunto, no radica tanto en la falta de enunciados jurídicos expresos, sino en su variedad y superposición.

-A: Todo lo cual nos conduce a reflexionar, aunque sea brevemente, sobre la “justicia financiera”.

-B: Así es. Esto implica pasar del nivel constitucional a la filosofía política subyacente. Es claro que carece de sentido ir en la búsqueda de un único principio de justicia financiera. La cuestión es mucho más compleja. Sin embargo, las anteriores disquisiciones nos ponen en el camino de identificar al menos una de sus dimensiones, vinculada al deber de contribuir sobre la base de la capacidad contributiva, que tiene su reverso, según una sugerente propuesta de Regis Fernandes de Oliveira, en la “capacidad receptiva” (*capacidade receptiva*), que justifica que unos sujetos, que se encuentran en situaciones de privación de derechos, reciban más que otros<sup>98</sup>.

La consideración conjunta de las capacidades contributiva y receptiva pone en primer plano su conexión con el principio de solidaridad, que al fin de cuentas expresa el compromiso comunitario de quienes se encuentran en situaciones aventajadas con respecto a sus conciudadanos que se hallan, en cambio, en situaciones (hoy estructurales y persistentes) de privación de derechos (exclusión social).

-A: ¿Cuál sería esa dimensión antes aludida de la justicia financiera?

-C: Otra aclaración previa: hablamos de “justicia financiera”, pues ¿qué podría significar una “justicia tributaria” aisladamente entendida? Por ende, hay un hilo rojo que une los diferentes niveles en juego:

a) el *análisis conceptual* da razones para identificar un fenómeno social específico: el

<sup>97</sup> Por otra parte, sólo un derecho financiero público globalmente *progresivo* parece capaz de cumplir, en los hechos, con la realización *progresiva* de los DESC, impuesta por el DIDH.

<sup>98</sup> Regis Fernandes de Oliveira, texto citado, pág. 132.

fenómeno financiero, la actividad financiera pública, el poder financiero o la hacienda pública, como unidades significativas;

b) las *ciencias sociales*, luego, se dedican a hacer interpretaciones, explicaciones y narraciones sobre dicha realidad, de ahí que quepa referirse a ellas como ciencias humanas y sociales de carácter financiero (las “finanzas públicas”);

c) la *ciencia jurídica*, en tercer lugar, considera un sector específico del ordenamiento (el derecho financiero), basado en argumentos constitucionales (constitución financiera), en atención a las características histórico-políticas modernas y contemporáneas y,

d) en fin, la *teoría de la justicia*, que es la filosofía política subyacente a las constituciones, se expresa en términos de una teoría de la justicia financiera.

-B: Vayamos a la enunciación de este primer nivel de análisis de la justicia financiera.

Creo que a las constituciones financieras modernas y contemporáneas les es inherente el siguiente “principio general de justicia financiera”: *cada cual debe aportar según su capacidad contributiva y cada cual debe recibir de acuerdo a los derechos que le acuerda el ordenamiento*.

-A: Quizás sea el momento de concluir, dejando a los lectores la continuidad de la reflexión y la crítica.

-B: Si, claro. Sólo unos últimos comentarios, para cerrar este diálogo.

Dijimos que la teoría de la constitución financiera, dado su carácter general, abarca una pluralidad de ordenamientos reunidos por un parecido de familia (la cultura del constitucionalismo). Por tanto, es preciso distinguir el ámbito de reflexión de dicha teoría (propedéutica, metodológica, como señalaba el profesor Lobo Torres) del característico del “derecho constitucional financiero” (o “doctrina constitucional referida a la constitución financiera”). Este último se refiere a un ordenamiento jurídico en particular y su objeto es reconstruir la concreta constitución financiera de dicho derecho positivo, en el marco de una doctrina constitucional también concreta.

Seamos reiterativos en favor de la claridad: la “doctrina constitucional financiera argentina” forma parte de la “doctrina constitucional argentina” y tiene como objeto reconstruir, sobre la base de la “teoría general de la constitución financiera” la “constitución financiera argentina” en tanto parte de la “constitución argentina”.

Claro, la teoría general requiere de ejemplos (para tener encarnadura real) y ellos surgen de lo que podemos llamar el “derecho constitucional financiero comparado”.

Ahora bien, el “derecho constitucional financiero” es el *fundamento* del “derecho financiero público”.

Más aún, este último se define en relación al primero de la siguiente forma: el “derecho financiero público” es el despliegue (desenvolvimiento, desarrollo) convencional, legal y reglamentario de la faz sustantiva del “derecho constitucional financiero” (o de la singular constitución financiera incorporada al derecho positivo de que se trate).

-C: De ahí una primera consecuencia de interés: el derecho constitucional *no* es fuente del derecho financiero. Es fundamento, no fuente. Sus fuentes, como dijimos, son las convenciones, leyes y reglamentos, que justamente plasman las reglas generales y especiales que le dan nacimiento concreto a las técnicas constitucionales financieras.

-B: En segundo lugar, como consecuencia de las características de los sistemas político-constitucionales, que contienen el principio estructural de reserva de ley en materia financiera, encontramos una división, ya señalada por Alberdi (y reproducida en varias colaboraciones de esta publicación), entre la *estática financiera* (el régimen jurídico sustantivo financiero creado en lo esencial por la ley y complementado, en su pormenor, por el reglamento) y la *dinámica financiera*, que es la puesta en movimiento de las técnicas financieras para movilizar los fondos del tesoro.

La *estática financiera* despliega la faz sustantiva de las técnicas financieras: tal el

objeto preciso del derecho financiero público, que tendrá su doble vertiente, general y especial.

La dinámica financiera lleva aquellas técnicas a la práctica. He ahí la “actividad financiera pública”, que se encuentra regulada, *no* por el derecho financiero público, sino por el “derecho administrativo de contenido financiero”<sup>99</sup>.

Forma republicana, división de poderes, principio de legalidad: esta serie conduce a la distinción entre el régimen jurídico de la Hacienda (“derecho financiero público”) y el régimen jurídico de la actividad financiera pública (“derecho administrativo de contenido financiero”), que a su vez tiene su fundamento en el “derecho constitucional financiero” (al que se proyectan los ideales políticos mencionados en el inicio de esta frase, que plasman “una teoría de la justicia financiera”).

Continuar por este camino nos llevaría a reconstruir el conjunto de las técnicas jurídicas puestas en práctica por las distintas ramas del derecho para la realización práctica de la constitución financiera, básicamente: las técnicas penales de protección de los fondos del tesoro (“derecho penal financiero”) y las vías procesales para la protección de los derechos e intereses involucrados (“derecho procesal financiero”).

Para completar el paisaje: en analogía con el derecho doméstico, encontramos, al nivel de las relaciones internacionales, el “derecho internacional público financiero”.

-A: Ahora sí podemos dar por concluido este diálogo. Y a los lectores que hayan tenido la deferencia de llegar hasta aquí: muchas gracias por su atención.

Horacio Corti

---

<sup>99</sup> La importancia y las dificultades para distinguir lo estático-financiero y lo dinámico-administrativo pueden verse en el trabajo de

Revilla, ya citado, que trata sobre los “deberes”, complementarios a la “obligación tributaria”.



## FUENTES NORMATIVAS Y CONTROLES DE CONSTITUCIONALIDAD Y DE CONVENCIONALIDAD EN EL DERECHO ARGENTINO ESPECIAL REFERENCIA A LAS EJECUCIONES FISCALES

María Gabriela Ábalos

### I. Introducción

A partir de la reforma constitucional de 1994 se incorporan más de una decena de instrumentos internacionales referidos a derechos humanos y se les otorga jerarquía constitucional, además de la suprallegalidad de los tratados en general y en particular de los de integración. De ahí que comienza a utilizarse sobre todo, en sede judicial, una doble fuente de protección de los derechos fundamentales, por un lado, la que brinda la propia Constitución Argentina y por otra, la que proviene del derecho internacional de los derechos humanos.

Sin embargo, el debate en torno a la influencia de los tratados internacionales en el ordenamiento jurídico interno comenzó a instalarse aún antes de tal reforma. En efecto, gracias a enriquecedores aportes tanto doctrinarios como jurisprudenciales fueron construyéndose algunas líneas claras y ejemplificadoras en torno a la temática, sin desdeñar los que desde el derecho público provincial pueden rescatarse<sup>1</sup>.

En función de ello, se genera y se profundiza el debate en torno a la jerarquía de las distintas fuentes normativas, instalándose la discusión sobre la supremacía de la misma Constitución Nacional y su relación con los instrumentos internacionales referidos a derechos humanos.

Esta conformación normativa plural está sujeta a su vez a una diversidad de intérpretes tanto internacionales como nacionales y en el caso del federalismo argentino, también locales. Ello trae aparejada la discusión en

torno a existencia y eventual autonomía del llamado control de convencionalidad, entendido como el control de compatibilidad —realizado en sede judicial— entre el texto de una norma nacional, provincial o local, su interpretación o un acto u omisión de autoridad pública o de particulares, por un lado, con relación al texto de un tratado internacional y/o la interpretación judicial o consultiva de ese texto realizado por una autoridad internacional competente para hacerlo, por el otro, específicamente en relación con la Convención Americana de Derechos Humanos. El debate incluye la incidencia del llamado control de convencionalidad sobre el control de constitucionalidad y en definitiva el impacto sobre la supremacía de la misma Constitución Nacional.

En este contexto se propone analizar en particular en el ámbito de las ejecuciones fiscales la colisión entre algunas garantías constitucionales y convencionales del contribuyente como el derecho al plazo razonable en su tramitación y la igualdad entre las partes, frente a normas que regulan la caducidad de instancia ya sea negando su existencia o condicionando su aplicación al Fisco al cumplimiento de ciertos requisitos. Se propone complementar abordajes anteriores<sup>2</sup> con decisiones jurisprudenciales y reformas legislativas novedosas en la temática a desarrollar.

### II. Fuentes normativas y supremacía constitucional. Evolución

#### II.1. La Constitución Argentina según el texto

<sup>1</sup> Así por ejemplo, la Constitución de San Juan sancionada en 1986 incorpora a la Declaración Universal de los Derechos Humanos como fuente de derechos implícitos (art. 12), por su parte, la Constitución de Córdoba de 1987 incluye como anexo a la misma Declaración y a la parte declarativa de derechos de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

<sup>2</sup> ABALOS, María Gabriela, "Derechos tributarios. El plazo razonable y la igualdad del contribuyente frente al fisco", en AMAYA, Jorge Alejandro, director, "Tratado de control de constitucionalidad y de convencionalidad", tomo 3, Ed. Astrea, Bs.As., 2018, págs. 203/247.

de 1853/60 incorporó en el art. 31 el principio de supremacía de dicha Norma Fundamental y el del derecho federal sobre los distintos órdenes jurídicos provinciales. Dicha norma tuvo la expresa finalidad de advertir a las provincias que no solamente la Constitución Nacional sino también las leyes que en su consecuencia dictara el Congreso Nacional y los tratados que firmara con las naciones extranjeras, serían supremos.

Sin embargo, dicho artículo no aclara si la enumeración de las normas que hace implica o no un orden de prelación. Atento a lo dispuesto por los arts. 28, 27 y 30 del mismo texto normativo no cabía dudas que la Constitución estaba por encima de las leyes y los tratados por el carácter de escrita y rígida (art. 30), y además porque el art. 28 hace mención a los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, los cuales no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio, y finalmente, el art. 27 impone al Gobierno Federal el deber de afianzar relaciones de paz y comercio con los países extranjeros por medio de tratados "que estén en conformidad con los principios de derecho público establecidos por esta Constitución". Conforme a lo señalado, las leyes y los tratados aparecían en una misma relación jerárquica, ambos por debajo de la Constitución Nacional.

La interpretación de estos artículos generó por lo menos dos tesis, la dualista y la monista según se sostuviera o no la primacía del derecho interno sobre el derecho internacional. La jurisprudencia de la Corte Suprema argentina fue vacilante en el tema. Así, en 1948 habiendo declarado el estado de guerra contra Alemania y Japón, el Alto Tribunal en posición de mayoría afirmó que "... en tanto se trate de mantener la paz o afianzar el comercio con las potencias extranjeras, la República se conduce dentro de las orientaciones de la teoría "dualista". Pero, cuando se penetra en el terreno de la guerra en causa propia —eventualidad no incluida y extraña por tanto a las reglas del art. 27— la cuestión se aparta de aquellos principios generales y coloca a la República y a su gobierno político, en el trance de cumplir los

*tratados internacionales con todo el rigorismo de que puedan estar animados. Y, si por la fuerza de las circunstancias cambiantes, ha suscripto tratados que pudieran ser o aparecer opuestos en ciertos puntos concernientes a la guerra con otros celebrados con anterioridad, es indudable de acuerdo a una conocida regla del propio derecho internacional, que los de última fecha han suspendido o denunciado implícitamente a los primeros; ese es, por otra parte, un acto de propia soberanía, que no puede ser enjuiciado de ninguna manera".*

*Con posterioridad, en la década de 1960 la misma Corte Suprema interpretó que no surgía de los arts. 31 y 100 CN. (art.116 Ref. 1994) que corresponda atribuir "... prelación o superioridad a los tratados con las potencias extranjeras respecto de las leyes válidamente dictadas por el Congreso de la Nación. Ambos —leyes y tratados— son igualmente calificados por el Congreso de la Nación y no existe fundamento normativo para acordar prioridad de rango a ninguno". Concluye "... Que se sigue de lo dicho que rige respecto de ambas clases de normas, en cuanto integrantes del ordenamiento jurídico interno de la república, el principio con arreglo al cual las posteriores derogan a las anteriores. En su expresión clásica: "Leges posteriores priores contrarias abrogant", ha sido también admitido como consecuencia necesaria de la igualdad jerárquica señalada por la doctrina y la jurisprudencia norteamericana, antes recordada".*

*Años después ratifica esta interpretación diciendo que "... el principio de que entre las leyes y los tratados de la Nación no existe "prioridad de rango" y que "rige respecto de ambas clases de normas, en cuanto integrantes del ordenamiento jurídico interno de la República, el principio con arreglo al cual las posteriores derogan las anteriores".*

En la década de 1980 en la causa "Eusebio, F. s/sucesión"<sup>3</sup>, reitera esta posición sosteniendo que las cláusulas contenidas en el art. 17 del Pacto de San José de Costa Rica, en el caso en relación con los hijos nacidos

---

<sup>3</sup> CSJN. 9/06/1987; "Eusebio, Felipe Enrique", en JA 1988-I-543.

fuera del matrimonio, tienen carácter predominantemente programático, y no cabe atribuirles operatividad propia. Si bien cita el art. 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados en cuanto dice que *"una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado"*, señala que apunta a la situación jurídica de un Estado respecto de otro u otros signatarios de un mismo tratado y es conforme a la regla de la buena fe en la interpretación de los acuerdos internacionales que consagra el art. 31 de la misma Convención. Pero aclara que nada tiene esto que ver con las cuestiones vinculadas a la aplicación intertemporal de normas del derecho interno y a la inteligencia que, dentro de ese ámbito, cabe atribuir a las reglas de un tratado suscripto por la República a fin de juzgar sobre el alcance de los derechos de sus habitantes.

De esta forma, la posición imperante en el criterio jurisprudencial en relación al problema de las relaciones del derecho internacional y del derecho interno, se mostraba proclive a la concepción con arreglo a la cual el tratamiento y regulación de las normas del derecho internacional remitía la solución del caso al derecho interno<sup>4</sup>.

**II.2.** Durante la vigencia de esta interpretación jurisprudencial y bajo la misma norma constitucional del siglo XIX, la Argentina aprueba la Convención Internacional de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969 —que entró en vigencia en 1980—<sup>5</sup>, modificándose la jerarquía de los

<sup>4</sup> Ver entre otros a MANILI, Pablo L., "El bloque de constitucionalidad. La recepción del derecho internacional de los derechos humanos en el derecho constitucional argentino", La Ley, Bs.As., 2003, p. 159 y ss. Del mismo autor ver "Manual Interamericano de Derechos Humanos", Ediciones Doctrina y Ley Ltda, Colombia; 2012; MONCAYO, Guillermo R., "Tratados y leyes de la Nación"; en SABSAY Daniel A., director y MANILI, Pablo L., coordinador, "Constitución de la Nación Argentina y normas complementarias. Análisis doctrinario y jurisprudencial", tomo 3, Ed. Hammurabi, Bs.As., 2010, pág. 707.

<sup>5</sup> Mediante la ley 19.865 del 3 de octubre de 1972.

tratados en relación a las leyes. En efecto, conforme a su art. 26, todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe, sujetándose por su art. 27 a que *"Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado"*.

De esta forma, se materializa un avance hacia la jerarquización de los tratados sobre las leyes dado el imperativo mandato del art. 27 citado. No deja de advertirse que este principio venía siendo aplicado en derecho internacional desde hacía más de una centuria, configurándose su obligatoriedad por aplicación de la costumbre internacional<sup>6</sup>.

**II.3.** En este camino, con el advenimiento de la democracia en 1983, el Congreso aprueba la Convención Americana de Derechos Humanos<sup>7</sup>, en cuyo art. 1 se establece que los Estados Partes en esta Convención se

<sup>6</sup> Refiere Manili que "... en 1872 en un laudo arbitral emitido en Ginebra en el asunto del buque 'Alabama' el tribunal sostuvo: "el gobierno de Su Majestad Británica no puede justificarse a sí mismo por no haber observado la diligencia requerida invocando la insuficiencia de medios legales de acción a su alcance". La Corte Permanente de Justicia Internacional, por su parte, en el caso de las "Zonas Francas de la Alta Saboya" de 1930, dijo que el estado "no puede prevalerse de su legislación para limitar el alcance de sus obligaciones internacionales". (MANILI, Pablo L., "La supremacía constitucional en relación al derecho internacional y a los instrumentos internacionales de derechos humanos con jerarquía constitucional", en Colección de Análisis Jurisprudencial Derecho Constitucional, La Ley 2005, 79).

<sup>7</sup> Conforme a la ley 23.054 del 1 de marzo de 1984 la Argentina aprueba dicha Convención y reconoce la competencia de la Comisión IDH por tiempo indefinido y de la Corte IDH sobre todos los casos relativos a la interpretación o aplicación de esta Convención bajo condiciones de reciprocidad (art.2). La vigencia de dicha Convención se produce para la Argentina con el depósito del instrumento de ratificación el 5 de setiembre de 1984. Ver sobre la Convención entre otros a STEINER, Christian y URIBE, Patricia, editores, "Convención Americana de Derechos Humanos", Konrad Adenauer, Colombia, 2014.

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, obligándose para ello con las medidas legislativas o de otro carácter que sean necesarias a tal fin. Así el art. 2 dispone que: *"Si el ejercicio de los derechos y libertades mencionados en el art. 1 no estuvieren ya garantizados 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"*.

De tal forma, las medidas legislativas referidas revisten una clara jerarquía inferior y subordinada al instrumento internacional. En esta inteligencia se aporta que *"Uno de los deberes convencionales de mayor importancia para la armonización del Derecho Internacional de los Derechos Humanos con la normatividad interna, lo constituye la obligación de los Estados nacionales de adoptar disposiciones de derecho interno, sean legislativas o de otro carácter, para otorgar efectividad a los derechos y libertades previstos en los tratados internacionales"*<sup>8</sup>. Es decir, *"... mientras que el artículo 1.1 refiere a las obligaciones de respetar y garantizar los derechos y libertades, obligaciones de aplicación "directa" y cuyo incumplimiento genera la consecuente responsabilidad internacional del Estado; el artículo 2 del Pacto de San José, "agrega el compromiso, en el caso de que los derechos y libertades no estuvieren ya garantizados por el Derecho interno, de adoptar las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias"*<sup>9</sup>.

Años después Argentina aprueba el Protocolo de San Salvador, adicional a la

Convención Americana en materia de derechos económicos, sociales y culturales, reiterándose la subordinación de las medidas legislativas o de otro carácter a la normativa internacional<sup>10</sup>.

**II.4.** En esta evolución, la interpretación que la Corte Suprema sentó, en posición en mayoría, en *"Ekmekdjian contra Sofovich"*<sup>11</sup>, configuró claramente la suprallegalidad de los tratados. En esta causa se discutió la operatividad del art. 14 de la CADH<sup>12</sup>; que dispone en su primer párrafo, que toda persona afectada por informaciones inexactas o agraviantes emitidas en su perjuicio a través de medios de difusión legalmente reglamentados y que se dirijan al público en general, tiene derecho a efectuar por el mismo órgano de difusión su rectificación o respuesta en las condiciones que establezca la ley. Esta última frase generó el debate en torno a la necesidad o no de reglamentación legal previa, cuya respuesta a favor o en contra, colocaba a las normas legales por sobre los instrumentos internacionales o a la viceversa,

---

<sup>10</sup> Ley 24.658 del 19 de junio de 1996.

<sup>11</sup> CSJN. 7/07/1992, "Ekmekdjian, Miguel A. c. Sofovich, Gerardo y otros", Fallos 315:1492. LL. 1992-C, 543. El voto de mayoría lo conformaron los magistrados Mariano A. Cavagna Martínez, Carlos S. Fayt, Rodolfo C. Barra, Antonio Boggiano y Julio S. Nazareno, con las disidencias de Eduardo Moliné O'Connor y Enrique S. Petracchi, Ricardo Levene (h.) y Augusto C. Belluscio.

<sup>12</sup> Miguel Angel Ekmekdjian, lesionado profundamente en sus sentimientos religiosos, promovió demanda de amparo contra Gerardo Sofovich, para que se lo condenara a leer en el programa televisivo "La Noche del Sábado" una carta documento que le remitiera contestando a Dalmiro Sáenz, quien expresó frases que consideraba agraviantes en relación a Jesucristo y a la Virgen María, en la audición del sábado 11 de junio de 1988. Que, como la carta no fue leída, debió iniciar juicio de amparo, fundado en el derecho de réplica que, según su criterio, le concede el art. 33 de la Constitución Nacional y el art. 14.1 del Pacto de San José de Costa Rica aprobado por ley 23.054 y vigente para la República Argentina desde el depósito del instrumento de ratificación el 5 de septiembre de 1984.

---

<sup>8</sup> FERRER MAC GREGOR, Eduardo y PELAYO MÖLLER, Carlos María, comentario al art. 2 de la CADH, en STEINER, Christian y URIBE, Patricia, ob.cit., pág. 86.

<sup>9</sup> FERRER MAC GREGOR, Eduardo y PELAYO MÖLLER, Carlos María; comentario al art. 2 de la CADH, en STEINER, Christian y URIBE, Patricia, ob.cit., pág. 90.

incidiendo directamente en la operatividad de los derechos internacionalmente reconocidos.

La primera posición, es decir, la que subordina los tratados a las leyes fue sostenida en primera instancia<sup>13</sup> para fundar el rechazo del reclamo de Ekmekdjian. Se interpretó que el derecho de respuesta estaba consagrado "*en las condiciones que establezca la ley*", razón por la cual el propio tratado inhibiría la autofuncionalidad de la respuesta normada en él mientras no se reglamenten sus requisitos sustanciales y se regule procesalmente su ejercicio. De esta forma se entendió que el derecho de respuesta no tenía carácter operativo, en concordancia con lo resuelto años antes por la misma Corte Federal en la causa "Ekmekdjian, Miguel A. c. Neustadt Bernardo y otros s/ amparo"<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> El juez de primera instancia desestimó la demanda, decisión que fue confirmada por la sala H de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil. Contra dicho pronunciamiento el actor dedujo recurso extraordinario, cuya denegación motiva la queja ante la Corte Suprema de Justicia y que resuelve el 7 de julio de 1992, en el pronunciamiento en comentario.

<sup>14</sup> CSJN. "Ekmekdjian, Miguel A. c. Neustadt Bernardo y otros s/ amparo", 1 de diciembre de 1988; LL. 1989-C,18, resuelta por los magistrados Augusto C. Belluscio (según su voto), Enrique S. Petracchi y Jorge A. Bacqué, donde reiteró el criterio expuesto en "Costa, Héctor R. c. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y otros", del 12 de marzo de 1987 (LL. 1987-B, 269). Alice lo explica con precisión "La Corte Suprema sostiene que "el derecho de réplica o respuesta no ha sido objeto de reglamentación legal para ser tenido por derecho positivo interno". El derecho de réplica está expresamente consagrado en la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) (art. 14.1). Este Pacto fue aprobado por ley 23.054 sancionada por el Congreso Nacional (conforme atribución conferida por el art. 67, inc. 19, Constitución Nacional) y ratificado en sede internacional por el Poder Ejecutivo (conf. art. 86, Inc. 14 Constitución Nacional). Es decir que el derecho de réplica está contenido en un tratado internacional válidamente celebrado en cuanto se respetaron las normas expresas de la Constitución Nacional en esta materia, y por lo tanto es una fuente formal de derecho. Por consiguiente, el derecho de réplica

Por su parte, la Corte Federal en posición de mayoría, se va a apartar de esta interpretación. Comienza su análisis recordando que la violación de un tratado internacional puede acaecer tanto por el establecimiento de normas internas que prescriban una conducta manifiestamente contraria, cuanto por la omisión de establecer disposiciones que hagan posible su cumplimiento. Ambas situaciones resultarían contradictorias con la previa ratificación internacional del tratado; dicho de otro modo, significarían el incumplimiento o repulsa del tratado, con las consecuencias perjudiciales que de ello pudieran derivarse<sup>15</sup>.

Luego basándose en el art. 27 de la

---

integra el derecho positivo argentino porque fue introducido en él por un tratado Internacional. Cuestión de otra índole es determinar si la norma que recepciona el derecho de réplica es operativa o programática. Y aunque sea una norma programática es también derecho positivo argentino. Si aplicamos el criterio de la Constitución Nacional en el caso "Siri, Angel s/ amparo" en el que sostuvo que en principio debe presumirse que las normas que declaran derechos y garantías son operativas, debemos concluir que las normas del Pacto de San José de Costa Rica "son operativas" en tanto no surja claramente de ellas (entre otras cosas, por su específica redacción o formulación lexical) que son programática" (ALICE, Beatriz L., "Reflexiones en torno a un caso en que se pretendió ejercer el derecho de réplica", LL 1989-C, 17).

<sup>15</sup> Considerando 16. En esta línea, se hizo hincapié en "Que un tratado internacional constitucionalmente celebrado, incluyendo su ratificación internacional, es orgánicamente federal, pues el Poder Ejecutivo concluye y firma tratados (art. 86, inc. 14 CN), el Congreso Nacional los desecha o aprueba mediante leyes federales (art. 67, inc. 19 CN) y el Poder Ejecutivo nacional ratifica los tratados aprobados por ley, emitiendo un acto federal de autoridad nacional. La derogación de un tratado internacional por una ley del Congreso violenta la distribución de competencias impuesta por la misma Constitución Nacional, porque mediante una ley se podría derogar el acto complejo federal de la celebración de un tratado. Constituiría un avance inconstitucional del Poder Legislativo nacional sobre atribuciones del Poder Ejecutivo nacional, que es quien conduce, exclusiva y excluyentemente, las relaciones exteriores de la Nación (art. 86, inc. 14 CN)" considerando 17.

Convención de Viena, dijo que esta norma obligaba al Estado argentino a dar primacía a los tratados ante cualquier conflicto con una norma interna, ya que cuando la Nación ratificaba un tratado se obligaba internacionalmente a que sus órganos administrativos y jurisdiccionales lo hicieran cumplir, de forma tal que se confiere primacía al derecho internacional convencional sobre el derecho interno<sup>16</sup>.

Se impone “.. a los órganos del Estado argentino asignar primacía al tratado ante un eventual conflicto con cualquier norma interna contraria o con la omisión de dictar disposiciones que, en sus efectos, equivalgan al incumplimiento del tratado internacional en los términos del citado art. 27”. Refuerza lo dicho con las exigencias de cooperación, armonización e integración internacionales que la Argentina reconoce, y previene la eventual responsabilidad del Estado por los actos de sus órganos internos<sup>17</sup>. Aquí asume la Corte su rol de órgano de poder de Estado puesto que se reconoce como tribunal que debe velar porque las relaciones exteriores de

---

<sup>16</sup> Expresamente afirma que “Esta convención ha alterado la situación del ordenamiento jurídico argentino contemplada en los precedentes de Fallos: 257:99 y 271:7 (LL. 43-458; 131-773), pues ya no es exacta la proposición jurídica según la cual “no existe fundamento normativo para acordar prioridad” al tratado frente a la ley. Tal fundamento normativo radica en el art. 27 de la Convención de Viena, según el cual “Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado (Considerando 18). Se expresa que “Que la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados --aprobada por ley 19.865, ratificada por el Poder Ejecutivo nacional el 5 de diciembre de 1972 y en vigor desde el 27 de enero de 1980-- confiere primacía al derecho internacional convencional sobre el derecho interno. Ahora esta prioridad de rango integra el ordenamiento jurídico argentino. La convención es un tratado internacional, constitucionalmente válido, que asigna prioridad a los tratados internacionales frente a la ley interna en el ámbito del derecho interno, esto es, un reconocimiento de la primacía del derecho internacional por el propio derecho interno”.

<sup>17</sup> Considerando 19.

la Nación no resulten afectadas por actos u omisiones oriundas del derecho argentino.

Resultan por demás interesantes las consideraciones vertidas en torno a la interpretación del Pacto de San José de Costa Rica que debe guiarse por la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, a modo de antecedente a lo que décadas más tarde se denominaría control de convencionalidad. Así para resolver el caso a favor de la operatividad de los derechos convencionales, se hace mención a la Opinión Consultiva OC 7/86 en la que dicho Tribunal se expide respecto a los alcances de la frase “en las condiciones que establezca la ley”. Al respecto afirmó que allí se consagra un derecho de rectificación o respuesta en favor de toda persona, ya que “el sistema mismo de la Convención está dirigido a reconocer derechos y libertades a las personas y no a facultar a los Estados para hacerlo”<sup>18</sup>, de allí que se refieren a los diversos sistemas jurídicos internos, integrados también por las sentencias de sus órganos jurisdiccionales, que pueden determinar las características con que ese derecho, ya concedido por el tratado, se ejercerá en el caso concreto<sup>19</sup>.

Por último, los votos en disidencia presentan diferencias en las razones por las cuales confirmaron las decisiones de las anteriores instancias y negaron al profesor Ekmekdjian el

---

<sup>18</sup> Opinión Consultiva OC-7/86, “Exigibilidad del derecho de rectificación o respuesta” (arts. 14.1, 1.1 y 2), Serie A, N° 7, p. 13, par. 14) donde la Corte IDH sostuvo que “todo Estado parte que no haya ya garantizado el libre y pleno ejercicio del derecho de rectificación o respuesta, está en la obligación de lograr ese resultado, sea por medio de legislación o cualesquiera otras medidas que fueren necesarias según su ordenamiento jurídico interno para cumplir ese fin”. Que las palabras “en las condiciones que establezca la ley” se refieren a los diversos sistemas jurídicos internos, integrados también por las sentencias de sus órganos jurisdiccionales, pues tanto la tarea judicial como legislativa persiguen el fin común de las soluciones valiosas (confr. Fallos: 302:1284 --La Ley, 1981- A, 401--, entre otros). Considerando 22.

<sup>19</sup> Considerandos 21 y 22.

derecho de réplica<sup>20</sup>.

En la línea interpretativa mayoritaria se continúa con matices en el caso "*Fibraca*"<sup>21</sup> y poco después en la causa "*Cafés La Virginia S.A. s/apelación*"<sup>22</sup>.

II.5. Estos importantísimos *leading case* inspiraron uno de los puntos de la ley 24.309 de necesidad de reformar la Constitución Nacional ya que habilitó la incorporación de "institutos de integración regional y de jerarquía de los tratados internacionales". Ello se plasmó en el actual inc. 22 del nuevo art. 75 que en su primer párrafo in fine consagra que: "*Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes*". Los constituyentes avanzaron aún más y por medio del segundo párrafo del mismo inciso se enumeran tratados y declaraciones internacionales de derechos humanos<sup>23</sup>, diciendo: "*...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 ellos reconocidos*". De esta forma, a partir de la reforma de 1994 no sólo queda claro que todos los tratados tienen una jerarquía superior a las leyes, sino que algunos referidos a derechos humanos tienen igual jerarquía que la Constitución<sup>24</sup>.

Frente a estas disposiciones surgen distintas interpretaciones que luego incidirán en forma directa en las formulaciones de los controles de constitucionalidad y especialmente de convencionalidad.

Carnota refiere que en su momento identificó junto a Bidart Campos, cuatro modelos de soluciones posibles dentro del plano comparado en la incidencia del derecho internacional sobre el derecho constitucional. Un primer esquema estaría dado por la prioridad del derecho internacional sobre todo el orden doméstico, incluida la propia Constitución, como sucede en Holanda. Un segundo modelo está representado por la prevalencia del derecho internacional de los derechos humanos, como acontece con el art. 93, primera parte, de la Constitución colombiana de 1991. Una tercera solución estaría dada por la paridad de rango entre los tratados internacionales de derechos humanos y la Constitución, como postulaba el texto cimero peruano de 1979 y resulta similar a nuestro art. 75.22. Por último, la interpretación "conforme" que postula en materia de derechos fundamentales el art. 10 de la Constitución de España de 1978<sup>25</sup>.

1. Por su parte, Bidart Campos, seguido luego por varios autores, introduce la idea del bloque de constitucionalidad, de origen francés, entendiendo por tal, a un conjunto normativo que parte de la Constitución y que añade y contiene disposiciones fuera del texto de la Constitución escrita, situándose en dicho bloque a los tratados internacionales, al derecho consuetudinario, a la jurisprudencia,

<sup>20</sup> Al respecto ver entre otros a ABALOS, María Gabriela, "Consagración de la suprallegalidad de los tratados a partir de la interpretación jurisprudencial", en *El Derecho - Diario*, A treinta años de Ekmekdjian c/ Sofovich; 7 de julio de 2022.

<sup>21</sup> CSJN. 07 de julio de 1993, "Fibraca Constructora S.C.A. c. Comisión Técnica Mixta Salto Grande".

<sup>22</sup> CSJN. fallos 317:1282, del 13 de octubre de 1994. Ver el comentario de SOLA, Juan, en su obra "Tratado de Derecho Constitucional", tomo IV, Ed. La Ley, Bs.As., 2009, pág. 150.

<sup>23</sup> Son: 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 Crueles, Inhumanos o Degradantes; la Convención Sobre los Derechos del Niño (art. 75 inc. 22 segundo párrafo C.N.).

<sup>24</sup> Ver entre otros a MARTINO, Natalia, "Siglo XXI: hacia la universalización de los derechos humanos", en PALAZZO, Eugenio Luis (director), "Estudios de Derecho Constitucional con motivo del Bicentenario", ob.cit., págs. 477 y ss.

<sup>25</sup> CARNOTA, Walter, "Las fuentes del ordenamiento jurídico argentino en el concierto comparatista", en *El Derecho - Diario*, Tomo 294, 23-11-2021.

etc. Tal bloque sirve para acoplar elementos útiles en la interpretación de la Constitución y en la integración de los vacíos normativos de la misma. En este sentido, opina que después de la reforma de 1994, en el bloque de constitucionalidad se incluye a los tratados internacionales de derechos humanos referidos en el art. 75 inc. 22. Continúa Bidart Campos apuntando que toda la Constitución (su primera parte más el resto del articulado) en común con los instrumentos internacionales sobre derechos humanos de jerarquía constitucional (más los que la adquieran en el futuro) componen un "bloque" que, por un lado, tiene igual supremacía sobre el derecho infraconstitucional, y, por el otro, forman una cabecera en la que todas sus normas se encuentran en idéntico nivel entre sí<sup>26</sup>.

Continúa refiriendo que es una pauta hermenéutica hartamente conocida, la que enseña que en un conjunto normativo cuyos elementos integrativos comparten un mismo y común orden de prelación dentro del ordenamiento jurídico —como es el caso del articulado constitucional y los instrumentos internacionales con jerarquía constitucional— todas las normas y todos los artículos de aquel conjunto tienen un sentido y un efecto, que es el de articularse en el sistema sin que ninguno cancele a otro, sin que a uno se le considere en pugna con otro, sin que entre sí puedan oponerse irreconciliablemente<sup>27</sup>.

---

<sup>26</sup> BIDART CAMPOS, Germán, "Manual de la Constitución reformada", tomo I, Ed. Ediar, Bs.As., 1996, pág. 276, del mismo autor, "El art. 75, inciso 22, de la Constitución Nacional", en "La aplicación de los Tratados sobre derechos humanos por los Tribunales locales", Ediciones del Puerto, Bs.As., 1997, pág. 86. Agrega Manili que dicha denominación fue creada en Francia a partir de una decisión adoptada por el Consejo Constitucional en 1970 y tomada luego por el Tribunal Constitucional Español en 1982 y por la Corte Suprema de Justicia de Panamá en 1990, arribando a la doctrina nacional de la mano de Germán Bidart Campos en 1995 (MANILI, Pablo L., "El Bloque de...", ob. cit., p. 186).

<sup>27</sup> Germán Bidart Campos, "Tratado elemental de derecho constitucional argentino", Ediar, Buenos Aires, t. VI, págs. 560/561.

Manili agrega que dichos instrumentos no han sido incorporados a la Constitución ni constitucionalizados, sino que han sido elevados a la jerarquía constitucional. Mantienen su carácter de fuente de derecho internacional y permanecen afuera de la Constitución, compartiendo con ésta su carácter de norma suprema<sup>28</sup>.

2. Por su parte, otra posición doctrinaria entiende que, cuando el inc. 22 del citado art. 75 habla de la "no derogación" por parte de los tratados de artículo alguno de la primera parte de la Constitución, significa que dicha parte —con el plexo de derechos y garantías— tiene prelación sobre los tratados con jerarquía constitucional.

En este sentido, Badeni advierte que teniendo en cuenta las opiniones expuestas en la Convención Constituyente de 1994, ajustándolas a los límites dispuestos por la ley 24.309, surgen los siguientes lineamientos rectores:

a. Los tratados internacionales sobre derechos humanos, al igual que cualquier otro tratado, tienen jerarquía superior a las leyes. Esta decisión no altera al art. 31 de la Constitución, porque el derecho federal prosigue teniendo preeminencia sobre el derecho provincial.

b. Los tratados internacionales sobre derechos humanos no integran la Constitución sino que la complementan y que, lo complementario, es accesorio de lo complementado. Ellos pueden incluir nuevos derechos y garantías en la medida que emanan del art. 33 de la Constitución y siempre que no alteren los derechos y garantías expresamente enunciados en la Ley Fundamental reduciendo su magnitud y efectos. Esto es así porque, caso contrario se estará violando el art. 7 de la ley 24.309 y la supremacía de la Constitución.

c. Como no se modificó, ni se podía modificar,

---

<sup>28</sup> MANILI, Pablo L., "El Bloque de...", ob.cit., pág. 199. Del mismo autor ver "El Bloque de constitucionalidad", en SABSAY, Daniel A., director y MANILI, Pablo L., coordinador, "Constitución de la Nación Argentina y normas complementarias. Análisis doctrinario y jurisprudencial", tomo 3, ob.cit., pág. 718.

el art. 27 de la Constitución, la validez de todos los tratados internacionales y condición para quedar incorporados al derecho interno, está supeditada a su adecuación a la Ley Fundamental.

d. Los tratados internacionales, cualquiera sea su categoría, tienen carácter supralegal e infraconstitucional.

e. Los tratados internacionales rigen en las condiciones de su vigencia. Esas condiciones son las establecidas por las leyes del Congreso que disponen su aprobación, y se expresan en las reservas y declaraciones interpretativas, así como también en su concordancia con el art. 27 de la Ley Fundamental. Estas limitaciones se aplican a los tratados internacionales sobre derechos humanos porque, precisamente, la referencia a las condiciones de su vigencia alude explícitamente a ellas.

f. La jerarquía constitucional atribuida a los tratados internacionales sobre derechos humanos significa que son, en principio, normas operativas que reglamentan los derechos y garantías constitucionales y que deben ser aplicados siempre que, tales derechos y garantías, no disfruten de una tutela superior proveniente del derecho interno.

g. Los tratados internacionales sobre derechos humanos no pueden desconocer los derechos y garantías expuestos en la primera parte de la Constitución (conf. art. 7, ley 24.309), ni asignarles una protección inferior a la resultante de las leyes reglamentarias que sanciona el Congreso, con total prescindencia de las personas beneficiadas, en salvaguarda del principio de igualdad (art. 16, C.N.). (...)

h. La Convención Reformadora de 1994 no aceptó que los principios del derecho internacional y la costumbre internacional tengan vigencia supraconstitucional. Tampoco supralegal a menos que, respetando el principio de legalidad (art. 18, CN), se opere la mutación de ellos por su incorporación a un tratado internacional aprobado por el Congreso<sup>29</sup>.

3. Otros autores adoptan una posición más moderada o ecléctica porque señalan que la Constitución Nacional se encuentra en el primer lugar de la prelación normativa, en segundo lugar los instrumentos a los que se refiere el art. 75 inc. 22 de la C. Nacional agregando que el rango constitucional que ostentan puede ser alterado o suprimido a través del procedimiento de denuncia indicado en dicha norma y en tercer lugar, los tratados no enumerados en el inc. 22 citado, es decir, en esta posición si bien se admite la jerarquía constitucional de los tratados sobre derechos humanos se encuentran un escalón más abajo que la Constitución debido a la facultad de

---

confrontación entre una norma de un instrumento internacional de los mencionados en el inc. 22 del art. 75 de la Constitución Nacional y una de la segunda parte de la Norma Suprema se debe dar prioridad a aquellos, pero en caso que la colisión se produjera con alguno de los primeros treinta y cinco artículos, deben primar éstos por la prohibición de modificarlos en la ley que declaró la necesidad de la reforma constitucional. (SAGÜES, Néstor P. "Constitucionalidad y extensión del derecho de réplica" en JA. 11 de noviembre de 1998). Es interesante la opinión de Rosatti, que como convencional constituyente de 1994 y miembro de la comisión redactora, supone una fuente de interpretación auténtica de las normas constitucionales. Sostiene que una redacción más adecuada del art. 31 de la C.N., a tenor de las aclaraciones introducidas por la reforma de 1994 sería del siguiente modo: "Esta Constitución, los tratados con jerarquía constitucional, el resto de los tratados internacionales y las leyes de la Nación, dictadas por los órganos autorizados y dentro de su respectiva competencia, constituyen, en ese orden, la ley suprema de la Nación y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ellas, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales...". Queda claro entonces para Rosatti que, lejos de desligar a los tratados (celebrados y ratificados por nuestro país) del orden jurídico nacional, la reforma los entendió incorporados a dicho orden y les asignó una ubicación específica dentro de la jerarquía formativa. (ROSATTI, Horacio, "El llamado 'control de convencionalidad' y el 'control de constitucionalidad' en la Argentina", Sup. Const. 2012 (febrero), 13/02/2012, 1 - La Ley 2012-A, 911).

---

<sup>29</sup> BADENI, Gregorio, "El caso Simón y la supremacía constitucional", La Ley 2005 -D- 639. Por su parte, Sagües afirma que en caso de

denuncia de esos instrumentos<sup>30</sup>.

4. Por su parte, Sagües afirma que en caso de confrontación entre una norma de un instrumento internacional de los mencionados en el inc. 22 del art. 75 de la Constitución Nacional y una de la segunda parte de la Norma Suprema se debe dar prioridad a aquellos, pero en caso que la colisión se produjera con alguno de los primeros treinta y cinco artículos, deben primar éstos por la prohibición de modificarlos en la ley que declaró la necesidad de la reforma constitucional<sup>31</sup>.

5. Es interesante la opinión de Rosatti, que como convencional constituyente de 1994 y miembro de la comisión redactora, supone una fuente de interpretación auténtica de las normas constitucionales. Sostiene que una redacción más adecuada del art. 31 de la C.N., a tenor de las aclaraciones introducidas por la reforma de 1994 (recuérdese que la Convención Constituyente de ese año no podía reformar artículo alguno de la Primera Parte de la Carta Magna, donde se aloja la cláusula citada) sería del siguiente modo: "Esta Constitución, los tratados con jerarquía constitucional, el resto de los tratados internacionales y las leyes de la Nación, dictadas por los órganos autorizados y dentro de su respectiva competencia, constituyen, en ese orden, la ley suprema de la Nación y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ellas, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales..."<sup>32</sup>. Queda claro entonces para Rosatti que, lejos de desligar a los tratados (celebrados y ratificados por nuestro país) del orden jurídico nacional, la reforma los entendió incorporados

a dicho orden y les asignó una ubicación específica dentro de la jerarquía formativa.

### III. Control de constitucionalidad en el derecho argentino. Influencia del caso "Marbury". Principales características

En función de lo referido, si se admite que la Constitución impera sobre el resto del ordenamiento jurídico en lo atinente a la producción de sus normas y al contenido de las mismas, se torna imprescindible arbitrar un medio para descalificar a las que se opongan a la Ley Fundamental. Debe existir un mecanismo que descarte e invalide a las normas jurídicas contrarias a la Constitución, que lleve a no aplicarlas por estar viciadas de inconstitucionalidad. Esta es la temática del control de constitucionalidad<sup>33</sup>.

Por lógica, todos los órganos del poder en el derecho argentino deben verificar la constitucionalidad de las normas que introducen en el mundo jurídico, de esta forma puede decirse que existe un sistema de "bloqueo" que tiende a impedir el ingreso de normas contraria a la constitución; es el caso del veto presidencial de las leyes, antigua prerrogativa de la Corona que pasó al presidencialismo norteamericano; el mismo papel juega el "refrendo ministerial" ante los actos del Presidente (art. 100 CN). Sin embargo, el control de constitucionalidad cobra su real dimensión cuando la norma ha validado los filtros preventivos y es necesario ahuyentarla del orbe jurídico.

III.1. A modo de antecedente cabe referir a la influencia del modelo norteamericano en los pronunciamientos de la Corte Suprema. Ello supone aclarar que sus raíces pueden encontrarse en la célebre polémica entre

---

<sup>30</sup> SABSAY, Daniel y ONAINDIA, José, "La Constitución de los argentinos", 2da. Edición, pág. 119.

<sup>31</sup> SAGÜES, Néstor P., "Constitucionalidad y extensión del derecho de réplica" en JA. 11/11/1998.

<sup>32</sup> ROSATTI, Horacio, "El llamado 'control de convencionalidad' y el 'control de constitucionalidad' en la Argentina", Sup. Const. 2012 (febrero), 13/02/2012, 1 - La Ley 2012-A, 911.

---

<sup>33</sup> SEISDEDOS, Felipe, "Manual de Derecho Constitucional"; Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Mendoza y Facultad de Derecho, Universidad Nacional de Cuyo, inédito.

Alberdi<sup>34</sup> y Sarmiento<sup>35</sup>, donde el primero desde una valorización histórica sostenía el carácter original de la Constitución nacional, mientras que el segundo era partidario de la adopción del modelo norteamericano con el seguimiento de su jurisprudencia y doctrina.

El análisis de la jurisprudencia del Superior Tribunal Nacional tiene especial importancia dado el valor arquitectónico que ostenta. Resalta Pérez Guilhou que, desde su instalación la Corte Suprema cumple el formidable papel político de crear la institucionalización de la Constitución. De dar vigencia a la letra muerta. Ha coparticipado y participa en el ejercicio del poder estatal, y sus funciones, las más de las veces, son materialmente políticas, en el más elevado sentido de la palabra, *"al extremo de que podría decirse sin error, que las principales decisiones del Estado están expuestas a riesgo de invalidación mientras no han recibido el exequátur de la Corte Suprema"* -citando a Oyhanarte-<sup>36</sup>. En este entendimiento, los aportes constructivos en la interpretación constitucional son de gran importancia en la temática del control de constitucionalidad y la incidencia de los precedentes norteamericanos.

<sup>34</sup> Ver entre otros de PÉREZ GUILHOU, Dardo, "El pensamiento conservador de Alberdi y la Constitución de 1853. Tradición y modernidad.", 2da. Ed. Corregida y ampliada, Ediunc, Mza., 2003, pág. 119). También de ABALOS, María Gabriela, "El pensamiento constitucional de Juan Bautista Alberdi. La influencia de su pensamiento en el derecho público provincial y municipal argentino", en MANILI, Pablo L. (director), "El pensamiento constitucional argentino (1810-1930)", Ed. Errepar, Bs.As., 2009, págs. 203/221.

<sup>35</sup> Ver entre otras obras, la de PÉREZ GUILHOU, Dardo, "Sarmiento y la Constitución. Sus ideas políticas", Instituto Argentino de Estudios Constitucionales y Políticos, Fundación Banco de Crédito Argentino, Mza., 1989.

<sup>36</sup> PÉREZ GUILHOU, Dardo, "El Poder Judicial: órgano político y estamental", en PÉREZ GUILHOU, Dardo y otros, "El Poder Judicial", Instituto Argentino de Estudios Constitucionales y Políticos, Ed. Depalma, Bs.As. 1989, pág. 87. Citando a OYHANARTE, Julio, "Historia del Poder Judicial", en "Todo es Historia", año VI, no. 61, mayo de 1972.

Huertas distingue tres etapas en la jurisprudencia del Supremo Tribunal entre los años 1863 y 1903 seleccionando unas 1.785 sentencias que tratan temas constitucionales específicamente, de los cuales 72 fallos aparecen expresamente mencionadas las fuentes americanas<sup>37</sup>. En un breve repaso, en la primer etapa cabe citar los casos de 1864 donde por un lado, en "Argerich"<sup>38</sup> se citan precedentes norteamericanos y en "Calvete"<sup>39</sup> se vuelve a reiterar la cita de doctrinas expuestas por Story y Kent además de decisiones como los casos "Hudson" y "Coolidge". En particular en este caso se reconoce como un "principio constitucional, tanto por los autores antes citados, como por la Suprema Corte de los Estados Unidos en sus decisiones, que este Tribunal es el intérprete final de la Constitución; por cuya razón, siempre que se haya puesto en duda la inteligencia de alguna de sus cláusulas, y la decisión sea contra el derecho que en ella se funda, aunque el pleito haya sido resuelto en un tribunal del fuero común, la sentencia está sujeta a la revisión de la Suprema Corte".

Por su parte, en "Seste"<sup>40</sup> expresamente afirma que *"la jurisprudencia de los Estados Unidos de Norteamérica, que debe servirnos de guía para interpretar nuestra constitución, reconoce como principio, que el gobierno nacional no puede ser demandado ante los tribunales"*. Un año después en "Domingo Mendoza y Hno"<sup>41</sup> de 1865 se analiza si las provincias pueden o no ser demandadas por particulares ante la Corte Suprema, se cita a la Constitución de Estados Unidos,

<sup>37</sup> HUERTAS, Marta María Magdalena, "El modelo constitucional norteamericano en los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (1863-1903)", Instituto de Investigaciones de Historia del Derecho, Bs.As., 2001, ver el comentario de SANTIAGO (h.), Alfonso, "De la adopción a la adaptación: la influencia del derecho constitucional norteamericano en la jurisprudencia de la Corte Suprema durante su etapa inicial", en Revista de Historia Americana y Argentina, Nº 39, 2002, U.N. de Cuyo.

<sup>38</sup> CSJN. Fallos, 1:130.

<sup>39</sup> CSJN. Fallos, 1:340.

<sup>40</sup> CSJN. Fallos, 1:319.

<sup>41</sup> CSJN. Fallos, 3:315.

jurisprudencia de la Corte Suprema de ese país y se decide apartándose de dicho modelo, admitiendo la competencia originaria y exclusiva de la Corte en estos casos<sup>42</sup>. Años más tarde en 1877 en el caso "Lino de la Torre"<sup>43</sup> vuelve a reafirmar que el modelo norteamericano es como norma o guía de interpretación constitucional pero reconoce la salvedad cuando Constituyente local decide apartarse con disposiciones peculiares.

En la segunda etapa diseñada por Huertas, se destacan varios casos pero en relación con el control de constitucionalidad dos son fundamentales. Primero el caso "Sojo"<sup>44</sup> de 1887, en el cual la Corte Suprema cita expresamente la doctrina elaborada por el juez Marshall en el caso Marbury<sup>45</sup> y en función de ello, señala que la competencia originaria de la Corte Suprema no puede ser ampliada por la ley más allá de los supuestos previstos en el texto constitucional. Un año después en el caso "Elortondo"<sup>46</sup> de 1888, se

---

<sup>42</sup> Realiza importantes consideraciones en torno a que nuestro federalismo es más centralizado que el norteamericano, y en este sentido hace referencia a las tradiciones centralistas de nuestro país.

<sup>43</sup> CSJN. Fallos, 19:234

<sup>44</sup> CSJN. Fallos, 32:120. Se cita expresamente el caso Marbury indicando lo decidido en cuanto a que "Una ley del Congreso repugnante a la Constitución, no es ley"; "Cuando la Constitución y una ley del Congreso están en conflicto, la Constitución debe regir el caso a que ambas se refieren". "El Congreso no puede conferir a esta Corte jurisdicción originaria alguna." "Librar un auto de mandamus ordenando a un secretario de estado la entrega de un papel, sería el ejercicio de la jurisdicción originaria que no puede conferirse el Congreso y que no está conferida por la Constitución a esta Corte". "La sección XXIII del Judiciary Act (1 Stat at Large 81) es sin valor, en tanto cuanto intenta acordar facultad á esta Corte para librar autos de mandamus en casos de jurisdicción originaria que la Constitución no ha conferido á esta Corte."

<sup>45</sup> Ver de AMAYA, Jorge Alejandro, "Marbury v. Madison. Origen, argumentos y contraargumentos del control judicial de constitucionalidad", Ed. Nueva Jurídica, 2017, Colombia; del mismo autor "Control de Constitucionalidad", Ed. Astrea, Bs.As., 2012, entre otros.

<sup>46</sup> CSJN. Fallos, 33:162.

declara la inconstitucionalidad de una ley del Congreso haciendo referencia a "*Que es elemental en nuestra organización constitucional, la atribución que tienen y el deber en que se hallan los Tribunales de Justicia, de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolas con el texto de la Constitución para averiguar si guardan o no conformidad con esta, y abstenerse de aplicarlas, si las encuentran en oposición con ella, constituyendo esta atribución moderadora, uno de los fines supremos y fundamentales del poder judicial nacional y una de las mayores garantías con que se ha entendido asegurar los derechos consignados en la Constitución, contra los abusos posibles e involuntarios de los poderes públicos*". De esta forma sigue la Corte haciendo hincapié en que en lo referido a la utilidad pública en el caso de expropiación se exige, sin duda, "*...que se acuerde en todos los casos, la mayor deferencia al juicio y declaraciones del Congreso a tal respecto*", sin embargo, si aquel cuerpo claramente se "*... excede en los límites de su atribución constitucional, los Tribunales están en el deber de ejercitar su acción en protección y garantía del derecho individual agredido y de la propiedad tomada fuera de las formas autorizadas por la Constitución*".

En la tercera etapa que cita Huertas, entre 1891 a 1903 se acude menos al modelo norteamericano y empieza a consolidarse un sistema constitucional argentino integrado por la Constitución Nacional, las leyes nacionales y la jurisprudencia de la propia Corte Suprema. Entre los casos más resonantes de este período cabe citar a "Cullen"<sup>47</sup> de 1893 en el cual se recepta la doctrina de las cuestiones políticas no justiciables establecida citando jurisprudencia de la Corte Suprema norteamericana en el fallo Luther vs. Borden. Mientras que, ese mismo año, en el caso "Alem"<sup>48</sup>, el Tribunal nacional se aparta de la jurisprudencia de su par del norte para sostener una interpretación sobre la

---

<sup>47</sup> CSJN. Fallos, 53:320 (1893).

<sup>48</sup> CSJN. Fallos, 53:432 (1893).

inmunidad de arresto de los legisladores que, conforme a los antecedentes de las prácticas políticas del país es más amplia que la prevista en la constitución americana. Otro caso de contenido tributario, de 1897 “Ferrocarril Central”<sup>49</sup> donde se discutía si el gobierno federal podía eximir respecto a tributos provinciales y municipales en base a la cláusula del progreso del art. 67 inc. 16, la respuesta es afirmativa claramente en función de antecedentes nacionales.

A modo de conclusión, comenta Santiago que del estudio realizado por Huertas surge que en un primer momento el modelo norteamericano está presente y es mirado con admiración y fuente de inspiración; su presencia es significativa en los fallos de la Corte Suprema pero luego se va pasando a una gradual y progresiva afirmación de lo propio y nacional en la medida que va surgiendo un derecho constitucional de raigambre local, la adaptación ha predominado sobre la mera adopción.<sup>50</sup>

**III.2.** Teniendo en cuenta que el control de constitucionalidad no surgía de ninguna cláusula constitucional en el texto histórico de 1853/60, la influencia de la jurisprudencia norteamericana inicialmente fue importante como se ha puntualizado. A ello se fue sumando la construcción pretoriana de la mano de la Corte Suprema de Justicia a partir del art. 116 CN que le atribuye, junto a los tribunales inferiores, el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por esta Constitución. Con la reforma de 1994, se introduce una norma expresa dentro del art. 43, referido al amparo,

<sup>49</sup> CSJN. Fallos, 68:227. Respecto a este fallo puede verse de María Gabriela Abalos; “Potestades tributarias locales y sus límites. Análisis normativo y jurisprudencial”; en Suplemento de Derecho Constitucional, El Dial, 29 de noviembre de 2023. [https://www.eldial.com/nuevo/nuevo\\_diseno/v2/doc\\_trina2.asp?id=15208&base=50&indice=doctrina](https://www.eldial.com/nuevo/nuevo_diseno/v2/doc_trina2.asp?id=15208&base=50&indice=doctrina).

<sup>50</sup> SANTIAGO (h.), Alfonso, “De la adopción a la adaptación: la influencia del derecho constitucional norteamericano en la jurisprudencia de la Corte Suprema durante su etapa inicial”, en Revista de Historia Americana y Argentina, Nº 39, 2002, UN de Cuyo.

en el primer párrafo in fine se hace especial mención a que “el juez podrá declarar la inconstitucionalidad de la norma en que se funde el acto u omisión lesiva”.

Es posible enumerar brevemente las principales características del control de constitucionalidad en derecho argentino<sup>51</sup>:

**1.** en cuanto al órgano que lo ejerce, es jurisdiccional y difuso, vale decir que todos y cada uno de los jueces tienen la facultad y el deber de velar por la supremacía de la Ley fundamental, principalmente la Corte Suprema, en su carácter de intérprete final de la Constitución Nacional;

**2.** Se ejerce en una causa judicial, litigio o pleito, lo que impide su aplicación en abstracto. Ello teniendo en cuenta la terminología utilizada en la primera parte del artículo. 116 CN que refiere a la competencia de la Corte Suprema y de los tribunales inferiores.

**3.** En cuanto a las vías procesales, en principio se debe ejercer por vía de excepción pero se fue admitiendo paulatinamente la vía de acción. En efecto, la Corte Suprema comenzó admitiendo una acción directa de inconstitucionalidad a partir de la década de 1980, siempre y cuando existiera un derecho o “interés tutelable” y no una mera cuestión abstracta. En tal sentido los casos “Constantino Lorenzo c/Nación Argentina” (Fallos: 307-2384), “Provincia de Santiago del Estero c/ Nación Argentina” (Fallos: 307-1379), “Gomer Sociedad Anónima c/Provincia de Córdoba” (Fallos 310-142) y “Fabrica de calderas c/Provincia de Santa Fe” (Fallos 308-2569), entre otros.

**4.** En cuanto a los efectos, es en principio inter partes, pero el mismo Tribunal Supremo en algunos casos los ha extendido más allá de las partes intervinientes en la causa (vr.gr.

<sup>51</sup> Ver entre otros a GOZAÍNI, Osvaldo A., “Control de constitucionalidad y de convencionalidad”, Ed. Nueva Jurídica, Colombia, 2017; AMAYA, Jorge Alejandro, “Control de constitucionalidad”, Ed. Astrea, Bs.As., 2012; del mismo autor, “Tratado de control de constitucionalidad y convencionalidad”, tomo I, Ed. Astrea, 2018; LAPLACETTE, Carlos José, “Teoría y práctica del Control de Constitucionalidad”, Ed. B de F, Montevideo - Buenos Aires, 2016, entre otros.

casos Halabi (2009), Rizzo (2013), Pedraza (2014), entre otros).

5. En cuanto a los sujetos que pueden provocarlo, a petición de parte ha sido la regla que la Corte Suprema ha ido ampliando, hacia el control de oficio. En efecto, el período entre los años 1941 hasta 1984 estuvo marcado por la jurisprudencia del caso “*Ganadera Los Lagos*” que impuso rígidamente la exigencia del pedido de parte para habilitar el ejercicio del control, pero sosteniendo un criterio dual: como regla general el control no podía ser ejercido por los jueces de oficio, salvo cuando se tratara de ejercerlo para mantener su independencia como poder, o cuando fuera necesario preservar la integridad del Poder Judicial.

A partir de 1984 y con las disidencias de Fayt y Belluscio en el caso “*Juzgado de Instrucción Militar N° 50 de Rosario*” comienza a perfilarse una distinción entre la declaración abstracta y de oficio de la inconstitucionalidad, admitiendo el control de oficio en estas disidencias. Luego, esa tendencia minoritaria que propiciaba el control de constitucionalidad de oficio, dejó de ser tal en el caso “*Mill de Pereyra Rita Aurora y otros c/ Provincia de Corrientes*” de 2001, ya que en él, seis de los jueces se pronunciaron a favor del mismo. Cuatro de ellos –Fayt, Belluscio, Boggiano y Vázquez- lo hicieron sin condicionamiento alguno y los dos restantes –López y Bossert- exigieron que no se hubiera dado un caso de violación de la defensa en juicio, pero con una exigencia mínima a este respecto: el debate de la cuestión en la instancia extraordinaria federal. Por su parte, los jueces Nazareno, Moliné O’ Connor y Petracchi continuaron enrolados en la tesis de “*Ganadera Los Lagos*”. Las dudas comienzan a disiparse cuando al Superior Tribunal nacional le toca resolver el caso “*Banco Comercial de Finanzas (en liquidación Banco Central de la República Argentina p/ Quiebra)*”, de 2004, ya que el voto mayoritario lleva la firma de seis magistrados: Fayt, Belluscio, Boggiano, Vázquez, Zaffaroni y Highton de Nolasco, razón por la cual aparece como una mayoría insusceptible de ser modificada, aún con la incorporación de los magistrados faltantes.

Finalmente cabe destacar que en el caso “*Rodríguez Pereyra, Jorge Luis c/ Ejército Argentino s/ Daños y Perjuicios*” de 2012, la misma Corte, en posición de mayoría siguiendo el criterio anteriormente mencionado admitió la posibilidad de que los jueces declaren de oficio la inconstitucionalidad de una norma jurídica. Además en este caso la Corte Suprema hizo una referencia expresa al control de convencionalidad, ya que admitió que si según los fallos del tribunal regional la procedencia de tal control es de oficio para los tribunales nacionales, mal podría impedirse que esos mismos tribunales ejerzan similar examen con la finalidad de mantener la supremacía constitucional. Queda clara entonces la procedencia de oficio tanto del control de convencionalidad como del de constitucionalidad, este último en el marco de las competencias de los magistrados judiciales y de las regulaciones procesales correspondientes<sup>52</sup>. Se reafirma esta interpretación años más tarde, indicando el Superior Tribunal, en posición de mayoría, que el control de constitucionalidad de las normas debe realizarse de oficio, siempre y cuando se respete el principio de congruencia, es decir, que los jueces ciñan su decisión a los hechos y planteos definidos al trabarse la litis.

#### **IV. Control de convencionalidad, su configuración pretoriana y su recepción jurisprudencial**

**IV.1.** Desde que la Argentina ingresó en el llamado Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos (SIDH) con la ratificación y aprobación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH) ha ido tomando cuerpo el llamado “control de convencionalidad”<sup>53</sup>.

---

<sup>52</sup> GELLI, María Angélica, “Jurisprudencia de la Corte y control de constitucionalidad en la inconclusa transición judicial. Período 2004-junio de 2015”, en LL. 10 de agosto de 2015, 1. Cita Online: AR/DOC/2335/2015.

<sup>53</sup> Ver entre otros a IBARLUCÍA, Emilio A., “La recepción del derecho internacional en la jurisprudencia de la Corte Suprema Argentina y el

La tarea consiste en juzgar en casos concretos si un acto o una normativa de derecho interno resultan incompatibles con tal Convención, disponiendo en consecuencia la reforma o la abrogación de dicha práctica o norma, según corresponda, en orden a la protección de los derechos humanos y la preservación de la vigencia suprema de tal Convención y de otros instrumentos internacionales fundamentales en este campo<sup>54</sup>. Igualmente procede en el supuesto de que el Estado no haya cumplido con el deber de adoptar disposiciones de derecho interno (art. 2 de la CADH) para garantizar efectivamente el ejercicio de los derechos humanos reconocidos en la Convención, para lo cual la Corte, por vía jurisdiccional, impone al Estado tomar medidas legislativas o de otro carácter para satisfacer semejante finalidad.

Se entiende que la doctrina del control de convencionalidad<sup>55</sup> es un instrumento

---

"control de convencionalidad", Sup. Const. 2011 (agosto), 09/08/2011, 1 - La Ley 2011-D, 1120; etc. También a ALBANESE, Susana, "La internacionalización del derecho constitucional y la constitucionalización del derecho internacional"; en ALBANESE, Susana (coordinadora) y otros, "El control de convencionalidad", Editorial Ediar, Buenos Aires, 2008, pág. 13; DEFELIPPE, Oscar E., "Efectos de la jurisprudencia internacional en el Derecho argentino: El control de convencionalidad", en Suplemento de Derecho Constitucional, La Ley, octubre de 2012.

<sup>54</sup> BAZÁN, Víctor, "Control de convencionalidad. Influencias jurisdiccionales recíprocas", La Ley 04/04/2012, 04/04/2012, 1- La Ley 2012-B, 1027; del mismo autor "El control de convencionalidad y la necesidad de intensificar un adecuado diálogo jurisprudencial", en Sup. Act. La Ley 01/02/2011, 01/02/2011, 1, entre otros.

<sup>55</sup> Ver la importante obra de ALBANESE, Susana, (coordinadora) y otros, "El control de convencionalidad", ob.cit. También los trabajos de SAGÜÉS, Néstor P., "El control de convencionalidad. En particular sobre las Constituciones Nacionales", LL 2009-B, 761; HITTERS, Juan Carlos, "Control de constitucionalidad y control de convencionalidad. Comparación", en La Ley 2009-D, 105; MANILI, Pablo L. "Tensiones y el derecho constitucional", en La Ley 01/03/2011; BAZÁN, Víctor, "Inconstitucionalidad e inconventionalidad por omisión", en La Ley 2009- e- 1240; GELLI, María

importante para elaborar un *jus commune* en materia de derechos humanos, dentro del sistema regional de la Convención citada. Importa uno de los supuestos más significativos de penetración del derecho internacional público sobre el derecho constitucional y el subconstitucional de los países del área. Merced a esta tesis, la Corte Interamericana tiende a perfilarse también como un tribunal regional de casación, que busca unificar la interpretación jurídica de los países plegados al modelo y que abarca en el ámbito interamericano más de cuatrocientos millones de habitantes<sup>56</sup>.

**IV.2.** La doctrina del control de convencionalidad es también una creación pretoriana, en este caso, de la Corte IDH, primeramente fue insinuada en los votos del juez Sergio García Ramírez en los casos *Myrna Mack Chang vs. Guatemala* (2003) y *Tibi vs. Ecuador* (2004) y luego, por el pleno de dicho Tribunal en *Almonacid Arellano vs. Chile* (2006), *Trabajadores Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) vs. Perú* (2006), y *La Cantuta vs. Perú* (2006), completándose paulatinamente con pronunciamientos posteriores.

De los principales fallos del Tribunal con sede en Costa Rica, se pueden extraer algunas pautas de interpretación en torno al control de

---

Angélica, "A quince años de la reforma constitucional de 1994", en La Ley 2009-E, 888; BIANCHI, Alberto B., Análisis de la jurisprudencia de la Corte Suprema (Diciembre 2007 - Diciembre 2010), Sup. Esp. Análisis de la jurisprudencia de la Corte Suprema 2011 (febrero), 25/02/2011, 3; GIALDINO, Rolando, "Control de constitucionalidad y de convencionalidad de oficio. Aportes del Derecho Internacional de los derechos humanos", en La Ley 2008-C, 1295, Derecho Constitucional - Doctrinas Esenciales Tomo I, 369; TREBUCQ, Silvina Beatriz, "El control de convencionalidad: su ejercicio por parte de los tribunales nacionales", en La Ley 29 de abril de 2011, etc.

<sup>56</sup> HITTERS, Juan Carlos, "Control de convencionalidad (adelantos y retrocesos)", La Ley 11 de marzo de 2015; ver también a SAGÜÉS, Néstor P., "Dificultades operativas del 'control de convencionalidad' en el sistema interamericano", en La Ley 11/08/2010, 1.

convencionalidad<sup>57</sup>:

1. Se basa en el principio de buena fe en el cumplimiento de los contratos o compromisos, y de *pacta sunt servanda*, en concordancia con el art. 27 de la Convención de Viena sobre Derechos de los Tratados. Además en los principios de *pro persona*, progresividad, universalidad, *pro actione*, *favor libertatis*, de posición preferente de los derechos fundamentales, de la fuerza expansiva de los mismos, principalmente.

2. Es un instrumento que busca elaborar un *ius commune* en materia de derechos humanos, consagrándose como un control concentrado en manos de la Corte Interamericana que busca unificar la interpretación jurídica, con carácter subsidiario, complementario y coadyuvante respecto a los órganos previstos en el ámbito interno de los estados partes del Sistema<sup>58</sup>.

3. Supone un examen de compatibilidad entre las normas de derecho interno del país y las disposiciones de la Convención más los precedentes interamericanos. Es decir, consiste en juzgar si un acto o una normativa de orden interno resultan compatibles con la Convención ADH, no solamente con el texto expreso sino también con la interpretación que realiza la Corte IADH. Procede igualmente en el supuesto que el Estado no haya cumplido con el deber de adoptar disposiciones de derecho interno (art. 2 CADH) para garantizar efectivamente el ejercicio de los derechos humanos reconocidos en la Convención.

4. Es difuso en manos de los jueces domésticos (*Almonacid Arellano y otros vs.*

*Chile*, 2006); luego se extiende a los demás órganos vinculados con la administración de justicia (*Cabrera García y Montiel Flores vs. México*, 2010), finalmente abarca a todas las autoridades públicas (*Gelman vs. Uruguay*, 2011), y debe realizarse de oficio (*Trabajadores Cesados del Congreso vs. Perú*, 2006). En el caso de una organización de estado federal, esta obligación pesa necesariamente sobre los estados partes que la conforman.

5. Este juicio comparativo de convencionalidad se realiza respecto a todas las normas internas de los estados partes, sean preceptos de alcance general y abstracto como particular (ley, ordenanza, decreto, resoluciones, actos administrativos) incluidas las constituciones nacionales, provinciales y cartas orgánicas municipales, teniendo en cuenta la forma de estado unitaria o federal de cada estado.

6. La sentencia interamericana tiene efecto obligatorio para las partes con eficacia vinculante y directa hacia las mismas, lo que configura la cosa juzgada internacional. Mientras que la cosa interpretada internacional surge de la decisión con efecto interpretativo para los demás estados que no han sido partes, como un estándar mínimo de efectividad de la norma convencional, derivada de las obligaciones de respeto, garantía y adecuación normativa e interpretativa que surgen de los arts. 1 y 2 de la Convención.

7. En cuanto a la actividad consultiva de la Comisión, invocando una interpretación de buena fe, de acuerdo al objeto y fin de la Convención, las recomendaciones y los informes efectuados en relación con un estado determinado resultan obligatorias y su incumplimiento podría generar responsabilidad internacional para dicho estado, siendo para los demás países una guía de interpretación de los preceptos convencionales.

8. El control de convencionalidad desempeña un doble papel, por un lado es represivo, puesto que obliga a las autoridades nacionales a inaplicar las normas internas opuestas al referido Pacto, y a la

---

<sup>57</sup> Así lo hemos detallado en ABALOS, María Gabriela, "Control de convencionalidad y margen de apreciación nacional: herramienta para la eficacia del Sistema Interamericano", en libro de ponencias de las 1eras. Jornadas Rioplatenses de Derecho Constitucional, Osmar D. Buyatti, Librería Editorial, Bs.As., octubre de 2022, págs. 296 a 310.

<sup>58</sup> SAGÜES, Néstor P., "La Constitución bajo tensión", Instituto de Estudios Constitucionales del Estado de Querétaro, México, 2016; del mismo autor, "Guía práctica de control latinoamericano de convencionalidad", Ed. Konrad Adenauer Stiftung, 2020; entre otros.

interpretación que sobre dicho Pacto ha realizado la Corte IDH. Por otro lado, es constructivo, ya que también las obliga a interpretar el derecho doméstico de conformidad al Pacto y a su interpretación por la Corte Interamericana.

9. Impone la interpretación conforme<sup>59</sup>, armonizante o adaptativa del derecho local con el Pacto y la exégesis dada al Pacto por la Corte Interamericana, que conduce a desechar las interpretaciones del derecho nacional opuestas al referido Pacto y/o a la manera en que fue entendido por la Corte Interamericana.

10. La doctrina del margen de apreciación nacional fue admitida en la Opinión Consultiva 4/84, luego fue limitada en los casos *Salvador Chiriboga vs Ecuador (2008)*, *Gelman vs Uruguay (2011)*, *Atala Rifo y niñas vs Chile (2012)*, *Lagos del Campo vs Perú (2017)*, y en otros aparece cuando la Corte aplica el test de proporcionalidad en ciertas materias como libertad de expresión, derecho a recurrir judicialmente, derechos políticos, sistemas penales, libertad personal, derechos políticos<sup>60</sup>.

<sup>59</sup> Supone lo que se ha llamado "interpretación conforme" es decir una interpretación de la Constitución conforme a la Convención por lo que, si una cláusula de una constitución nacional (o una norma subconstitucional) permite por ejemplo dos o tres interpretaciones, el operador deberá preferir la que coincida, y no la que se oponga, a la Convención referida. A contrario sensu —concluye Sagües— ello significa que se deberán desechar las interpretaciones de la norma constitucional o subconstitucional que resulten incompatibles con la Convención o con la interpretación dada a esta última por la Corte Interamericana de ahí que se hable de una "Constitución convencionalizada". (SAGÜES, Néstor P., "Obligaciones internacionales y control de convencionalidad", en Estudios Constitucionales, Centro de Estudios Constitucionales de Chile - Universidad de Talca, Año 8, Núm. 1, 2010, pág. 131; Ver también el excelente trabajo de PIZZOLO, Calógero; "Las normas interconectadas. Entre la primera y la última palabra en derechos humanos", en LL. 8 de julio de 2015, 08/07/2015, 1. Cita Online: AR/DOC/2156/2015.

<sup>60</sup> DÍAZ SOLIMINE, Ignacio, y otros, "El margen nacional de apreciación. Aportes a la soberanía jurídica de los estados", Ed. Astrea, Bs.As., 2020; también SANTIAGO, Alfonso, "Principio de

IV.3. Ahora bien, es posible observar la penetración de los precedentes de la Corte Interamericana y de las opiniones consultivas, recomendaciones e informes de la Comisión en varios fallos de la Corte Suprema argentina, que han ido trazando un camino jurisprudencial con enfoques mayoritarios conviviendo con posiciones disidentes.

Desde *Ekmekdjian contra Sofovich (1992)*, el Superior Tribunal de Justicia Federal comienza a manifestarse con mayor apertura a las fórmulas receptivas de las pautas e interpretaciones de la Corte IDH, y luego de la reforma constitucional de 1994 con la jerarquización de los instrumentos internacionales sobre derechos humanos, se sientan las bases para la consolidación paulatina de dicha apertura.

En apretada síntesis es posible citar los principales precedentes nacionales en relación con los siguientes aspectos:

1. Casos en que el Estado argentino no ha sido parte en el proceso interamericano. De los principales fallos de la Corte Suprema que se han ocupado del tema, desde *Ekmekdjian c. Sofovich (1992)*, continuando con *Giroldi (1995)*, *Acosta, Claudia (1998)* entre otros, se extrae que las sentencias de la Corte IDH como las recomendaciones de la Comisión constituyen "una insoslayable pauta de interpretación", o "una imprescindible pauta de interpretación" como se dijo en *Simón (2005)*, entre otros.

De esta forma, se interpreta en dichas causas que las decisiones interamericanas generadas en casos en que la Argentina no ha intervenido, deben ser consideradas y ponderadas en los casos a resolver, pero no son reglas absolutas ni rígidas, sirviendo de guía de interpretación de las normas convencionales.

2. Casos en los cuales la Argentina ha sido parte en la instancia interamericana, se advierte una evolución interesante. En el caso *Cantos vs Argentina (2002)*, el Estado argentino fue condenado por vulnerar el derecho de acceso a la justicia consagrado en

subsidariedad y margen nacional de apreciación", Ed. Astrea, Bs.As., 2020.

los arts 8.1 y 25 de la Convención ADH disponiendo las correspondientes reparaciones a cargo del Estado Nacional. Firme la sentencia internacional, el Procurador del Tesoro de la Nación se presentó ante la Corte Suprema a fin de que el Tribunal instrumentara el cumplimiento de la sentencia de la Corte Interamericana. El Tribunal Supremo nacional resolvió, por mayoría con las disidencias de Boggiano y de Maqueda, no acatar lo dispuesto por la Corte regional con basamento en normativa interna, desestimando, en consecuencia, la presentación efectuada (2003). En este sentido entendió que de atenderse la petición se infringirían cláusulas de inequívoca raigambre constitucional de los profesionales que habían intervenido en la causa pero que no fueron parte en el ámbito internacional, y además implicaría para dicho Tribunal nacional una patente y deliberada renuncia a su más alta y trascendente misión, que es la de ser custodio e intérprete final de la Constitución.

Más tarde cambia el criterio y reconoce del carácter vinculante de las sentencias de la Corte de San José, cuando la Argentina ha sido parte en el litigio interamericano, es decir, le otorga a la sentencia interamericana efecto directo. Así lo hizo en el precedente *Espósito, Miguel A.* (2004), al resolver que la decisión de la Corte IDH en el caso *Bulacio vs. Argentina* (2003) sobre el concepto de secuela de juicio en los términos del art. 67, párr. 4 del Código Penal, resulta de cumplimiento obligatorio para el Estado Argentino (art. 68.1, CADH).

Luego en la causa *Derecho, René Jesús* (2011), confirma —por mayoría con la disidencia de los jueces Fayt y Argibay— la obligatoriedad de los fallos dictados por la Corte Interamericana en aquellos procesos en que nuestro país ha sido parte, en el caso *Bueno Alves contra Argentina* (2007) acatando la sentencia y por ello dejando sin efecto aquella otra que dictara con anterioridad —que había pasado en autoridad de cosa juzgada— por la que confirmara a su vez la decisión del inferior, en cuanto había declarado extinguida por prescripción la

acción penal y sobreseído parcial y definitivamente al imputado que se le atribuyó el delito previsto en el art. 144 bis del Código Penal.

Se extrae de estos últimos precedentes que, según la posición mayoritaria de la Corte Suprema, cuando el tribunal interamericano resuelve un caso concreto donde la Argentina ha sido parte su decisión es vinculante porque el Estado argentino ha aceptado su jurisdicción transnacional y está directamente afectado.

3. Ahora bien, la jurisprudencia de la Corte Suprema Argentina mostró un criterio aperturista y receptivo, permeable al ingreso del control de convencionalidad en el caso *Mazzeo* (2007), donde reproduce textualmente los párrafos configurantes de dicho control vertidos en *Almonacid Arellano vs Chile* (2006). Y continuó en esa línea en los precedentes *Videla, Jorge R. y Massera, Emilio E* (2010); *Acosta, Jorge E.* (2012); *Rodríguez Pereyra* (2012), *Carranza Latrubesse* (2013), *Arce* (2014); entre otros. Sin embargo, varias de estas decisiones no fueron adoptadas por el voto unánime todos los magistrados supremos sino que por el contrario, presentaron fundadas opiniones en minoría de la mano de votos en disidencia del magistrado Fayt que se introduce la defensa del margen de apreciación nacional en los casos *Arancibia Clavel* (2004), *Simón* (2005), *Mazzeo* (2006).

4. Años más tarde, el cambio de composición de la Corte Argentina producido en 2016 marca un viraje que da lugar a la conformación de una nueva mayoría en el caso *Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto* (2017), donde la Corte Suprema se expide respecto a la decisión interamericana recaída el 29 de noviembre de 2011 en el caso *Fontevecchia y DAmico contra Argentina*. Ya nos hemos ocupado de su análisis<sup>61</sup>, valga puntualizar

---

<sup>61</sup> ABALOS, María Gabriela, "Control de constitucionalidad y de convencionalidad sobre una decisión interamericana", en *Suplemento de Derecho Constitucional*, La Ley, marzo de 2017; "La aplicación del control de convencionalidad por los tribunales argentinos: diez aspectos claves", en "El parámetro del control de convencionalidad, la cosa interpretada y el valor de los estándares de la

que si bien se reafirma el deber del Estado argentino y de sus jurisdicciones locales de dar fiel cumplimiento a los instrumentos internacionales con los que se ha comprometido, respecto a las sentencias interamericanas, aún en los casos en que la Argentina ha sido parte, no puede hacerse prevalecer automáticamente el derecho internacional ya sea normativo como jurisprudencial sobre el ordenamiento constitucional, de ahí que los principios de derecho público referidos en el art. 27, CN actúan como margen de apreciación nacional y tienen prelación por sobre el art. 75, inc. 22 CN.

#### **V. Análisis de constitucionalidad y de convencionalidad en las ejecuciones fiscales. Caducidad de instancia y desistimiento tácito versus plazo razonable e igualdad jurídica**

**V.1.** La legislación nacional como las de las provincias permite al Estado exigir coactivamente el pago de las obligaciones tributarias, mediante un procedimiento especial y sumario denominado ahora en el orden nacional juicio de ejecución fiscal en reemplazo del anterior y tradicional juicio de apremio<sup>62</sup>; nombre que aún conserva en la mayoría de las provincias.

Constituye un proceso judicial singular de ejecución, de cognición restringida, a fin de asegurar el cumplimiento de una obligación documentada en títulos a los cuales se les atribuye fehaciencia, para que el fisco realice su derecho creditorio en forma expeditiva, sin perjuicio del adecuado resguardo del derecho de defensa<sup>63</sup>. En este contexto el Estado y sus

---

Corte Interamericana de Derechos Humanos”, Editorial Triángulo, Santiago de Chile, 2017, pág. 406; “Jurisdicción constitucional y control de convencionalidad en el derecho argentino”, en Suplemento de Derecho Constitucional, Ed. La Ley, 7 de noviembre de 2019, LL. 2019-F.

<sup>62</sup> Ver el libro de WITTHAUS, Rodolfo E., “El juicio de Apremio”, Ed. Abeledo Perrot, Bs.As., 1966, citado por GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, pág. 818, tomo II, 5ta. ed., Ed. Depalma, Buenos Aires, 1993.

<sup>63</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas.

reparticiones autárquicas asumen la posición de actores en este juicio de naturaleza sumarísima, con restricción apreciable del principio de igualdad de las partes y de libre discusión, no siendo utilizable por los particulares que realizan obras públicas, ni por quienes pagan los tributos subrogándose en los derechos del fisco.

El juicio de apremio es un proceso de ejecución porque la actividad procesal preponderante está destinada a la coacción sobre el patrimonio del deudor; no obstante, como ocurre con la totalidad de los procesos de ejecución, tolera actos procesales de instrucción, destinados a proponer al conocimiento del órgano hechos y fuentes de prueba; bien que esta posibilidad es limitada, restringida a ciertos hechos y fuentes de prueba, con lo cual la cognición del Juez es fragmentaria, caracterizándose el apremio como un proceso sumario propiamente dicho<sup>64</sup>. Este proceso de ejecución se estructura atendiendo la necesidad de la pronta satisfacción de las rentas públicas, y se fundamenta en el principio de legitimidad de los actos administrativos en el caso, las liquidaciones de deuda expedidas por funcionarios públicos y materializadas en las boletas de deuda. Este proceso está destinado a que el Fisco perciba rápidamente las sumas que le adeudan por lo que ostenta una restringida faz de conocimiento, en aras, justamente, de agotar la coacción de la manera más acelerada posible<sup>65</sup>.

---

Análisis de legislación, doctrina y jurisprudencia”, T. II, pág. 22, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1997.

<sup>64</sup> TESSONE, Alberto y MC INTOSH, María Cecilia, “Juicio de apremio”, tercera edición, Librería Editora Platense, La Plata, 2009, pág 32; Estas expresiones también son vertidas por ejemplo, por el Juez Claudio Leiva en la causa 336.809/33.521, “Municipalidad de Las Heras c/Aguas Danone de Argentina S.A.. p/Apremio”, de la Cuarta Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial, Minas, Paz y Tributario de Mendoza, 2/02/12.

<sup>65</sup> La limitación del conocimiento se revela desde el inicio, en la causa de la pretensión de ejecución fiscal ya que el Fisco sólo puede proponer al conocimiento del órgano un hecho: la existencia de alguno de los títulos enumerados en la ley, debiendo, además, acompañarlo completo, es decir reuniendo la totalidad de los recaudos La vigencia

**2.B.** Como notas particulares, algunos códigos fiscales provinciales como el de Mendoza establecen que en el juicio de ejecución fiscal no podrá cuestionarse la inconstitucionalidad del tributo cuyo pago se persigue ni plantearse cuestión alguna sobre el origen del crédito ejecutado, tampoco podrán los tribunales con competencia en materia tributaria dar por finalizado el proceso de apremio fundado en el desistimiento tácito de la actora (art. 128), a lo que se agregaba la ausencia de caducidad de instancia<sup>66</sup>, hasta el año 2017 en que el plazo se fijó en dos años.

---

plena del principio de contradicción está reservada para un proceso de conocimiento posterior donde podrán plantearse todas aquellas cuestiones que en el proceso de apremio padecieron de limitaciones de alegación y prueba. Al respecto la jurisprudencia tiene resuelto que "La finalidad del juicio ejecutivo no consiste en lograr un pronunciamiento judicial que declare la existencia o inexistencia de un derecho sustancial incierto, sino en obtener la satisfacción de un crédito que la ley presume existente en virtud de la peculiar modalidad que reviste su forma de comprobación (Entre otros fallos, ver Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, sala E • 09/04/1997 • Obras Sanitarias de la Nación c. Bianchi, Carlos; LL. 1997-D LL 1997-D, 468 DJ 1997-3 DJ 1997-3 , 1145 • AR/JUR/4087/1997.

<sup>66</sup> Respecto a la caducidad de instancia se reconoce como un modo de extinción del proceso que tiene lugar cuando en él no se cumple acto de impuso alguno durante los plazos establecidos por la ley (Ver entre otros a PALACIO, Lino E., "Manual de Derecho Procesal Civil", 14ª. Edición actualizada, Ed. Lexis Nexis, Abeledo – Perrot, Bs.As., 2004, págs. 555). En este sentido, siendo la caducidad de instancia un instituto de materia procesal regido por los códigos de forma de cada provincia, se advierte que en los procesos de ejecuciones fiscales provinciales cada una, ha reglado de distinta manera este punto. Así los casos de Mendoza (hasta el año 2017) y de Misiones son similares en cuanto a la eliminación de la caducidad de instancia, mientras en Entre Ríos (art. 125) se dispuso que la caducidad de instancia no se configurará cuando la inactividad provenga por razones de fuerza mayor, y en Tucumán (art. 183) no se eliminó la caducidad de instancia, pero se le otorgó un plazo de dos años para poder ser planteada, siendo mayor que el plazo de caducidad en otros procesos

Con la reforma del Código Procesal Civil, Comercial y Tributario de la provincia (Ley 9001) a partir de febrero de 2018, estas cláusulas son incorporadas a dicho Código (art. 250 ap. VI) excepto las referidas al desistimiento tácito que se elimina, y a la caducidad de instancia que sí se incorpora (art. 78 ap.II). A estas dos disposiciones, una sobre caducidad y otra referida a los planteos de inconstitucionalidad, cabe adicionarle en el marco de este trabajo, la referencia contenida en los códigos fiscales como en el de Mendoza (hasta el año 2018), a que los tribunales con competencia en materia tributaria no podrán tener como finalizado el proceso de apremio fundado en el desistimiento tácito de la actora<sup>67</sup>, es decir cuando se verifica la prescripción del tributo reclamado.

En el caso del Código Fiscal de Mendoza, a partir del año 2010 y hasta el 2018, se prohibía a los jueces dar por terminado un proceso cuando se comprobaba tal desistimiento tácito, lo que suponía que el Fisco podía mantener en forma indefinida la exigibilidad del tributo una vez iniciada la ejecución fiscal, comprometiendo seriamente

---

<sup>67</sup> Ello así, cabe tener presente que desistir proviene del latín *desistere* significa abdicar, cesar de, abstenerse y supone abandonar la instancia, abdicar, no proseguir el proceso, poner fin o renunciar (Hugo Alsina; "Tratado teórico práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial"; tomo II; Ed. Compañía Argentina de Editores; Bs.As.; 1940; pág. 722). Desde el punto de vista procesal Couture enseña que es "un modo anormal de conclusión del juicio, en virtud del cual uno de los litigantes se aparta de él en forma expresa, renunciando a su demanda o a su oposición (Vocabulario Jurídico"; Ed. Depalma; Bs.As.; 1976; pág. 222. Ver el comentario del proceso de apremio de ABALOS, María Gabriela, en "Código Fiscal de la provincia de Mendoza", tomo I, Ed. La Ley, Bs.As., 2013, págs.623 y ss. También de ABALOS, María Gabriela, "Ejecución de apremio" en RAUEK DE YANZÓN, Inés, directora, "Derecho Procesal Civil y Comercial de la provincia de Mendoza. Perspectivas actuales"; tomo II, Ed. La Ley, Bs.As., 2016, págs.249/348. Ver además "Decunto, Francisco y otros en J: 129799 Pacheco c/Clemente p/ord. - emb. prevent."; 26/03/1987; Primera Cámara Civil de Mendoza; LA. 148-008).

las exigencias de una duración razonable del proceso como asimismo quebrando la paridad con el contribuyente. Ello así, conjugando las normas referidas en cuando a la ausencia de caducidad de instancia por un lado, y la imposibilidad de dar por terminada una ejecución de apremio frente al desistimiento tácito del Fisco cuando hubiese transcurrido el plazo de prescripción del tributo que se reclama sin actividad procesal impulsada por la parte actora, llevaba al mantenimiento de la instancia indefinidamente, y sumado a ello, la imposibilidad de efectuar planteos de inconstitucionalidad.

**V.3.** Frente a las particularidades planteadas en las ejecuciones fiscales cabe analizar aspectos referidos al plazo razonable y a la igualdad de las partes.

1. En primer lugar, no es posible precisar los alcances de las normas convencionales sobre el plazo razonable y la igualdad de las partes en la tramitación de cualquier proceso sino partiendo de los principios imperantes en el Sistema Interamericano, como el principio de la buena fe en el cumplimiento de los contratos o compromisos, y de *pacta sunt servanda*, en concordancia con el art. 27 de la Convención de Viena sobre Derechos de los Tratados, de 1969. Así lo sostuvo en el párrafo 125 del caso "**Almonacid Arellano vs. Chile**" al decir que "*según el derecho internacional las obligaciones que éste impone deben ser cumplidas de buena fe y no puede invocarse para su incumplimiento el derecho interno. Esta regla ha sido codificada en el art. 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de 1969*"<sup>68</sup>.

<sup>68</sup> CIDH, Caso "Almonacid Arellano y otros vs. Chile" 26 de septiembre de 2006 ([www.corteidh.or.cr](http://www.corteidh.or.cr)).

Especialmente el art. 29 de la CADH<sup>69</sup> como norma de interpretación más los principios de *pro homine, pro libertate, progresividad, effect utile, pro cives, favor libertatis*, interpretaciones evolutivas, dinámicas, limitativas de las restricciones, conf. arts. 29 a 31 y 64<sup>70</sup> de la Convención, que obligan a interpretar en forma favorable a la persona las normas que reconocen o amplían los derechos humanos y, a la inversa, en forma restrictiva los que consagran limitaciones o restricciones, dado que el propósito del principio consiste en "preservar la dignidad, asegurar los derechos fundamentales y alentar el desarrollo de los seres humanos"<sup>71</sup>. Pero también amplía el ámbito de los derechos de la persona en cuanto a la exigibilidad de otros derechos humanos o fundamentales ya que se trata de megaprincipios cuyo sentido es orientar una dirección valorativa de razonamiento en dirección de la protección de la persona.

2. En particular sobre la duración razonable

<sup>69</sup> "Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de: a) permitir a alguno de los Estados Partes, grupo o persona, suprimir el goce y ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en la Convención o limitarlos en mayor medida que la prevista en ella; 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; c) excluir otros derechos y garantías que son inherentes al ser humano o que se derivan de la forma democrática representativa de gobierno, y d) excluir o limitar el efecto que puedan producir la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre y otros actos internacionales de la misma naturaleza".

<sup>70</sup> Un estudio profundo de las reglas de interpretación de los Tratados de Derechos Humanos puede consultarse en PALACIO DE CAEIRO, Silvia B, (direc.) y CAEIRO PALACIO, María Victoria (coord.), "Tratados de Derechos Humanos y su influencia en el derecho argentino", Ed. La Ley, Bs.As., 2015, p. 119 y ss., también en RIVERA, Julio César, ELÍAS, José Sebastián, GROSMAN, Lucas Sebastián, LEGARRE, Santiago, directores, "Tratado de los derechos constitucionales", tomos I, II y III, Ed. Abeledo Perrot, Bs.As., 2014.

<sup>71</sup> CIDH, Caso "Comunidad Mayagna (Sumo) Awastinghi contra Nicaragua", 31 de agosto de 2001, del voto concurrente de García Ramírez, párrafo 2.

de los procesos de ejecuciones fiscales y su interpretación a la luz de la Convención Americana de Derechos Humanos, cabe precisar que es un tema que importa al derecho tributario antes de la consagración del llamado control de convencionalidad.

En efecto en las Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos, de Lima, Perú celebradas en el año 1989, se dejó sentado en la declaración no. 7 que *“la Convención Americana sobre Derechos Humanos (...) tiene carácter operativo para aquellos países que la han ratificado y ello implica la plena vigencia de los derechos y garantías allí reconocidos, aun en casos de ausencia o insuficiencia de normas de derecho interno que reconozcan esos derechos y garantías”*<sup>72</sup>.

Esta interpretación se confirma luego en las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario realizadas en Salvador de Bahía, Brasil, en el año 2000, que dentro de las recomendaciones se consignó que *“Los tratados y convenios internacionales sobre derechos humanos deberá tener en los ordenamientos jurídicos internos, preeminencia sobre el derecho nacional”* y se agregó que *“la norma constitucional posterior no puede derogar la norma de derechos internacional de derechos humanos previamente constitucionalizada a menos de que la norma internacional pierda vigencia”*<sup>73</sup>. Especialmente en relación con el plazo razonable en los procesos tributarios, desde hace décadas se advierten pronunciamientos en tal sentido, por ejemplo en las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario que tuvieron lugar en México en 1958 se dijo que *“el proceso contencioso tributario debe ser sencillo y rápido, asegurando que las causas sean resueltas dentro de los plazos que fije la*

*ley”*<sup>74</sup>.

Desde la perspectiva del derecho internacional de los derechos humanos se ha insistido que el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva supone un procedimiento sencillo y breve, garantizándose el derecho a ser oído y la resolución de la causa en un plazo razonable, es decir, sin dilaciones indebidas, todo lo cual se aplica en materia tributaria. Al respecto Casás explica que desde la perspectiva del Fisco la recaudación de los tributos hace a la necesaria y regular cobertura de los gastos públicos necesarios para el ininterrumpido y cabal funcionamiento del Estado y la prestación de los servicios a su cargo, mientras que, desde la óptica del contribuyente, mantener la cuestión en estado de incertidumbre puede seguir generando intereses, de ahí que, para ambas partes la celeridad sea conveniente<sup>75</sup>.

3. En particular, en la Convención Americana aparecen importantes previsiones sobre aspectos que hacen a los derechos de los contribuyentes en las ejecuciones fiscales.

Cabe partir del art. 8 referido a garantías judiciales donde se hace mención a todo tipo de controversias y que según ha interpretado la propia Corte Interamericana en el **“Caso Baena Ricardo y otros Vs. Panamá”** de fecha 2 de febrero de 2001, *“si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula ‘Garantías Judiciales’, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino 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 acto del Estado que pueda afectarlos”*. En este sentido se ha definido el debido proceso como una garantía límite a la actividad estatal que establece un deber para éste de organizar su estructura, con la finalidad de crear instancias procesales

---

<sup>72</sup> En Anales de las Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos, Lima, 1990, citado por CASÁS, José Osvaldo, “Carta de derechos del contribuyente latinoamericano”, Ed. Ad Hoc, Bs.As., 2014, pág. 49.

<sup>73</sup> Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; Estatutos, citado por CASÁS, José Osvaldo, “Carta de derechos ...”, ob.cit., pág. 50.

---

<sup>74</sup> Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; Estatutos, pág. 36, citado por CASÁS, José Osvaldo, “Carta de derechos ...”, ob.cit., pág. 170.

<sup>75</sup> CASÁS, José Osvaldo, “Carta de derechos ...”, ob.cit., pág. 170.

adecuadas que permitan a las personas estar en condiciones de defender sus derechos ante cualquier acto estatal que pudiera afectarlos, así en el caso ***Ibsen Cárdenas e Ibsen Peña Vs. Bolivia. Fondo, Reparaciones y Costas***, del 1 de septiembre de 2010.

De esta forma, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal, pues es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar soluciones justas, no estando la administración excluida de cumplir con ese deber. Las garantías mínimas deben respetarse tanto en el procedimiento administrativo, judicial como en cualquier procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas.

En cuanto a las instancias procesales pueden comprender aquellas en las que se determinan derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, de ahí que la amplitud en su desarrollo se justifica también en la citada interpretación de la Corte IDH, según la cual las garantías del art. 8 superan los casos tradicionales de la jurisdicción penal e incluso los procesos estrictamente judiciales, de forma tal de reconocer que toda persona pueda defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos.

En particular, el derecho a un plazo razonable en la tramitación de un proceso se funda, según la Comisión IDH, entre otras razones, en la necesidad de evitar demoras o dilaciones indebidas que se traduzcan en privación o denegación de justicia en perjuicio de personas que invocan la violación de derechos protegidos por la citada Convención<sup>76</sup>. A su vez, la Comisión agregó que el retardo es injustificado cuando la

<sup>76</sup> Comisión IDH, Informe 9/2000, Casos 11.598, Brasil, Informe 10/2000, Caso 11.599, Brasil, Informe 43/96, Caso 11.411, México, citados por HITTERS, Juan Carlos y FAPPIANO, Oscar L., "Derecho Internacional de los Derechos Humanos", tomo II, Volumen 3, Ed. Ediar, Bs.As., 2012, pág. 1643.

demora en su desarrollo carece de justificación y en este sentido se deberá tener en cuenta la complejidad de la causa, y las diligencias cumplidas por las autoridades judiciales<sup>77</sup>. Se recuerda también la distinción entre el derecho del peticionario a utilizar los mecanismos procesales a su disposición, su falta de cooperación en el proceso y la obstaculización deliberada, de ahí que, la Comisión ha establecido que la demora sólo puede ser imputable al acusado si éste ha abusado de su derecho a utilizar los resortes procesales disponibles, con la intención de atrasar el procedimiento<sup>78</sup>.

Como bien lo ha dicho la Corte IDH siguiendo al Tribunal Europeo en el "**Caso Guincho vs. Portugal**", la razonabilidad del plazo se debe apreciar en relación con la duración total del procedimiento –incluyendo los recursos de instancia que pudieran eventualmente presentarse–, hasta que se dicta sentencia definitiva y firme en el asunto, con lo cual se agota la jurisdicción<sup>79</sup>. Además el concepto de plazo razonable no resulta de sencilla definición, así lo manifestó en el caso "**Genie Lacayo**"<sup>80</sup>, y estableció como pauta interpretativa –siguiendo a la Corte Europea–

<sup>77</sup> Resolución 2/84, caso 9.058, Venezuela, Resolución 17/89, Caso 10.037 Argentina, etc. citados por HITTERS, Juan Carlos y FAPPIANO, Oscar L., "Derecho Internacional de los Derechos Humanos", tomo II, Volumen 3, Ed. Ediar, Bs.As., 2012, pág. 1644.

<sup>78</sup> Informe 64/99, caso 11.778, Ecuador, Informe 12/96, caso 11.245, Argentina, y también al Corte IDH en los casos Suarez Rosero, sentencia del 12 de noviembre de 1997, Genie Lacayo, sentencia del 29 de enero de 1997, entre otros, citados por HITTERS, Juan Carlos y FAPPIANO, Oscar L., "Derecho Internacional de los Derechos Humanos", tomo II, Volumen 3, Ed. Ediar, Bs.As., 2012, pág. 1644/5.

<sup>79</sup> Corte IDH. Caso Suárez Rosero vs. Ecuador, op. cit., párr. 71, y Caso García y Familiares vs. Guatemala, op. cit., párr. 152. Ver IBAÑEZ RIVAS, Juana María, "Art. 8 Garantías Judiciales", en Convención Americana sobre derechos humanos, STEINER, Christian y URIBE, Patricia, editores, Ed. Konrad – Adenauer- Stiftung, Colombia, 2014, pág. 229.

<sup>80</sup> CIDH, "Genie Lacayo", sentencia de fecha 29 de enero de 1997.

lo que se entiende como análisis global del procedimiento” tomando como base tres elementos: a) la complejidad del asunto; b) la actividad procesal del interesado; y c) la conducta de las autoridades judiciales. También lo reiteró por ejemplo en la causa **“Suárez Rosero Vs. Ecuador”**<sup>81</sup>. Por su parte, en el voto concurrente del Juez García Ramírez en el caso **“Valle Jaramillo y otros”** del 27 de noviembre de 2008, se dijo que la Corte Interamericana sigue los criterios fijados sobre plazo razonable por la Corte Europea de Derechos Humanos, basándose en tres datos relevantes: complejidad del asunto sujeto a juicio, actividad del órgano de conocimiento y conducta procesal del litigante, esto es, un elemento concerniente al carácter mismo de los hechos sujetos a conocimiento y del proceso en el que éste se realiza; y dos elementos atinentes al desempeño de sujetos procesales. Señala que la Corte IDH no suele aportar caracterizaciones propias acerca de esos datos determinantes para ponderar la razonabilidad del plazo observado, sin embargo, García Ramírez remite a su voto en el caso **“López Álvarez contra Honduras”**, en sentencia del 1 de febrero de 2006, donde efectúa precisiones muy importantes. En lo que respecta a la *complejidad del asunto*, se deben explorar las circunstancias *de jure* y *de facto* del caso, también deben considerarse el número de relaciones que concurren en el litigio como el número de participantes en las relaciones materiales y en la tramitación procesal, con sus respectivas posiciones, sus derechos, sus intereses llevados a juicio, sus razonamientos y expectativas. Luego en lo que respecta a la *conducta procesal del interesado*, la actividad en el procedimiento, distingue entre las acciones y las omisiones del litigante que tienen como objetivo la defensa --bien o mal informada-- y aquellas otras que sólo sirven a la demora. Mientras que sobre el *comportamiento del tribunal* diferencia entre la actividad ejercida con reflexión y cautela justificables, y la desempeñada con excesiva parsimonia,

exasperante lentitud y exceso ritual. En este campo vienen a cuenta la insuficiencia de los tribunales, la complejidad del régimen procedimental envejecido, la abrumadora carga de trabajo, incluso con respecto a tribunales que realizan un serio esfuerzo de productividad. A lo expuesto le agrega un elemento más a considerar para la estimación del plazo razonable, la *afectación actual que el procedimiento implica para los derechos y deberes --es decir, la situación jurídica-- del individuo*. *“Es posible --señala García Ramírez-- que aquél incida de manera poco relevante sobre esa situación; si no es así, es decir, si la incidencia crece, hasta ser intensa, resultará necesario, en bien de la justicia y la seguridad seriamente comprometidas, que el procedimiento corra con más diligencia a fin de que en breve tiempo --‘plazo razonable’-- se resuelva la situación del sujeto, que ha comenzado a gravitar severamente sobre la vida de éste. La afectación debe ser actual, no meramente posible o probable, eventual o remota”*. De esta forma, concluye García Ramírez diciendo que junto a los factores establecidos por la jurisprudencia europea y acogidos por la interamericana es indispensable apreciar el daño mayor o menor que causa el curso --también mayor o menor-- del tiempo que transcurre en la tramitación y decisión de una controversia o en la definición de una obligación o de un derecho.

En particular en el caso **“Fornerón e hija vs. Argentina”**, del 27 de abril de 2012, la Corte IDH señaló que *“El derecho de acceso a la justicia debe asegurar la determinación de los derechos de la persona en un tiempo razonable. La falta de razonabilidad en el plazo constituye, en principio, por sí misma, una violación de las garantías judiciales. En ese sentido, la Corte ha considerado los siguientes elementos para determinar la razonabilidad del plazo: a) complejidad del asunto; b) actividad procesal del interesado; c) conducta de las autoridades judiciales, y d) afectación generada en la situación jurídica de la persona involucrada en el proceso”*<sup>82</sup>.

---

<sup>81</sup> CIDH, “Suarez Rosero contra Ecuador”, 12 de noviembre de 1997.

---

<sup>82</sup> Ver entre otros el comentario de Martín Acevedo

También se expidió en el caso “**Furlán**” del 31 de agosto de 2012<sup>83</sup>, el caso “**Perrone y Preckel**” de 2019<sup>84</sup>, el caso “**Spoltore**” de 2020<sup>85</sup>, el caso “**Boleso**” de 2023<sup>86</sup>, etc. En definitiva, para la Corte IDH el derecho de acceso a la justicia debe asegurar la determinación de los derechos de la persona en un tiempo razonable<sup>87</sup>, ya que una demora prolongada o la falta de razonabilidad en el plazo constituye, en principio, por sí misma, una violación de las garantías judiciales<sup>88</sup>.

4. En relación con la razonabilidad en la duración de los procesos cabe citar algunos pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Así ha puesto especial énfasis en el plazo razonable en materia penal a partir del caso “**Mattei**” del año 1968, del cual surge que, frente a la necesidad de lograr una administración de justicia rápida y atento los valores que entran en juego en todo juicio penal, debe reputarse incluido en la garantía de la defensa en juicio el derecho de todo imputado a obtener —luego de un juicio tramitado en legal forma— un pronunciamiento que, definiendo su posición —de una vez para siempre— frente a la ley y a la sociedad, ponga término del modo más

rápido posible a la situación de incertidumbre e innegable restricción de la libertad que comporta la acusación de haber cometido un delito<sup>89</sup>. Años después en la causa “**Mozzatti**” de 1978 reconoció que la afectación a esta garantía constitucional puede implicar hasta la aniquilación del enfático propósito de afianzar la justicia y los mandatos explícitos e implícitos que aseguran a todos los habitantes de la Nación la presunción de su inocencia y la inviolabilidad de su defensa en juicio y debido proceso legal, toda vez que dichas garantías constitucionales se integran por una rápida y eficaz decisión judicial. Luego en el caso “**Barra**” de 2004 que remite a “**Kipperband**” de 1999, se precisa que la duración razonable de un proceso depende —en gran medida— de diversas circunstancias propias de cada caso, y que el derecho a ser juzgado sin dilaciones indebidas, no puede traducirse en un número de días, meses o años. En ese contexto, se señaló que son factores insoslayables para saber si se ha conculcado esa garantía: la duración del retraso, las razones de la demora, y el perjuicio concreto que al imputado le ha irrogado dicha prolongación. Tales factores, si bien son de imprescindible consideración, no pueden ser valorados aisladamente como una condición suficiente, sino que deben ser ponderados y sopesados uno frente al otro, atendiendo a las circunstancias concretas de la causa<sup>90</sup>.

Ahora bien, fuera de los casos penales, la Corte Suprema se pronuncia en materia de plazo razonable de duración del proceso al resolver el caso “**Losicer, Jorge Alberto y otros contra Banco Central de la República Argentina**”, del 26 de junio de 2012, de naturaleza contencioso administrativo cuyo origen se dio en el marco de la tramitación de un sumario llevado a cabo por el ente rector del sistema monetario y bancario —en base a lo normado por el art. 41 de la Ley de

Miño; “El plazo razonable en los procesos judiciales. La relevancia del cumplimiento de los estándares supranacionales a cuatro años de “Fornerón vs. Argentina” en El Derecho Constitucional, 17/10/2016, nro 14.061.

<sup>83</sup> CIDH, “Furlán y familiares Vs.Argentina”, 31 de agosto de 2012.

<sup>84</sup> CIDH, “Perrone y Preckel vs. Argentina”; 8/10/2019, ver el comentario de Fernando Sotelo, “Es razonable seguir ignorando el plazo razonable?”; El Dial ~ Cita online: DC2932.

<sup>85</sup> CIDH, “Spoltore vs. Argentina”; 9 de junio de 2020.

<sup>86</sup> CIDH, “Boleso vs. Argentina”; 23 de mayo de 2023.

<sup>87</sup> Entre otros Corte IDH. Caso Suárez Rosero vs. Ecuador. Fondo. Sentencia de 12 de noviembre de 1997. Serie C No. 35, párr. 73, y Caso García y Familiares vs. Guatemala. Fondo reparaciones y costas. Sentencia de 29 noviembre de 2012 Serie C No. 258, párr. 152.

<sup>88</sup> Entre otros Corte IDH. Caso Hilaire, Constantine y Benjamin y otros vs. Trinidad y Tobago, op. cit., párr. 145, y Caso Masacre de Santo Domingo vs. Colombia, op. cit., párr. 164.

<sup>89</sup> Así lo exponen entre otros LOPARDO, Mauro, “Plazo razonable para toda clase de proceso” en Sup. Doctrina Judicial Procesal 2012 (octubre), 01/10/2012, 19.

<sup>90</sup> Confrontar entre otros LOPARDO, Mauro, “Plazo razonable para toda clase de proceso” en Sup. Doctrina Judicial Procesal 2012 (octubre), 01/10/2012, 19.

Entidades Financieras— que tuvo por objeto la investigación de diversas infracciones a la normativa financiera, y que culminó con la aplicación de sanciones pecuniarias administrativas. Surge del Considerando 7) de tal causa que "(...) el derecho a obtener un pronunciamiento judicial sin dilaciones previas resulta ser un corolario del derecho de defensa en juicio consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional -derivado del "speedy trial" de la enmienda VI de la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica-. En este sentido se ha expedido esta Corte al afirmar que "la garantía constitucional de la defensa en juicio incluye el derecho de todo imputado a obtener un pronunciamiento que, definiendo su posición frente a la ley y a la sociedad, ponga término del modo más rápido posible, a la situación de incertidumbre de innegable restricción que comporta el enjuiciamiento penal" (Fallos: 272:188; 300:1102 y 332:1492)". Concluye nuestro Máximo Tribunal en el considerando 10) que "plazo razonable" de duración del proceso al que se alude en el inciso 1, del art. 8 de la Convención ADH, constituye, entonces, una garantía exigible en toda clase de proceso, difiriéndose a los jueces la casuística determinación de si se ha configurado un retardo injustificado de la decisión. En relación con la exigencia convencional de un "plazo razonable" cabe analizar entonces en cada caso si se han configurado las pautas de: a) complejidad del asunto; b) actividad procesal del interesado; c) conducta de las autoridades judiciales, y d) afectación generada en la situación jurídica de la persona involucrada en el proceso".

5. También cabe compulsar lo dicho por la jurisprudencia en el plano de la igualdad jurídica y procesal, en este caso para poner en contexto el rol del Fisco como actor en una ejecución fiscal.

Primeramente cabe reiterar que la exigencia de igualdad está dirigida "para todos los iguales en igualdad de circunstancias, no pudiéndose establecer privilegios que concedan a unos lo que se niega a otros en las mismas circunstancias", conforme la uniforme jurisprudencia de la Corte Suprema de

Justicia<sup>91</sup>. Este principio de igualdad ante la administración de justicia o ante la jurisdicción, reconoce el derecho a igual protección de la ley, sin discriminación alguna que la restrinja en consonancia con el derecho a la protección judicial efectiva (Arts. 24 y 25 de la Convención ADH), de forma tal que no debe haber normas que contemplen privilegios al Estado cuando litiga como parte actora o demandada, de ahí que las reglas procesales deben asegurar el igual tratamiento de las partes y de sus respectivos intereses en juego en igualdad de situaciones. Tanto las normas del Pacto de San José de Costa Rica como del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos reconocen el compromiso de los

<sup>91</sup> CSJN, 1944, "Nuevo Banco Italiano vs. Municipalidad de la Capital, Fallos 200-424, ver entre otros, los comentarios de BIDART CAMPOS, Germán, "Tratado elemental de Derecho Constitucional Argentino", tomo I, Ed. Ediar, Bs. As., 1989, pág. 259; "Compendio de Derecho Constitucional", Ed. Ediar, Bs. As., 2004, pág. 77; "Manual de la Constitución reformada", tomo I, Ed. Ediar, Bs. As., 2005, pág. 533; ZIULU, Adolfo G. "Derecho Constitucional", Ed. Depalma Bs. As., tomo I, 1997, pág. 256; y fallos consecuentes: CSJN, 1-10-53, Fallos 227-25, L.L. 73-433 y J.A. 1954-I-379; Id., 22-7-54, Fallos 229-428, y L.L. 76-103. a igualdad ante la ley exige que se reconozca paridad de derechos a todos aquellos cuya situación en los hechos sea semejante (art. 16 Const. Nac.) (CSJN, 23-9-76, E.D. 69-190), entre otros. CSJN, 20-10-81, Fallos 303:1580; Id., 20-5-82, Fallos 304:710; Id., 1-11-99, E.D. 35-407, n° 43; FASSI, Santiago y YÁÑEZ, César, "Código Procesal Civil y Comercial de la Nación", tomo1, Ed. Astrea, Bs.As., 1988, págs. 268/269; así se ha resuelto que la garantía de igualdad ante la ley radica en consagrar un trato legal igualitario a quienes se hallan en una razonable igualdad de circunstancias, y el mayor o menor acierto o error, mérito o conveniencia de la solución adoptada por la autoridad administrativa, constituyen puntos sobre los cuales no cabe al Poder Judicial pronunciarse, en la medida en que el ejercicio de esas facultades discrecionales no se comprueba como irrazonable, inicuo o arbitrario (CSJN, 5-10-99, "Lufthansa vs. Dir. Gral. de Migrac.", Rep.E.D. 35-406, n° 41). Ver también a LOUTAYF RANEA, Roberto G., y SOLÁ, Ernesto, "Principio de igualdad procesal", en LL. 2011-C. entre otros.

estados nacionales en este sentido, agregando específicamente en el art. 14 del último que "todas las personas son iguales ante los tribunales de justicia", de esta forma, como normas con jerarquía constitucional integran el derecho público argentino y son obligatorios para las autoridades nacionales y provinciales.

La Corte Suprema de Justicia Nacional ha tenido ocasión de pronunciarse en reiteradas oportunidades al reconocer que "el art. 16 CN otorga amplia libertad al legislador para ordenar y agrupar, distinguiendo y clasificando los objetivos de la legislación (...) Pero la validez de estas catalogaciones está condicionada a que emanen de causas objetivas o razones sustanciales, para evitar toda disparidad o asimilación injustas, a las que conducirían criterios arbitrarios de indebido favor o desfavor, privilegio o inferioridad personal o de clase..."<sup>92</sup>. Es decir que para que exista violación al principio de igualdad ante la ley, no solo ha de existir discriminación, sino que además ella deberá ser arbitraria<sup>93</sup>. En este mismo sentido expresó que "La garantía de igualdad ante la ley... no impide que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considere diferentes, en tanto dichas distinciones no se formulen con criterios arbitrarios de indebido favor o desfavor, privilegio o inferioridad personal o de clase..."<sup>94</sup> violándose la garantía de igualdad cuando la norma legal establezca distinciones irrazonables.

El principio de igualdad fiscal en la imposición de los tributos también tiene como componente necesario la razonabilidad, y se extiende a los medios legales de que se vale el Estado para ejercer sus prerrogativas. Esa igualdad se debe efectivizar entre las partes en una ejecución fiscal ya que, como todo proceso judicial, reclama "igual protección de la ley, sin discriminación" conforme al art. 24 de la Convención ADH, cuya finalidad es

resguardar el debido proceso adjetivo. En este plano, en las ejecuciones fiscales no cabe duda que el contribuyente demandado tiene derecho a no verse sometido a un proceso en forma indefinida, sin una sentencia que precise su situación, lo cual debe guardar simetría con la atribución que tiene el Estado demandante a defender la supervivencia del proceso.

En el comentario al art. 24 de la Convención se ha dicho que "de conformidad con el criterio sentado en la jurisprudencia de la Corte Europea de Derechos Humanos y retomado en el ámbito interamericano, la objetividad y razonabilidad de una distinción implica que esta obedezca a una finalidad legítima y que exista una relación razonable de proporcionalidad entre la medida que establece el trato diferenciado y el fin perseguido. Estos dos elementos constituyen el denominado test de igualdad, que es una herramienta analítica que somete a un escrutinio judicial escalonado las medidas que establecen una distinción entre personas o grupos que se encuentran en situaciones similares. Tal distinción puede operar por vías distintas, como puede ser la fijación de una preferencia a favor solo de algunos, la exclusión de ciertas personas o grupos del goce de un beneficio o derecho, o la definición de condiciones más gravosas para dicho goce en contra de una parte de la población. Pero además, el test también permite evaluar aquellos casos en las que se omite otorgar un trato distinto a personas o grupos que se encuentran en situaciones significativamente diferentes y que por tanto ameritan la disposición de medidas diferenciadas"<sup>95</sup>.

De esta forma cabe analizar si la preferencia del Estado titular del crédito fiscal en las ejecuciones fiscales de no contar con normas que admitan la caducidad de instancia por la inactividad procesal ni el desistimiento tácito por haberse cumplido la prescripción liberatoria del tributo, pasa el test de igualdad

<sup>92</sup> Entre otros CSJN Fallos 313: 410 y 513.

<sup>93</sup> CSJN. Fallos 313: 1638, ver entre otros a BADENI, Gregorio, "Tratado de Derecho Constitucional", tomo I, Bs.As., pág.486.

<sup>94</sup> CSJN. "Cía. Azucarera Bella Vista S.A. c. Cía. Nacional Azucarera"; 6 de noviembre de 2007.

<sup>95</sup> UPRIMNY YEPES, Rodrigo y SÁNCHEZ DUQUE, Luz María, comentario al art. 24 Igualdad ante la ley, en Convención Americana sobre derechos humanos, STEINER, Christian y URIBE, Patricia, editores, Ed. Konrad – Adenauer- Stiftung, Colombia, 2014, pág. 593.

basado en razonables fundamentos. La respuesta negativa se basa en que el derecho a un juicio justo, respetuoso de la bilateralidad, no admite distinciones arbitrarias, que por ello el Estado no puede ser colocado en situación de excepción y de privilegio frente a las pautas del debido proceso; donde *"no se pueden establecer privilegios que concedan a unos lo que se niega a otros en las mismas circunstancias"*. Además, no se visualizan razones de interés público en el sostenimiento de estas medidas ya que el mantenimiento de un proceso abierto sine die no obra en favor del interés del Estado y del bien público, sino todo lo contrario, no existe finalidad razonable ni legítima que merezca complacencia judicial desplazando principios básicos del debido proceso<sup>96</sup>.

D. En el caso de la provincia de Mendoza, tuve oportunidad de emitir el primer pronunciamiento de primera instancia, confirmado en segunda instancia, donde se hizo lugar al planteo de inconstitucionalidad del art. 128 del C. Fiscal (2016) en cuanto no admite la caducidad de instancia en las ejecuciones fiscales<sup>97</sup>. En este sentido se dijo

---

<sup>96</sup> Así lo ha resuelto la Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Posadas, sala I (CCivComPosadas)(Salal), 24/09/2009; Dirección General de Rentas de Misiones c. Cabral, Rodolfo Claudio; Sup. Const. 2009 (noviembre) con nota de SPISSO, Rodolfo R.; Sup. Const. 2009 (noviembre), 49 LL. 2009-F con nota de SPISSO, Rodolfo R., LL. 2009-F, 445; La Ley Litoral 2010 (abril) con nota de PITHOD, Federico, La Ley Litoral 2010 (abril), 259. Cita Online: AR/JUR/32673/2009.

<sup>97</sup> Tribunal de Gestión Judicial Asociada en lo Tributario de Mendoza, autos no. 376.801 – "Dirección General de Rentas contra Marchesi, Alicia Leonilda p/apremio", resolución del 24 de noviembre de 2015, y confirmada por decisión del 20 de mayo de 2016, de la Cuarta Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial, Minas, Paz y Tributario de Mendoza, mereciendo un comentario favorable de SPISSO, Rodolfo R., ("Las ejecuciones tributarias: exclusión de la caducidad de la instancia. Bill de indemnidad para los agentes fiscales y un perjuicio para el Estado", en PET 2016 (marzo-582), 3), y desfavorable de PITHOD, Federico, ("Desigualdades constitucionales e

que en materia procesal es principio indiscutido que las partes de la relación tributaria deben disponer de las máximas posibilidades de defensa de sus intereses, libre acceso a la justicia con posibilidades ilimitadas de alegación y de prueba, postulados que han recibido su consagración a nivel internacional en la Convención ADH (arts. 24 y 25), y en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. (art. 14).

A ello se agrega que, sin perjuicio de la vigencia del principio de igualdad de las partes, la legislación positiva ha consagrado ciertas prerrogativas en favor de la administración fiscal, que claman por una interpretación correctora a fin de que las excepciones no desnaturalicen al principio general. En favor de las prerrogativas de la administración se invoca la naturaleza pública del acreedor, la presunción de legitimidad de los actos estatales y la superioridad de los fines del Estado que persigue la obtención de recursos para satisfacer necesidades de la comunidad. No obstante ello, la mayoría de tales prerrogativas son lesivas del principio de igualdad de las partes en el proceso, innecesarias para asegurar el bien común e importan un arbitrario entorpecimiento del ejercicio de derechos constitucionales<sup>98</sup>.

Se suman argumentos que consideran que los fiscos provinciales, en particular el de Mendoza cuenta con sistemas que le permiten individualizar la cartera de juicios recibidos, identificar a los demandados, saber el estado en el que se encuentran los procesos., por cuanto a la hora de mantener el beneficio de que no caduquen los procesos, lejos de beneficiar a la Provincia constituye un privilegio a favor de la inactividad de sus abogados y de la desidia o negligencia con la que puedan llevar adelante los procesos, de esta forma se afirma que ninguna excusa puede invocar hoy el Estado y/o los profesionales que lo representan y patrocinan,

---

inconstitucionales"; en LLGran Cuyo 2016 (septiembre), 4. Cita Online: AR/DOC/2323/2016).

<sup>98</sup> SPISSO, Rodolfo R.; "Igualdad de las partes de la relación procesal tributaria"; en Sup. Const 2009 (noviembre), 01/11/2009, 59 – LL.2009-F, 445.

para no llevar el proceso dentro de sus plazos legales. Permitirle que inhíba y embargue al presunto deudor al comenzar un juicio que luego eterniza ante la ausencia de actividad procesal útil, resulta conforme las actuales circunstancias, un privilegio contrario a la Constitución Provincial y un notorio abuso del derecho<sup>99</sup>.

Además en la provincia de Mendoza también emití los primeros pronunciamientos que declararon la inconstitucionalidad e inconveniencia de la cláusula que prohíbe a los jueces dar por terminada una ejecución fiscal por el desistimiento tácito del actor, es decir cuando hubiese transcurrido el plazo de prescripción libertaria del tributo ante la inactividad procesal del Fisco durante ese lapso temporal, cinco años en el caso, produciéndose el desistimiento tácito. Ello en la medida que frente al abandono del proceso durante más de cinco años y ante la inexistencia del instituto de la caducidad de instancia, traía como consecuencia irrazonable la subsistencia sine die del proceso. Adviértase que con la conjunción de las dos normas, una que prohíbe dar por terminado un proceso por desistimiento tácito de la actora y la otra que excluye la caducidad de instancia en las ejecuciones fiscales, la situación sería la de la imprescriptibilidad de los créditos fiscales, situación similar a los delitos de lesa humanidad<sup>100</sup>.

<sup>99</sup> Así lo dijo la Suprema Corte de Justicia de Mendoza a través del voto del Ministro Alejandro Pérez Hualde, en la causa no. 99.117, caratulados "Provincia de Mendoza (D.A.A.B.O.) en j: n° 127.472/31.831 Provincia de Mendoza c/ Mora Miguel Germán p/ Cobro de Pesos s/ Casación", de fecha 22/03/2011.

<sup>100</sup> Tribunal de Gestión Judicial Asociada en lo Tributario de Mendoza, causas 123.800. "Municipalidad de la Capital contra Peroni, Guillermo A. p/apremio", decisión del 23 de mayo de 2016; de la misma fecha en los autos no. 272.146. "Dirección General de Rentas contra Peroni, Guillermo A. p/apremio", que se encuentran firmes. Causa no. 383.383; "Fiscalía de Estado contra Priori, Edgardo p/apremio"; del 24 de octubre de 2016, que se encuentra apelada y causa no. 212.312. "Dirección General de Rentas contra Ippoliti, Roberto Gabriel p/apremio", decisión del 11

Se trata de reconocer que todos los ciudadanos tienen derecho no solo a acceder al sistema judicial, sino a que, además, sus peticiones sean resueltas en un plazo razonable, lo que equivale a decir que tienen derecho a que el proceso se desarrolle con normalidad, que no sufra dilaciones indebidas y que la sentencia se dicte en tiempo oportuno. Además la bilateralidad del proceso y el consecuente derecho de los litigantes a obtener una sentencia que ponga fin al conflicto de intereses "dentro de un plazo razonable" en paridad de ejercicio para la acción o la defensa, es una garantía constitucionalmente igualitaria que opera tanto en beneficio del actor como del demandado.

Ahora bien, cabe analizar en el marco de las ejecuciones fiscales si se dan las pautas interpretativas del concepto de plazo razonable que tanto la Corte Europea como la Interamericana han elaborado: a) la complejidad del asunto; b) la actividad procesal del interesado; c) la conducta de las autoridades judiciales y d) afectación generada en la situación jurídica de la persona involucrada en el proceso. En cuanto a la complejidad del asunto, considero que tratándose de una ejecución fiscal para obtener el cobro de un impuesto no se vislumbra complejidad alguna que justifique la inactividad del Fisco como parte actora por más de cinco años. En segundo término, en cuanto a la actividad procesal del interesado, en las ejecuciones fiscales no es carga procesal del demandado contribuyente impulsar el proceso. En tercer lugar, respecto de la conducta de las autoridades judiciales, cabe aplicar las consideraciones que efectúa García Ramírez en su voto concurrente en el caso "**Valle Jaramillo**" quien afirma que cabe diferenciar entre "*la actividad ejercida con reflexión y cautela justificables, y la desempeñada con excesiva parsimonia, exasperante lentitud y exceso ritual. En este campo vienen a cuentas la insuficiencia de los tribunales, la complejidad del régimen procedimental envejecido, la abrumadora*

de noviembre de 2016. (ver en [www.jus.mendoza.gov.ar](http://www.jus.mendoza.gov.ar)).

*carga de trabajo, incluso con respecto a tribunales que realizan un serio esfuerzo de productividad*<sup>101</sup>. Y por último, la afectación generada en la situación jurídica del demandado, queda claro que siendo un impuesto cuyo plazo de prescripción es de cinco años, comprobándose la inactividad procesal por encima del plazo de prescripción del mismo, produce la vulneración del derecho al plazo razonable en la duración de los procesos judiciales, además de ser pasible de medidas cautelares como embargos e inhibiciones que afectan seriamente el derecho de propiedad. En este sentido, siguiendo a García Ramírez en el voto concurrente citado, la *'afectación actual que el procedimiento implica para los derechos y deberes --es decir, la situación jurídica-- del individuo'*, debiendo ser actual, no meramente posible o probable, eventual o remota”.

De esta forma, entre la prohibición a que se decreta la caducidad de la instancia en las ejecuciones fiscales junto a la negativa de dar por terminado un proceso cuando se compruebe el desistimiento tácito de la parte actora, se pone de manifiesto un notorio apartamiento de los principios constitucionales. En este sentido, se viola el interés general de asegurar, conforme al principio de celeridad procesal, la más rápida conclusión de los procesos en un plazo razonable como también la igualdad del contribuyente frente al Fisco. Es de esperar que el Estado procure mecanismos e incentivos que tiendan a posibilitar el normal y oportuno pago, en tiempo y forma de los tributos, ya que las disposiciones en análisis en realidad desalientan el cumplimiento de las obligaciones fiscales permitiendo que la prolongación indefinida de los procesos beneficie al contribuyente moroso con alguna moratoria o condonación de multa e intereses. La prohibición de declarar la caducidad de instancia como la del desistimiento tácito tampoco favorece al Estado sino que lo perjudica, estimulando en algunos casos la

---

<sup>101</sup> CIDH caso “Valle Jaramillo y otros” del 27 de noviembre de 2008, del voto concurrente del Juez Sergio García Ramírez.

negligencia de los apoderados fiscales, y el claro retardo en el cobro de sus créditos.

E. Por último, a nivel federal, cabe referir que conforme al art. 216 de la ley 27.430<sup>102</sup>, se modifican los párrafos octavo a décimosexto del art. 92 de la Ley 11.683, tal artículo corresponde al capítulo XI titulado juicio de ejecución fiscal. La reforma referida dispone que *“... Cualquiera sea el tiempo transcurrido en la ejecución, no procederá la declaración de caducidad de la instancia judicial sin previa intimación por cédula a la actora a fin de que se manifieste sobre su interés en su prosecución”*.

1. Sobre esta cláusula se ha expedido la Cámara Federal de Tucumán<sup>103</sup> manifestándose a favor de su inconstitucionalidad. Al respecto ha dicho en primer lugar, que la caducidad no está prevista en interés de la parte contraria a la que tiene la carga del impulso procesal, sino en aras a la eficiencia del poder judicial<sup>104</sup>, que cabe su aplicación en aquellos casos en los que se manifiesta un real desinterés de la parte en contra de la cual se decreta<sup>105</sup>, siendo de carácter restrictiva su aplicación.

En segundo lugar, recuerda que conforme al art. 92 citado, se define a la ejecución regulada en él como un *"cobro judicial"* (párrafo primero), y más adelante establece expresamente que *"la ejecución fiscal será considerada juicio ejecutivo a todos sus efectos"*, y que sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el cap. XI del Título I de esa ley, se aplican supletoriamente

---

<sup>102</sup> Publicada en el Boletín oficial el 29 de diciembre de 2017.

<sup>103</sup> Cámara Federal de Tucumán, 5 de noviembre de 2021; autos no. 16679/2014 -AFIP - DGI c/ Guevara, Héctor Miguel s/ Ejecución fiscal – A.F.I.P. Juzgado Federal de Tucumán no. 2 S.M. de Tucumán.

<sup>104</sup> Cita las causas “BNA c/Alanís, Ramón y otra”, Expte. 51.530, fallo del 05/03/09; “Villagra, Juana B. c/BNA y otro”, Expte. 52.751; “BNA c/Martos”, Expte. 51.918; “BNA c/Samaniego”, Expte. 51.148, fallo del 20/02/09, entre otros.

<sup>105</sup> Cita la causa “AFIP c/Colegio Ntra. Sra. de Montserrat s/Ejec. Fiscal”, Expte. 3563/2005.

las cláusulas del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (párrafo quinto) y la misma remisión vuelve a aparecer en los párrafos 15 y 16 del art. 92 citado.

En su aplicación al caso, se destaca que el expediente estuvo paralizado, sin impulso procesal, durante tres (3) años pesando en cabeza de la actora el cumplimiento con la notificación ordenada de un acto esencial en el proceso. En tal sentido, afirma la Cámara que la prerrogativa de la intimación previa a la AFIP resulta inconstitucional pues coloca al contribuyente en una situación de desventaja *a priori* que no se compadece con el sentido de justicia. Agrega que el privilegio referido permite al Fisco sustraerse de las normas procesales que surgen del Código Procesal Civil de la Nación, las cuales fueron declaradas supletoriamente aplicables por la propia ley 11.683, y que plasman la reglamentación del ejercicio del derecho constitucional al debido proceso que surge del art. 18 CN. y constituyen el único medio de los contribuyentes para hacer valer judicialmente sus derechos.

Que de esta forma, entiende que las normas que regulan el proceso judicial se basan en el respeto al principio de la igualdad de las partes como garantía primordial para arribar a una solución justa y dicho principio es la cristalización de una norma superior: el derecho constitucional al debido proceso legal del art. 18 citado.

Que de esta manera se da prevalencia a la norma superior por sobre la inferior, se realiza el control de constitucionalidad y citando el caso “Rodríguez Pereyra”,<sup>106</sup> se declara la

<sup>106</sup> CSJN. “Rodríguez Pereyra, Jorge Luis y otra c/Ejército Argentino s/daños y perjuicios”, fallo del 27/11/2012 (LL. 2012-F, 559), ya citado en este trabajo, donde se sostuvo que los tribunales nacionales no están impedidos de ejercer, de oficio, el control de constitucionalidad, en la medida que los órganos judiciales de los países ratificaron la CADH están obligados a ejercer, de oficio, el control de convencionalidad, descalificando las normas internas que se spongian a ese tratado, resultando un contrasentido aceptar que la Constitución Nacional, por un lado, confirió rango constitucional a esa norma, incorporó sus disposiciones al derecho interno y así, habilitó la

inconstitucionalidad del párrafo 20 del art. 92 de la Ley 11.683 introducido por el art. 216 de la Ley 27.430, por cuanto su aplicación al presente caso significa permitir al Fisco ejecutante sustraerse del cumplimiento de las normas generales del proceso civil establecidas en el Código de Forma citado, lo cual conlleva una directa afectación de la garantía constitucional al debido proceso legal (art. 18 CN).

2. En concordante sentido, el magistrado y destacado tributarista Carlos María Folco, titular del Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias no. 1 con sede en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se ha expedido el 1 de noviembre de 2022<sup>107</sup>. Comienza recordando que la caducidad de instancia encuentra fundamento en el abandono del interesado en impulsar el curso del proceso y en la presunción de desinterés que exterioriza esa inactividad; a la vez que su propósito responde a la necesidad de evitar la duración indeterminada de juicios, como medio de proteger la seguridad jurídica<sup>108</sup>.

Luego cita el pronunciamiento de la Cámara Federal de Tucumán en la parte que señala que “*en tanto las modificaciones introducidas en el art. 92 de la Ley 11.683 tendieron a acelerar la tramitación de los juicios fiscales pero sin dejar sin defensa a quienes resultan perseguidos por el cobro de los impuestos, entendemos que surgiendo comprobada en el caso de marras la excesiva demora incurrida por el propio Fisco, no resulta razonable ni*

aplicación de la regla interpretativa formulada por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, que obliga a los tribunales a ese control, y por el otro, impide que aquellos ejerzan ese examen con el fin de salvaguardar su supremacía frente a normas locales de menor rango.

<sup>107</sup> Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias N° 1, 1 de noviembre de 2022, “AFIP c/ Lazo Barrientos, Alejandro Boris s/ Ejecución fiscal – DGI”. Ver el comentario de Juan Manuel Vega, María Soledad Vega y Gerardo Enrique Vega, “Caducidad de instancia. Inconstitucionalidad de la reforma del artículo 216 de la ley 27.430”, en Doctrina Penal Tributaria y Económica N. 67 p. 85-94 marzo 2023. Ubicación H343.359 DOC 67.

<sup>108</sup> Cita a FASSI, Santiago y YÁÑEZ, Cesar, “Código Procesal Civil y Comercial de la Nación”, t. 2 , pág. 629.

*justo que el Fisco ejecutante resulte beneficiado con una declaración denegatoria de la caducidad planteada amparado en un privilegio que significa sustraerse de las reglas del propio proceso judicial. Ello, no obstante que la paralización del trámite procesal atribuible al contribuyente no recibiría idéntico tratamiento. En definitiva, la prerrogativa de la intimación previa a la AFIP resulta inconstitucional, pues coloca al contribuyente en una situación de desventaja a priori que no se compadece con el sentido de justicia”.*

De esta forma, concluye en que la modificación del párrafo 20 del art. 92 de la norma citada supone una violación al principio de igualdad de las partes y el debido proceso exigidos por nuestra Constitución, en el caso, del contribuyente demandado que alega caducidad y ve vulnerado su derecho de defensa. Ello así puesto que colisiona indubitadamente con el derecho constitucional del debido proceso y con el principio de igualdad ante las partes, ambos pilares del sistema de protección de los Derechos Humanos, por lo que corresponde declarar la inconstitucionalidad de la norma aludida.

## LOS EFECTOS INTERPARTES DE LAS SENTENCIAS EN LOS SISTEMAS DE CONTROL DIFUSO Y LA OBLIGATORIEDAD DE LOS PRONUNCIAMIENTOS DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA ARGENTINA

Maximiliano Rajjman

### I. Introducción

De la simple lectura de nuestra Constitución se desprende que el control de su estricto cumplimiento en nuestro país no es tarea sencilla ni lineal, todo ello en virtud de que el cumplimiento del principio de supremacía constitucional y jerarquía normativa consagrado en su artículo 31 le corresponde a más de un órgano y a más de un nivel de gobierno.

Así es que, por un lado y por la adopción de nuestro sistema republicano vemos que el control de constitucionalidad lo ejerce no solo el Poder Judicial sino también el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo, como así también algún otro organismo, como es el caso del Consejo de la Magistratura de la Nación y, por otro lado, al conformar un estado federal, nos damos que esta función la ejercen tanto la Nación como las Provincias.

Es intención de que en este escrito se describa el funcionamiento del control de constitucionalidad y por otra parte se delimite hasta donde corresponde acatar lo decidido por las resoluciones de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

### II. Supremacía Constitucional y Jerarquía Normativa

En nuestro ordenamiento jurídico las normas no se encuentran en un plano de igualdad, ya que constitucionalmente se prevé una jerarquía normativa destinada a brindar estabilidad al sistema y a afianzar la seguridad de los individuos.

La Constitución Nacional ocupa el vértice superior de la pirámide normativa lo que lleva a sostener que ésta es el fundamento en el que se apoya todo el ordenamiento jurídico y, por otra parte, condiciona la validez y creación

de todas las normas que forman parte de ese sistema legal.

El principio analizado encuentra su regulación expresa en el artículo 31 de la Carta Magna, el cual necesariamente debe ser analizado conjuntamente con el artículo 121 del mismo cuerpo para poder delimitar el alcance y jerarquía de cada norma.

El primero de ellos establece *“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...”*.

Por otra parte, el 121 regula que *“Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación”*.

Así a través de este principio es posible limitar y controlar todo acto o norma que se dicte, ya que serán válidos y obligatorios si se ajustan a lo previsto constitucionalmente.

Un escalón inferior lo ocupan los tratados internacionales, según la previsión del art. 75, inc. 22 y 24, organizando la jerarquía:

a. Los tratados descriptos taxativamente en el inc. 22, en las condiciones de su vigencia, así como los demás tratados sobre derechos humanos que sean aprobados por el Congreso con el voto de las dos terceras partes de los miembros de cada Cámara, los cuales poseen jerarquía constitucional;

b. Otros tratados sobre derechos humanos podrán acceder a esa jerarquía constitucional si luego de aprobados por el Congreso son ratificados por mayoría de dos tercios de cada Cámara;

c. Los demás tratados que no están nominados en el inc. 22 ni se integren en el futuro a esa jerarquía constitucional, han

pasado a tener jerarquía superior a las leyes nacionales pero ubicadas en un escalón inferior a las normas enumeradas *ut supra*;

d. Tendrán también jerarquía superior a las leyes nacionales las normas que dicten los organismos supranacionales a los que los tratados de integración les hayan delegado tales competencias.

En un escalón inferior encontramos al derecho intrafederal el cual se integra por aquellas normas que se sancionan no por uno sino por más de uno de los niveles del estado, tales como la ley de Coparticipación Federal de Impuestos Nacionales o el Convenio Multilateral sobre los Ingresos Brutos.

Estas leyes, convenios o pactos forman parte del derecho intrafederal en razón de que no podrían ser modificadas ni reglamentadas unilateralmente, con lo cual, integran el ordenamiento jurídico nacional por ser una ley nacional, pero es superior a éste, y a su vez, es parte de los sistemas jurídicos locales, pero posee jerarquía superior a éstos.

Según lo previsto por el art. 31, seguirían en el orden las leyes nacionales, las cuales, a priori, se encontrarían por encima del ordenamiento jurídico de las distintas Provincias. Ahora bien, serán superiores a las provinciales en tanto y en cuanto sean sancionadas de acuerdo a los poderes que la Constitución ha conferido a dicho órgano, y no desconozcan las facultades que ella otorga a las Provincias, ya que en caso contrario prevalecería la legislación local, tal cual lo establece el art. 121.

### III. El Control Constitucional

Resulta pertinente comenzar este acápite citando justamente a la Corte cuando expresa con claridad que *"...es elemental en nuestra organización constitucional, la atribución que tienen y el deber en que se hallan los tribunales de justicia, de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolas con el texto de la Constitución para averiguar si guardan o no conformidad con ésta y abstenerse de aplicarlas, si las encuentran en oposición con ella, constituyendo esta atribución moderadora,*

*uno de los fines supremos y fundamentales del Poder Judicial Nacional..."*<sup>1</sup>.

No surgen interrogantes sobre el Poder Judicial en cuanto ejerce el control de los demás poderes, Ejecutivo y Legislativo, función propia del sistema republicano y además lo hace con respecto a sus actos, es decir, se autocontrola, en cuanto a que los órganos judiciales superiores controlan a los inferiores, así, a través de sus resoluciones puede invalidar las que toma el resto de los poderes o las del propio Poder Judicial.

En palabras del máximo tribunal *"...es el llamado por la ley para sostener la observancia de la Constitución Nacional..."*<sup>2</sup>.

La Constitución Nacional no regula de manera expresa el sistema de control de constitucionalidad en la órbita federal, sino que éste ha sido el producto de una creación pretoriana de la Corte Suprema Nacional. Recién a partir de 1994 la Carta Magna aborda este aspecto expresamente ya que el nuevo artículo 43 autoriza a los jueces a declarar la inconstitucionalidad dentro del cauce del amparo.

Otra cuestión es dilucidar si la potestad de declarar la inconstitucionalidad de las normas es exclusiva del Poder Judicial o no, y la respuesta quizás es encontrada en la propia Constitución según la previsión del artículo 116, el cual sostiene que *"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..."*.

De esta manera, son los jueces los encargados de dirimir todo tipo de litigio que ante ellos se traben, y lo deberán hacer aplicando en primer lugar la previsión constitucional.

### IV. Potestad Judicial

Despejando interrogantes, es el Poder Judicial el encargado de ejercer el control constitucional, es decir el encargado de interpretar y aplicar la Constitución.

---

<sup>1</sup> CSJN, Fallos: 33:194.

<sup>2</sup> CSJN, Fallos: 155:248.

Ahora bien, ¿existe en nuestro país un fuero especializado en la materia o mejor dicho, un tribunal o fuero constitucional?, la respuesta es no.

Del análisis sobre la jerarquía normativa desarrollada surge que los distintos planteos y litigios posibles pueden ser decididos por un sinnúmero de jueces, según la competencia en la materia, en la instancia, o en el fuero o especialidad y, a todos ellos les corresponde realizar el debido control constitucional, es decir aplicar e interpretar la constitución y las leyes que en su consecuencia se dicten.

Por este motivo es que se habla de control judicial difuso o desconcentrado ya que no hay un solo tribunal competente, sino que todos tiene la facultad-deber de ejercerlo.

Es dable destacar que, en la competencia provincial, en algunas provincias, existe un control de inconstitucionalidad específico ejercido mediante la acción de constitucionalidad por ante el Tribunal Superior de Justicia, tal es el caso de la Provincia de Córdoba<sup>3</sup>.

Otra característica del control judicial difuso es que el mismo se ejerce una vez que las normas fueron dictadas, promulgadas y publicadas, es decir, cuando se tornan obligatorias y aplicables es cuando el magistrado que corresponda puede controlar su adecuación constitucional.

Esta última aseveración encontró recepción jurisprudencial en palabras del otrora Procurador General Francisco Pico, ante una situación por la cual un Senador por la Provincia de Mendoza reclamó una sanción del Senado que anuló la elección de un

<sup>3</sup> Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Córdoba - Ley 8.465. ARTÍCULO 391.- El recurso de inconstitucionalidad procederá por los siguientes motivos:

1) Cuando en el proceso se haya cuestionado la validez de una ley, decreto, ordenanza o reglamento, bajo la pretensión de ser contrarios a la Constitución.

2) Cuando en el proceso se haya puesto en cuestión la inteligencia de alguna cláusula de la Constitución y la decisión haya sido contraria a la validez del título, derecho, garantía o exención que sea materia del caso y que se funde en esa cláusula.

Senador, hecha por la Legislatura de la Provincia, cuando sostuvo “...la misión de un tribunal de justicia es aplicar las leyes a los casos ocurrentes, y su facultad de explicarlas e interpretarlas se ejerce sólo aplicándolas a las controversias que se susciten ante ellos para el ejercicio de los derechos y cumplimiento de las obligaciones; y no puede pedirse que el tribunal emita su opinión sobre una ley, sino aplicándola a un caso contradictor...”<sup>4</sup>. Esta jurisprudencia fue convalidada a lo largo de los años por la propia Corte, en sus múltiples integraciones.

No quedan dudas del carácter reparador del control constitucional cuando este refiere a normas, pero diferente es la situación cuando lo hace a hechos o actos estatales que podrían poner en riesgo derechos constitucionales, permitiendo para ello ejercer un control preventivo a través de herramientas procesales que ofrece la propia carta constitucional, tales como las acciones de amparo, habeas corpus o habeas data o los códigos de rito, como por ejemplo las acciones declarativas de certeza.

## V. Potestad Administrativa

Mantiene aún plena vigencia el interrogante acerca de si la administración pública tiene facultad para pronunciarse sobre la inconstitucionalidad de una norma emanada del Poder Legislativo, encontrándose tanto en la doctrina como en la jurisprudencia posiciones en ambos sentidos.

Los que se manifiestan en contra de la posibilidad de que la administración pública pueda declarar la inconstitucional de una ley, fundamentan su posición en el principio de la división de poderes que atribuye la función de control con la Ley Fundamental al Poder Judicial, relegando al Poder Ejecutivo a su función de ejecutor de leyes<sup>5</sup>, así confirmado

<sup>4</sup> CSJN in re José Roque Pérez, 14/11/1865. Fallos 2:254.

<sup>5</sup> ÁLVAREZ ÁLVAREZ, Fernando A., “La cuestión del control de constitucionalidad por la administración Pública”, publicada en [www.eldial.com/suplementos/administrativo](http://www.eldial.com/suplementos/administrativo).

por la Corte Suprema<sup>6</sup>, algunos tribunales inferiores y parte de la doctrina.

En *Ingenio y Refinería San Martín*, el Poder Ejecutivo Salteño revocó una resolución de la Dirección General de Rentas por medio de la cual se había otorgado una exención a la actora por entender que la base legislativa de esa exención era inconstitucional. Al llegar a la Corte Suprema, está resolvió entendiendo que si bien debía reconocerse al Poder administrador la atribución de dejar sin efecto los actos contrarios a las leyes no cabía asignarle la atribución de declarar la inconstitucionalidad de las leyes, pues una postura contraria implicaría aceptar que el poder puede concentrarse en una sola sede.

Así se sostuvo que la administración pública debe aplicar la ley aún en el caso de que la misma fuera inconstitucional hasta tanto el Congreso la derogue<sup>7</sup>, tal como también lo marcan algunos dictámenes de la Procuración del Tesoro de la Nación<sup>8</sup>.

Ello deriva en que el Poder Ejecutivo no puede apartarse de esa ley y ejecutar directamente la Constitución sino que tiene que escoger entre las siguientes alternativas: a) Ejercer el derecho a veto; 2) plantear su inconstitucionalidad ante el Poder Judicial y, 3) Promover su derogación ante el órgano legisferante<sup>9</sup>.

Marienhoff efectúa una distinción entre la declaración de inconstitucionalidad de una ley por la administración -facultad que se encuentra vedada- y la abstención de aplicar una ley repugnante a la Carta Magna, lo cual sí estaría permitido a los fines de garantizar la supremacía constitucional<sup>10</sup>.

Por otra parte, los que consideran que la autoridad administrativa gozaría del favor de ejercer el control sostienen que la misma en el ejercicio de sus funciones se encuentra sometida a la ley y principalmente a la Constitución, lo que derivaría en la obligación de respetar y hacer respetar a las mismas, en especial al principio de supremacía ya descripto precedentemente y que se encuentra consagrado en la prescripción del artículo 31 de la Ley Fundamental<sup>11</sup>.

Ese mandato no se cumple, según Bianchi, cuando juzga la ley sino cuando la aplica y ordena que se cumpla, pues esa es su función constitucional<sup>12</sup>.

Así el tan mentado principio de jerarquía normativa lleva a establecer que toda norma debe, para resultar constitucionalmente válida, ajustarse a las jerárquicamente superiores y por ese mismo motivo, la administración pública no debe aplicar una ley si la misma es inconstitucional.

La Procuración del Tesoro reconoció la existencia de la potestad administrativa para declarar la inconstitucionalidad de la ley en los supuestos de manifiesta e indudable violación legislativa de facultades constitucionales propias del Poder Ejecutivo<sup>13</sup> o en aquellos supuestos en donde exista una tendencia jurisprudencial emanada de tribunales inferiores contraria a la validez constitucional de una ley<sup>14</sup> o frente a un pronunciamiento de la Corte Suprema en tal sentido<sup>15</sup>, siempre y cuando esa decisión judicial se encuentre firme y consentida.

---

<sup>6</sup> CSJN, Fallos: 269:243; 298:511; 311:460 y 319:1420.

<sup>7</sup> SAGÜÉS, Néstor Pedro, *Derecho Procesal Constitucional*, 5 ed., Buenos Aires, Astrea, 2007, p. 231.

<sup>8</sup> Procuración del Tesoro de la Nación. Dictámenes 64:100; 70:118; 84:102; 236:25.

<sup>9</sup> GORDILLO, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, 5 ed., Buenos Aires, Fundación de Derecho Administrativo, 2000.

<sup>10</sup> MARIENHOFF, Miguel S. *Tratado de Derecho Administrativo*, 4 ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1993, p. 430.

---

<sup>11</sup> COMADIRA, Julio R. *La posición de la administración pública ante la ley inconstitucional*, en *Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1996, p. 410.

<sup>12</sup> BIANCHI, Alberto B., *Control de Constitucionalidad*, Buenos Aires, Ábaco, 2002, p. 262 y ss.

<sup>13</sup> Procuración del Tesoro de la Nación, Dictámenes: 159:83; 168:28; 186:140 -1988-, -132-; 176:116 -1986.

<sup>14</sup> Procuración del Tesoro de la Nación, Dictámenes: 101:87.

<sup>15</sup> Procuración del Tesoro de la Nación, Dictámenes: 159:83; 168:23.

Autorizada doctrina condiciona la potestad de control constitucional por la administración pública a aquellas hipótesis en que ésta lleve adelante funciones jurisdiccionales siempre y cuando se trate de tribunales administrativos formalmente constituidos como tales y que tengan las mismas garantías que el Poder Judicial<sup>16</sup>, pudiendo incorporar como requisito que su constitución debe haber sido instrumentada por ley<sup>17</sup> y que su decisión esté sometida a control judicial posterior<sup>18</sup>, ya que a los fines de convalidar el ejercicio de facultades jurisdiccionales por las autoridades administrativas, la Corte Suprema exigió como recaudo ineludible que contra esa decisión se autorice un control judicial suficiente que permita una revisión tanto de los aspectos fácticos como jurídicos.

El máximo tribunal fue, con el tiempo, exigiendo nuevos requisitos para autorizar la constitucionalidad de la jurisdicción administrativa, ya que requirió 1) que los organismos administrativos dotados de jurisdicción hayan sido creados por ley; 2) que su independencia e imparcialidad estén aseguradas; 3) que el objetivo económico y político tenido en cuenta por el legislador para su creación haya sido razonable y, 4) que sus decisiones estén sujetas a control judicial amplio y suficiente<sup>19</sup>.

Por su parte, Bidart Campos sostiene que un tribunal administrativo puede pronunciarse sobre la inconstitucionalidad de una ley en aquellos supuestos en que una ley así lo autorice, concesión del Congreso, que según su opinión, debe ser reputada constitucional por no existir obstáculo para ello<sup>20</sup>.

Por un lado, parece irrazonable que la administración pública al momento de tomar una decisión se encuentre obligada a aplicar una ley contraria a la Carta Magna por encontrarse impedida de efectuar el control de constitucionalidad. De negarse esa

posibilidad, se estaría obligando al Poder Ejecutivo a dictar actos administrativos ilegítimos al tener que aplicar una norma contraria a la Carta Magna.

Desde otro costado, vedar esa atribución resulta más conveniente para la seguridad jurídica, pues a la gran prerrogativa que detenta la administración de poder ejecutar sus propias decisiones (Principio de ejecutoriedad), asignarle la posibilidad de efectuar el control de constitucionalidad de las leyes del órgano legisferante aparece como peligroso para el esquema de división de funciones entre los diversos poderes estatales.

Desde nuestra perspectiva, la facultad de declarar la inconstitucionalidad de las normas es una atribución del resorte exclusivo del Poder Judicial y que, incluso, ha sido considerada por la Corte Suprema como la más delicada de las funciones encomendadas a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado como última *ratio* del orden jurídico. Por tales motivos, la utilización de esa facultad por el Poder Ejecutivo sólo puede tener lugar cuando existe una autorización legislativa y el propósito perseguido al otorgarla es razonable.

Ejemplo de todo lo aquí desarrollado es el caso del Tribunal Fiscal de la Nación y la posibilidad de inaplicar normas de carácter general, la cual ha sido expresamente contemplada para el Tribunal Fiscal de la Nación en el art. 185 de la Ley 11.683 y por el art. 1164 del Código Aduanero, donde luego de vedarle la posibilidad de expedirse acerca de la validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones se le permite no aplicarlas cuando la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas. El Tribunal sostuvo que no puede pronunciarse respecto del planteo de inconstitucionalidad del decreto 1998/92 formulados por los contribuyentes, salvo que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo

<sup>16</sup> Op. citada 6. p. 262.

<sup>17</sup> Op. citada 5.

<sup>18</sup> CSJN, Fallos: 247:646.

<sup>19</sup> CSJN, Fallos: 328:651.

<sup>20</sup> BIDART CAMPOS, Germán J., Manual de la Constitución reformada, Buenos Aires, Editorial Ediar, 1996.

caso podrá seguirse la interpretación de la Corte<sup>21</sup>.

## VI. El Tribunal Fiscal de la Nación

Muy recientemente, el Tribunal Fiscal, a través de un fallo plenario<sup>22</sup> estableció que no tiene potestad para declarar la inconstitucionalidad de la ley en los casos concretos que se someten a su decisión por parte de los contribuyentes, al mismo tiempo que avaló la facultad del Poder Ejecutivo para establecer los Derechos de Exportación, conforme la delegación efectuada por el art. 755 del Código Aduanero.

Motivaron el plenario fallos contrapuestos en los cuales se analizaba la potencial inconstitucionalidad del Decreto N° 793/18, norma que reintrodujo los Derechos de Exportación a partir del 4/9/2018, y distinta a la analizada anteriormente por la Corte Suprema en la causa “Camaronera Patagónica”. Por lo que, al no contar con jurisprudencia del máximo tribunal que permita hacer una aplicación directa del criterio interpretativa en contra de la validez del decreto, el Tribunal Fiscal de la Nación se inhibió de declarar la inconstitucionalidad directa en función del impedimento contenido en el art. 1164 del Código Aduanero.

La divergencia se plantea por la resolución de un recurso de apelación deducido por la empresa Grupo Transpatagonia S.R.L., por el cual impugna la resolución administrativa que confirma los cargos formulados por la Dirección General de Aduana relativos a derechos de exportación. En dicha causa<sup>23</sup>, a través del voto del vocal Pablo Garbarino, hace lugar al planteo de inconstitucionalidad de los artículos 4 y 5 de la ley 26.351 en

razón de que los mismos imponen una mayor carga tributaria con carácter retroactivo.

El Dr. Garbarino, reiterando su jurisprudencia<sup>24</sup>, sostiene que el Tribunal Fiscal es un ente que se halla dotado de un “exclusivo rol judicial” y actúa con absoluta independencia de los poderes Ejecutivo Nacional y Legislativo Nacional, e invoca al principio de supremacía de la Constitución Nacional, en función al cual queda desplazado el criterio del artículo 1164 del Código Aduanero.

Para así decidir, el vocal instructor sigue los lineamientos de destacada doctrina<sup>25</sup>, a través de la cual se sostiene que la naturaleza del TFN debe desentrañarse partiendo de la premisa de que pese a encontrarse emplazado dentro del ámbito del Poder Ejecutivo Nacional, no surge impedimento para considerarlo como un órgano jurisdiccional separado de la administración activa en contraposición a los denominados jueces administrativos que desempeñan un rol de jueces – parte, resaltando que la norma prevista en el artículo 185 de la ley 11.683, en cuanto estatuye que la sentencia dictada por el TFN no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes ha cesado en su vigencia a partir de 1994 pues ha sido tácitamente derogada por la Convención Americana de Derechos Humanos cuando la reforma de la CN, mediante el artículo 75, inciso 22, le asignó jerarquía constitucional al igual que a otros tratados internacionales sobre los derechos humanos.

Por otra parte, se reflexiona en cuanto a que si el Tribunal Fiscal ostenta competencia para declarar la inconstitucionalidad, los procesos que se diriman ante ese ente jurisdiccional conformarán la primera instancia y la

---

<sup>21</sup> TFN “Volkswagen Argentina S.A.”, Expte. N° 18.289-A, 17/4/2009.

<sup>22</sup> TFN “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/DGA s/recurso de apelación”, Expediente. N° EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN, 26/4/2022.

<sup>23</sup> TFN “Grupo Transpatagonia S.R.L. c/DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ Recurso de Apelación”, Expediente N° 28.376-A, 29/12/2017.

---

<sup>24</sup> TFN “La Mercantil Andina Cía. Argentina de Seguros S.A. c/DGA s/apelación”, Expediente N° 23.469, 31/7/2012.

<sup>25</sup> CORTI, Arístides Horacio María, “Acerca de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad de las leyes”, en *Tribunal Fiscal de la Nación a los 50 años de su creación*, Volumen II, Buenos Aires, Fondo Editorial Consejo, 2010, páginas 117 a 142.

ocurrencia por ante la CNACAF conformará la segunda, pero si no tuviera la potestad acarrearía un déficit insalvable en orden al principio de doble instancia.

Quienes discrepan con esta postura, es decir sostienen que el Tribunal Fiscal no tiene potestad para pronunciarse sobre la validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras, se basan en que el mismo es un órgano administrativo, partiendo del principio republicano de separación de los poderes del Estado basándose en la concepción de una administración circumscripita a funciones operativas sin actividad jurisdiccional.

Más allá de esto si podrá el Tribunal Fiscal pronunciarse en ese sentido en el supuesto de que la CSJN haya declarado la inconstitucionalidad de la norma.

Esta continúa siendo la posición mayoritaria y en conclusión, la doctrina fijada por el Tribunal Fiscal de la Nación en el plenario Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. comentado tornará necesaria la judicialización de cualquier tipo de planteo sobre la validez de los Derechos de Exportación fijados por el Poder Ejecutivo, con base en la delegación contenida en el art. 755 del Código Aduanero.

## VII. La obligatoriedad de los fallos de la Corte Suprema

Cuando referimos a la preferencia de la ley lo hacemos considerando que la voluntad estatal que se manifiesta en forma de ley prevalece jurídicamente sobre toda otra manifestación positiva estatal; la ley no puede ser derogada sino por otra ley, mientras que deroga o quita eficacia a todo lo que la contradice.

Esto refiere a que una norma declarada inconstitucional por el Poder Judicial no se deroga, sino que se inaplica en el caso concreto, es decir, solamente ésta podría ser anulada por el Poder que la creó. El efecto de la declaración de inconstitucionalidad no es *erga omnes* sino que simplemente produce efectos a la situación concreta que el juez resolvió declarando la invalidez de la norma.

Respecto de los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la Constitución

Nacional no establece su obligatoriedad, no siendo vinculantes para los Tribunales, salvo lo previsto por el art. 303 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación según el cual los fallos plenarios son obligatorios para los jueces inferiores y para el Tribunal de Alzada de donde emana.

No existe norma constitucional que regule el efecto vinculante o no de las decisiones de la Corte Suprema.

Si bien es cierto que la Corte Suprema es la última intérprete de la Constitución Nacional y de las leyes que en su consecuencia se dicten, no implica que los fallos que ella dicte sean obligatorios o vinculantes para los tribunales inferiores, en tanto no existe una norma expresa que así lo disponga, más allá de que sus precedentes sean tenidos en cuenta por aquellos.

La doctrina de la obligatoriedad de los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación para los jueces y tribunales inferiores ha merecido diferentes interpretaciones de parte de la Corte, el cual fue cambiando según su integración.

Según autorizada doctrina<sup>26</sup>, del análisis de la jurisprudencia la Corte, pueden identificarse las siguientes líneas jurisprudenciales: (i) la obligatoriedad para los tribunales inferiores de lo decidido por la Corte Federal en el mismo expediente, (ii) la obligatoriedad para los tribunales inferiores de lo decidido por la Corte en otras causas.

La primera resulta en que las resoluciones que dicta la Corte Suprema en el curso de una causa deben ser obedecidas tanto por las partes como por los órganos jurisdiccionales intervinientes en la causa, disponiendo que la falta de acatamiento o desconocimiento de sus decisiones importa un agravio al orden constitucional.

La segunda línea, luego de varios vaivenes según la integración del tribunal, se revela en su *leading case* Cerámica San Lorenzo<sup>27</sup>,

<sup>26</sup> BIANCHI, Alberto B., "De la obligatoriedad de los fallos de la Corte Suprema. (Una reflexión sobre la aplicación del *stare decisis*)", Serie Especial de Derecho Constitucional, El Derecho, Tomo 200/2001, pp. 335-345.

<sup>27</sup> CSJN, Fallos: 307:1094.

consagrando la tesis afirmativa de la obligatoriedad de sus precedentes, a partir de una presunción iuris tantum de aquella, que se resume en los siguientes postulados: las sentencias de la Corte sólo deciden en los procesos concretos que le son sometidos, y su fallo no resulta obligatorio para casos análogos; pero, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquellas; y por ende, carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de la jurisprudencia de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el Tribunal en su carácter de intérprete supremo de la Constitución y de las leyes dictadas en su consecuencia.

Los tribunales inferiores pueden apartarse del criterio adoptado por la Corte si aportan nuevos argumentos conducentes a la solución y que no han sido analizados por la Corte al dictar el precedente, con lo cual, se debilita el poder vinculante del mismo.

Este precedente fue en referencia a materias de derecho común, mientras que en lo que respecta a la aplicación e interpretación del derecho local, la Corte optó por la tesis negativa de la obligatoriedad<sup>28</sup>, en donde estableció que *"...los precedentes de esta Corte carecen de fuerza general legalmente vinculante para los tribunales locales en materia de derecho público local, derecho común y derecho procesal, como una consecuencia necesaria del sistema federal adoptado por la Constitución Nacional..."*.

### VIII. El precedente Raffo

La Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió a favor de las empresas que han estado involucradas en acciones o procedimientos administrativos mediante los cuales muchos municipios pretendían percibir un tributo que reviste las características tributarias de una "tasa" sin brindar efectivamente servicio alguno al sujeto obligado a su pago<sup>29</sup>.

En Raffo, la Corte revocó un fallo del Tribunal Superior de Justicia de Córdoba que habilitaba al municipio de la Ciudad de Córdoba a cobrar la contribución sobre el comercio, la industria y a las empresas de servicios desde enero de 1995 a abril de 2000, reiterando su doctrina respecto de la aplicación de tasas municipales, mediante la cual se ha dicho que la tasa es una especie del género de los tributos, diferenciada de los impuestos y de las contribuciones especiales, estableciendo que la característica diferenciadora radica en que, para que sea precedente pretender percibir una tasa, el municipio debe prestar efectiva, real y concretamente al sujeto obligado al pago o a sus bienes o cosas o actos un servicio público divisible. Asimismo, el monto de la tasa debe guardar razonable y discreta proporción con el costo, aunque sea global, del referido servicio prestado. Asimismo, como la actora no poseía local comercial en el municipio, el máximo tribunal interpretó que si no hay local o depósito dentro del territorio municipal en donde se pueda llevar adelante la tarea de contralor de seguridad, salubridad e higiene no puede prestarse servicio individualizado alguno y por lo tanto tampoco puede pretenderse percibir la tasa.

Finalmente, la Corte especialmente destaca que sus fallos deben ser tenidos en cuenta por los tribunales inferiores y éstos deben adecuar sus decisiones a estos precedentes.

La reiteración de la arraigada doctrina jurisprudencial trazada por la Corte en materia de tasas municipales, que se ha hecho en este caso, intenta llevar un mensaje claro y directo a los tribunales inferiores que, mediante argumentos discordantes y disociados tanto de la doctrina tributaria mayoritaria como de la jurisprudencia de nuestro más alto Tribunal, han venido convalidando el accionar de los municipios en torno a la percepción de este tipo de tributos.

### IX. Conclusiones

La primera conclusión a la que podemos arribar es que la potestad de declarar la inconstitucionalidad de las normas sigue

---

<sup>28</sup> CSJN, Fallos: 304:1459.

<sup>29</sup> CSJN, Fallos: 332:1503.

siendo una atribución exclusiva del Poder Judicial salvo que exista una autorización legislativa del Congreso Nacional a la administración pública para que desempeñe esa actividad.

En segundo término, y fuera de lo afirmado precedentemente, resulta saludable que la administración pública inaplique normas generales en seguimiento de los lineamientos jurisprudenciales, ya sea de los máximos tribunales de provincia como de la Corte Suprema, siempre que se trate de decisiones que se hallen firmes y consentidas.

Por último y desde un enfoque constitucional, institucional y práctico, considero que necesariamente y por razones de seguridad jurídica, previsibilidad y hasta celeridad y economía procesal, los tribunales inferiores deben ajustarse a las decisiones de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene un grado de obligatoriedad y respeto muy importante y eficaz en la práctica, aunque menor a las leyes, sosteniendo alguna doctrina que para seguirla debe ser jurisprudencia consolidada.

Igualmente, y al no existir deber alguno de acatamiento de los precedentes de la Corte, basta para apartarse de los mismos aportar nuevos y fundados argumentos.

Razones constitucionales para que los tribunales inferiores acaten los precedentes sobran, como la igualdad y la seguridad jurídica, ya que si se toman distintas soluciones los ciudadanos no saben a qué atenerse.

Esto último se revela cuando se exige que las sentencias sean motivadas, limitando a su mínima expresión la arbitrariedad y consagrando la igualdad de los ciudadanos ante la ley.

## A 30 AÑOS DE LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1994: SUS IMPLICANCIAS EN LA “CONSTITUCIÓN TRIBUTARIA”<sup>1</sup>

Gabriela Inés Tozzini

### I. Abordaje

En este trabajo se busca exponer la implicancia de la reforma constitucional de 1994 en materia tributaria. Este abordaje nos permite referirnos a lo que denominamos como la “Constitución Tributaria” en Argentina. A nuestro entender, integrada por los preceptos constitucionales que se mantuvieron en la reforma, aquellos que se incorporaron y los que se consideraron el núcleo de coincidencias básicas para abordar a la vigente. Analizaremos en cada uno de ellos, sus efectos en estos treinta años y las cuestiones aún pendientes a treinta años de su sanción.

Consideramos que este abordaje resulta de gran importancia en esta obra que se centra en los aspectos constitucionales de la tributación en el marco del 30° aniversario de la reforma constitucional.

### II. Introducción

La reforma de la Constitución Nacional cumple este 24 de agosto 30 años desde su jura en el Palacio San José en Entre Ríos, luego de su sanción en Santa Fe el 22 de agosto de 1994. Puede afirmarse que constituye la mayor reforma operada a su texto desde 1853. Se trata de una reforma parcial y de consenso partidario.

Fue conformada por más de trescientos convencionales constituyentes, divididos en 19 bloques, quienes debatieron durante 90 días.

Decimos que es de consenso ya que su antecedente inmediato fue el Pacto de Olivos efectuado entre los representantes de los dos partidos mayoritarios. Sobre la base de ese

acuerdo, la necesidad de la reforma se plasmó por el Congreso Nacional en la ley 24309<sup>2</sup>, convocando a la Convención Constituyente, que sesionó desde el 25 de mayo hasta el 22 de agosto de 1994.

Así dispuso, art. 1°: “Declárase necesaria la reforma parcial de la Constitución Nacional de 1853 con las reformas de 1860, 1866, 1898 y 1957”.

La reforma se aprobó por unanimidad y así, renovó el pacto social.

Resulta fundamental destacar cómo dicha ley estructuró la necesidad de la reforma en especial porque de allí partiremos para delinear lo que llamamos la Constitución Tributaria.

Comenta Díaz<sup>3</sup>: “La Convención de 1994 introdujo 91 cambios en el texto histórico: agregó un nuevo capítulo, modificó 17 artículos, agregó 19 artículos, modificó de 29 incisos, agregó 8 incisos e incluyó 17 cláusulas transitorias; el Preámbulo no se tocó. En la Parte Dogmática, el Capítulo Primero “Declaraciones, Derechos y Garantías” no se modificó; se agregó un Capítulo Segundo “Nuevos Derechos y Garantías” que incluye 10 temas: En la Parte Orgánica “Autoridades de la Nación” se introdujeron la mayoría de las reformas, que incluyen 19 temas”.

La ley 24309<sup>4</sup> delimitó el ámbito de la reforma en tres grupos: aquellas cuestiones

<sup>2</sup> B.O. (31/12/1993)

<sup>3</sup> DÍAZ, Rodolfo, “A 30 años de la Reforma Constitucional de 1994 Sobre la racionalidad del Pacto de Olivos”, en *Revista de derecho constitucional*, El Derecho, mayo 2024, nro. 51, p. 5.

<sup>4</sup> Ley 24309 art. 4°: “La Convención Constituyente se reunirá con el único objeto de considerar las reformas al texto constitucional incluidas en el núcleo de coincidencias básicas y los temas que también son habilitados por el Congreso Nacional para su debate, conforme queda establecido en los artículos 2° y 3° de la presente ley de declaración.”

<sup>1</sup> Ver por más: BULIT GOÑI, Enrique G., *Constitución nacional y tributación local*, Buenos Aires, AD-HOC, 2009.

que podían modificarse y en las que se permitía debatir libremente para ello; las que solamente podían ser votadas en bloque por sí o por no sin debate, lo que denominó el "núcleo de coincidencias básicas"<sup>5</sup>. Y las prohibidas, con indicación expresa de ello como son los artículos 1° a 35, reserva efectuada por los firmantes del Pacto de Olivos que tuvieron la precaución de preservar la parte dogmática de la Constitución, con lo que evitaron el riesgo de alterar principios, derechos y garantías y, el Congreso, con la citada ley 24309<sup>6</sup>, al establecer tal prohibición expresa de su reforma.

Pero en ese reparto podría mencionarse, a nuestro entender, un cuarto grupo integrado por aquellos preceptos que se mantuvieron intactos en su sustancia –si bien algunos con otra numeración o mínimos cambios–.

### **III. Los aspectos tributarios de la reforma constitucional**

Por una cuestión de orden por su ubicación constitucional comenzaremos con el análisis de esa primera parte de la Constitución Nacional – en adelante CN– que no se modificó por prohibición expresa de la ley si bien de algún modo se alteró, pero no para quitar derechos, sino para agregar otros

---

<sup>5</sup> Ley 24309: art. 5°: "La Convención podrá tratar en sesiones diferentes el contenido de la reforma, pero los temas indicados en el artículo 2° de esta ley de declaración deberán ser votados conjuntamente, entendiéndose que la votación afirmativa importará la incorporación constitucional de la totalidad de los mismos, en tanto que la negativa importará el rechazo en su conjunto de dichas normas y la subsistencia de los textos constitucionales vigentes."

<sup>6</sup> Ley 24309 art. 7°: "La Convención Constituyente no podrá introducir modificación alguna a las Declaraciones, Derechos y Garantías contenidos en el Capítulo Único de la Primera Parte de la Constitución Nacional." Lo que se reafirma con el art. 6°: "Serán nulas de nulidad absoluta todas las modificaciones, derogaciones y agregados que realice la Convención Constituyente apartándose de la competencia establecida en los artículos 2° y 3° de la presente ley de declaración."

nuevos, con la inclusión de un Capítulo Segundo de "Nuevos Derechos y Garantías". Para continuar con el "núcleo de coincidencias básicas" de votación en bloque y sin debate y concluir con los que se "habilitaron para su modificación con debate".

#### **III.1.A. Los preceptos de modificación prohibida**

La ley 24309 estableció expresamente en el artículo 7°: "La Convención Constituyente no podrá introducir modificación alguna a las Declaraciones, Derechos y Garantías contenidos en el Capítulo Único de la Primera Parte de la Constitución Nacional." Y bajo sanción de nulidad, conforme lo dispuesto en el art. 6° de dicha ley. En efecto, no se admitió ir en desmedro o poner en jaque dicha declaración, pero sí se habilitó a incorporar nuevos Derechos y Garantías. Así el art. 3° de la ley 24309, permitió pese a la exigencia de mantener incólume la primera parte de la Constitución Nacional: "b) Incorporar un nuevo capítulo a la Primera Parte de la Constitución Nacional con cuatro artículos". Esto se tratará al analizar dicho punto.

Lo que no se modificó tiene para el Derecho Tributario gran importancia porque implica que se ratificó, aún con más fuerza.

A continuación, analizaremos los preceptos de este grupo que tienen implicancia en materia tributaria, declarado inmutable de la parte dogmática.

"Artículo 1°.- La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, según la establece la presente Constitución".

Esta norma encuadra los aspectos constitucionales vertebrales de la tributación en Argentina. En efecto, refiere a la división de poderes y a la representatividad del Congreso, lo que indica a las claras la exigencia de reserva de ley. Principio no meramente formal sino sustancial, que indica la necesidad de que sea el pueblo, a través de sus representantes, el que disponga qué tributos establecer –tipificando todos sus elementos– y cuales exonerar o beneficiar. Justamente la reforma constitucional de 1994 vino a reforzar este

principio al mantener inmutable la parte dogmática y al introducir sendas modificaciones en el núcleo de coincidencias básicas y en los temas habilitados para reformas con debate, todo conforme se cita en el presente.

Dicho principio ha tenido un enorme desarrollo por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación –en adelante CSJN– antes y después de esta reforma constitucional y hasta la actualidad.

Al respecto comenta Casás<sup>7</sup>: “Cuando la exigencia de ley formal material para disciplinar los aspectos sustantivos del derecho tributario (creación, modificación, exención, derogación de tributos, y configuración de sus elementos estructurales) encuentra sustento explícito en la Constitución, y tal ordenamiento, por una clara diferenciación entre el poder constituyente y los poderes constituidos, reviste carácter rígido e inderogable por ley ordinaria, podemos afirmar que nos encontramos en presencia de un sistema jurídico en el cual impera el principio de reserva de ley tributaria. (...) El principio, receptado por la mayoría de las constituciones decimonónicas, va más allá del mero consentimiento medieval a la creación de tributos y se sostiene en la forma representativa y republicana de gobierno (conf. Fallos: 182:411) que consagra la división de poderes (órganos y funciones) y en el principio de autonormación en razón del cual, en los estados social y democráticos de Derecho, los ciudadanos libres constituidos en cuerpo electoral eligen a sus representantes y ‘los habilitan para votar los recursos necesarios para el sostenimiento de la comunidad políticamente organizada’.

El principio de reserva de ley en materia tributaria responde a afirmar que los tributos sólo pueden establecerse a través de una ley y que, en el sistema de división de poderes propio de la república, tal facultad corresponde al Poder Legislativo. Rige en materia tributaria el principio de legalidad o de

reserva de ley en forma absoluta el que también se encuentra en los artículos 4, 9, 17, 19, 39, 52, 75, incs. 1 y 2, 76, 80 y 99, inc. 3, de la CN. Responde al principio de autoimposición.

Así, del juego de los arts. 4º y 17 de la CN, surge de modo diáfano e irrefutable que el único órgano competente para crear y modificar tributos es el Congreso Nacional pues “Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4º” (art. 17), en efecto, se trata de “las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población” el Congreso imponga para proveer los gastos de la Nación a las que alude el art. 4 o cuando establece cómo se conforma el Tesoro nacional.

Asimismo, esta norma, al indicar la forma republicana establece la división de poderes e implica el diseño y exigencia de un sistema judicialista para el ejercicio de la actividad jurisdiccional, complementado por los artículos 29 y 109 –el que también debe cumplirse a la hora de reglamentar el derecho a la tutela judicial efectiva en materia tributaria previsto en los arts. 18 y 75 inc. 22 de la CN al incorporar los tratados internacionales tuitivos de derechos humanos como la Convención Americana sobre Derechos Humanos, lo que se ampliará en el presente-.

Resulta importante destacar en este punto lo fallado por la CSJN en la causa “AFIP c/Intercorp SRL”<sup>8</sup>, donde sostuvo: “El art. 92 de la ley 11.683 es inconstitucional pues contiene una inadmisibles delegación en cabeza del Fisco Nacional, de atribuciones que hacen a la esencia de la función judicial, dado que el esquema diseñado en el precepto, al permitir que el agente fiscal pueda, por sí y sin necesidad de esperar siquiera la conformidad del juez, disponer embargos, inhibiciones o cualquier otra medidas sobre bienes y cuentas del deudor, ha introducido una sustancial modificación del rol del magistrado en el

<sup>7</sup> CASÁS, José O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, AD-HOC, Buenos Aires, 2002, p. 237.

<sup>8</sup> Ver por más: TOZZINI, Gabriela I., *Tutela judicial efectiva en materia tributaria*, Buenos Aires, AD-HOC, 2023.

proceso, quien pasa a ser un mero espectador que simplemente es 'informado' de las medidas que una de las partes adopta sobre el patrimonio de la contraria"<sup>9</sup>.

Finalmente, este precepto también se refiere a la forma federal, en este punto no puede soslayarse la expresa mención del federalismo fiscal que la reforma viene a regular en forma expresa al incorporar en el art. 75 inc. 2° la coparticipación federal de impuestos con rango constitucional –todo como se desarrolla en el presente- y a su exigencia de dictado en la cláusula transitoria sexta. Y manteniendo expresamente los preceptos relativos al reparto de potestad tributaria entre Nación y Provincias y CABA, conforme se desarrolla en los puntos respectivos a abordar.

"Artículo 4°.- 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".

Este precepto refuerza el anterior al indicar el reparto de potestades tributarias indicando que los derechos de exportación e importación corresponden al Estado nacional y de ese modo, con la indicación de que corresponde al Congreso el establecimiento de ellos y de las demás contribuciones, ratifica otra vez la exigencia de reserva de ley y principio de legalidad tributaria. Insinúa también el principio de capacidad contributiva que se complementa con los arts. 28 y 33 de la CN.

"Artículo 5°.- 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 administración de justicia, su *régimen municipal*, y la educación primaria. Bajo de

estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones" (el destacado es del presente).

Como puede advertirse la CN, aún antes de la reforma señalaba en forma expresa la necesidad de asegurar el "régimen municipal" por parte de las Provincias. Este precepto se sumaba al entonces vigente art. 106, el que luego de la reforma de 1994 es reemplazado por el art. 123 y que indica la necesidad de que se garantice en las Constituciones de Provincia -y ahora también de CABA- la autonomía municipal.

Por su parte los siguientes artículos resultaron fundamentales para la unión nacional y luego para lograr el funcionamiento del federalismo fiscal, que como tales la reforma mantuvo: "Artículo 9°.- En todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso"; "Artículo 10.- 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 clases, despachadas en las aduanas exteriores"; "Artículo 11.- 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"; "Artículo 12.- Los buques destinados de una provincia a otra, no serán obligados a entrar, anclar y pagar derechos por causa de tránsito, sin que en ningún caso puedan concederse preferencias a un puerto respecto de otro, por medio de leyes o reglamentos de comercio".

La prohibición de las aduanas interiores, derechos de paso, libertad de circulación y comercio sin tarifas diferenciales implican límites a la potestad tributaria local también relacionados con la cláusula del comercio, ya presente, en el texto constitucional si bien con

---

<sup>9</sup> CSJN, 15/6/2010, Fallos 333:935.

la reforma asume una numeración diferente en el art. 75 inc. 13).

Por su parte, los artículos, 14, 16, 17, 18, 19 indican para el Derecho Tributario límites a la potestad tributaria nacional y local y regulan de este modo los principios constitucionales de la tributación, tales como la libertad de ejercer actividad o industria, de trabajar, la igualdad frente a las cargas públicas, generalidad, la no confiscatoriedad, la capacidad contributiva, el debido proceso y derecho a no autoinculparse y otra vez en muchos de ellos refuerza la legalidad.

Los artículos 20 y 25 refuerzan el principio de igualdad en materia tributaria entre extranjeros y nacionales y la prohibición de cargas impositivas extras por su condición.

“Artículo 28.- Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”.

Indica la razonabilidad aplicable en materia tributaria y el límite a la reglamentación por parte del Poder Ejecutivo necesario para preservar la reserva de ley.

“Artículo 29.- El Congreso no puede conceder al Ejecutivo nacional, ni las Legislaturas provinciales a los gobernadores de provincia, facultades extraordinarias, ni la suma del poder público, ni otorgarles sumisiones o supremacías por las que la vida, el honor o las fortunas de los argentinos queden a merced de gobiernos o persona alguna. Actos de esta naturaleza llevan consigo una nulidad insanable, y sujetarán a los que los formulen, consientan o firmen, a la responsabilidad y pena de los infames traidores a la patria”.

Esta norma propia de la historia institucional del país establece un límite al Congreso para evitar leyes que violen la división de poderes reforzando así el sistema judicialista, y la reserva de ley en materia tributaria.

“Artículo 31.- 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”.

Refiere a la supremacía constitucional, la que se refuerza para las Provincias y CABA, en el art. 128 de la Constitución. Principio con impacto en los límites a la potestad tributaria local y por ello también en el federalismo fiscal. También hace referencia al límite impuesto por los Pactos preexistentes como el que expresamente menciona.

“Artículo 33.- 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”.

Este precepto indica el reconocimiento de los derechos implícitos como seguridad jurídica y otros, también limitantes de la potestad tributaria del Estado nacional, provincial y municipal.

### **III.1.B. Lo que se mantuvo intacto en su sustancia si bien con otra numeración**

En este subgrupo se encuentran los preceptos que mantuvieron su redacción originaria y a la vez se reiteraron con la reforma si bien con una numeración diferente y en algunos casos pequeñas diferenciaciones que no alteran su sustancia.

Al respecto, pueden mencionarse los siguientes que tienen implicancia en la materia tributaria.

“Artículo 52.- A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas” (antes art. 44).

Indica a la Cámara de origen en materia tributaria lo que ratifica otra vez la reserva de ley como el eje central del texto constitucional para establecer los tributos como exclusiva potestad de la Cámara Diputados, es decir, de la Cámara que representa directamente al pueblo por oposición al Senado que representa a las provincias y a la CABA. Reafirma además los principios republicanos.

La reforma exceptúa de ello a lo referido a la coparticipación de impuestos asignándosela a

la Cámara de Senadores en el art. 75 (antes art. 67) inc. 2° de la CN.

"Artículo 75.- Corresponde al Congreso: (...) 12. Dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados, sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones; 13. Reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí (en el texto anterior lo limitaba al comercio marítimo, luego de la reforma de 1994 abarca todo tipo de comercio en sentido genérico, lo que incluye como siempre al transporte); (...) 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".

Estos preceptos, ya existentes antes de la reforma, regulan de algún modo la distribución de potestades en el estado federal. Los dos primeros preceptos operan como límite a la potestad tributaria local y refieren a la cláusula de los códigos y la del comercio<sup>10</sup> que tanta jurisprudencia ha generado por parte de la CSJN cada vez que por razones de potestad tributaria local resultan violadas (así, en materia de prescripción "Filcorsa"<sup>11</sup>, "Casa Cassma

S.R.L."<sup>12</sup> y "Alpha Shipping"<sup>13</sup> –entre muchísimos otros–; y respecto a la cláusula del comercio "Argenova"<sup>14</sup> y "Transporte Provincial Rosarina"<sup>15</sup> –entre otros<sup>16</sup>–).

El tercero refiere a la facultad que se le concede al Congreso de la Nación para apartarse del principio de generalidad en materia tributaria y establecer beneficios o minoraciones en los tributos. En realidad, antes de la reforma la norma se encontraba en el inciso 16) y luego podría afirmarse que se desdobra en el inciso 18) transcripto en el inciso 19) con algunos agregados o modificaciones que no alteran su sustancia.

"Artículo 109.- En ningún caso el presidente de la Nación puede ejercer funciones judiciales, arrogarse el conocimiento de causas pendientes o restablecer las fenecidas" (antes art. 95).

El artículo transcripto indica la prohibición de funciones jurisdiccionales por la administración, resultando de enorme importancia a la hora del diseño de los procesos tributarios los que se presentan contrarios a esta prohibición. En efecto, en el procedimiento tributario federal se exige el agotamiento de la vía administrativa para acceder a la judicial y, por ello, con ejercicio de funciones jurisdiccionales por parte de la administración tributaria y con un Tribunal Fiscal de la Nación enmarcado en el Poder Ejecutivo y no en el Judicial.

El ejercicio de funciones jurisdiccionales por la administración fue, en un primer momento, prohibido también por la CSJN<sup>17</sup> y luego admitido, si bien con determinadas exigencias<sup>18</sup>. Más recientemente parece

---

<sup>10</sup> Con relación a este tema ver por más, REVILLA, Pablo, "La necesaria armonía entre la cláusula comercial, el poder de policía local y la tasa de abasto", *Práctica profesional*, La Ley, 2006-19, p. 34.

<sup>11</sup> CSJN, 30/09/2003, Fallos: 326:3899.

<sup>12</sup> CSJN, 26/03/2009, Fallos: 332:2108

<sup>13</sup> CSJN, 07/03/2023, Fallos: 346:103.

<sup>14</sup> CSJN, 14/12/2010, Fallos: 333:2367.

<sup>15</sup> CSJN, 25/09/2001, Fallos: 324:3048.

<sup>16</sup> CSJN, 9/12/1993, Fallos: 316:2865, y más.

<sup>17</sup> CSJN: "Criminal c/ Ríos, Ramón y otro" (04/12/1863, Fallos: 1:32); "Isabel A. de Elortondo" (1888, Fallos: 33:162).

<sup>18</sup> CSJN: "López de Reyes" (1959, Fallos: 244:548); "Fernández Arias" (1960, Fallos 247:646); "Ángel Estrada y Cía. SA" (05/04/2005, Fallos: 328:651).

retomar el sistema judicialista, especialmente en materia infraccional<sup>19</sup>.

Asimismo, los artículos 116, 117 y 127 de la CN luego de la reforma (antes 100, 101 y 109) indican lo referido a la competencia federal y competencia originaria de la Corte, de enorme implicancia en materia tributaria, incluso de temas locales.

“Artículo 126.- Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación. No pueden celebrar tratados parciales de carácter político; ni expedir leyes sobre comercio, o navegación interior o exterior; ni establecer aduanas provinciales; ni acuñar moneda; ni establecer bancos con facultad de emitir billetes, sin autorización del Congreso Federal; ni dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería, después que el Congreso los haya sancionado; ni dictar especialmente leyes sobre ciudadanía y naturalización, bancarrotas, falsificación de moneda o documentos del Estado; ni establecer derechos de tonelaje; ni armar buques de guerra o levantar ejércitos, salvo el caso de invasión exterior o de un peligro tan inminente que no admita dilación dando luego cuenta al Gobierno federal; ni nombrar o recibir agentes extranjeros” (antes 108).

Otra vez, reitera los límites a la potestad tributaria local para el armónico funcionamiento del federalismo fiscal que la reforma constitucional no modificó.

### III.2. Núcleo de coincidencias básicas<sup>20</sup>

Asimismo, la ley declarativa de la necesidad de reforma constitucional presentó una novedad sorprendente, cual fue el llamado “núcleo de coincidencias básicas”, referido a trece puntos que debían votarse sin división posible y en bloque, todo por “sí” o por “no”.

<sup>19</sup> CSJN, 6/3/2007, “López, Ramón”, Fallos: 330:399.

<sup>20</sup> Ver por más en este punto, GARCÍA LEMA, Humberto y PAIZAO, Enrique, “Las reformas del sistema institucional. El núcleo de coincidencias básicas”, en ROSATTI, Horacio, BARRA, Rodolfo, GARCÍA LEMA, Alberto, MASNATTA, Héctor, PAIXAO, Enrique y QUIROGA LAVIÉ, Humberto, *La Reforma de la Constitución explicada por miembros de la Comisión Redactora*, Santa Fe, Rubinzal Culzoni, 1994, p. 291 y ss.

Por eso se lo denominó la cláusula “cerrojo”. De este modo, constituyó el eje central o espíritu de la reforma permitiendo asegurar el consenso político arribado. Se encuentra regulado en el art. 2º de la ley 24309, en su segunda parte que dispone: “La Convención Constituyente podrá: a) Modificar los siguientes artículos: 45, 46, 48, 55, 67 (inciso 27), 68, 69, 70, 71, 72, 76, 77, 78, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86 (incisos 1, 3, 5, 10, 13, 20), 87 y 99. b) Reformar el Capítulo IV, Sección II, Parte Segunda de la Constitución Nacional. c) Incorporar dos nuevos incisos al artículo 67, un nuevo inciso al artículo 86, un nuevo artículo en un nuevo capítulo de la Sección IV de la Parte Segunda de la Constitución Nacional y un nuevo artículo en el Capítulo I de la Sección III de la Parte Segunda de la Constitución Nacional. d) Sancionar las cláusulas transitorias que fueren necesarias. *La finalidad, el sentido y el alcance de la reforma que habilita este artículo 2 se expresa en el contenido del Núcleo de Coincidencias Básicas que a continuación se detalla*” (lo destacado es del presente).

Se trata de un conjunto de trece temas o puntos allí reunidos que tuvo carácter indivisible y hermético. Estos son: atenuación del sistema presidencialista, con ello la creación de la figura del Jefe de Gabinete que, en lo que importa al análisis tributario, se le asignó en el art. 100 de la CN inc. 6º: “Hacer recaudar las rentas de la Nación y ejecutar la ley de presupuesto nacional” e inc. 10: “Supervisa el ejercicio de la facultad del jefe de gabinete de ministros respecto de la recaudación de las rentas de la Nación y de su inversión, con arreglo a la ley o presupuesto de gastos nacionales”.

En este punto cabe mencionar que se reglamentaron estas normas por única vez por Decreto del PEN Nº 90/2001<sup>21</sup> que transfirió la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) de la órbita del Ministerio de Economía al ámbito del Jefe de Gabinete como dispone la CN. Pero dicha norma fue derogada

<sup>21</sup> B.O. 29/01/2001.

por el mismo Poder Ejecutivo por Decreto 617/2001<sup>22</sup> volviendo a dicho Ministerio.

A la vez se acordó que el Poder Ejecutivo: "Es el jefe supremo de la Nación, jefe del gobierno, y responsable político de la administración general del país". Y la reducción del mandato presidencial a 4 años, pero con reelección.

Otros, fueron el principio de libertad de cultos; asimismo, la elección directa de tres senadores, dos por la mayoría y uno por la primera minoría, por cada provincia y por la Ciudad de Buenos Aires (CABA), y la reducción de los mandatos de quienes resulten electos; la elección directa por doble vuelta del presidente y vicepresidente de la Nación; la elección directa del intendente de la CABA y la reforma de la ciudad de Buenos Aires, así indica: "La ciudad de Buenos Aires será dotada de un status constitucional especial, que le reconozca autonomía y facultades propias de legislación y jurisdicción".

En efecto, la reforma de 1994 constitucionalizó el nuevo estatus de la CABA equiparándola con las Provincias lo que tiene una enorme implicancia en materia tributaria puesto que se reconoce de este modo la potestad tributaria en igualdad con las Provincias respecto del criterio de reparto y facultades reservadas y delegadas.

Así en el artículo 75 inc. 2º al regular la coparticipación dispone: "... La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará ...".

Dicho estatus equiparable con las Provincias se plasma también en el inc. 31 que dispone: "Disponer la intervención federal a una provincia o a la ciudad de Buenos Aires."; lo que se reitera en punto a la facultad del Presidente en el art. 99 inc. 20.

En igual sentido, en el art. 124: "(...) La ciudad de Buenos Aires tendrá el régimen que se establezca a tal efecto. (...)"; art. 125 segunda parte con igualdad respecto de las Provincias: "Las provincias y la ciudad de Buenos Aires pueden conservar organismos

de seguridad social para los empleados públicos y los profesionales; y promover el progreso económico, el desarrollo humano, la generación de empleo, la educación, la ciencia, el conocimiento y la cultura." Y principalmente en el art. 129: "La ciudad de Buenos Aires tendrá un régimen de Gobierno autónomo con facultades propias de legislación y jurisdicción, y su jefe de gobierno será elegido directamente por el pueblo de la ciudad.

Una ley garantizará los intereses del Estado nacional mientras la ciudad de Buenos Aires sea capital de la Nación.

En el marco de lo dispuesto en este artículo, el Congreso de la Nación convocará a los habitantes de la ciudad de Buenos Aires para que, mediante los representantes que elijan a ese efecto, dicten el Estatuto Organizativo de sus instituciones".

Asimismo, respecto de las Cláusulas Transitorias, en la Séptima dispone: "El Congreso ejercerá en la ciudad de Buenos Aires mientras sea capital de la Nación las atribuciones legislativas que conserve con arreglo al Artículo 129. (Corresponde al Artículo 75 inc. 30)."; y, Decimoquinta: "Hasta tanto se constituyan los poderes que surjan del nuevo régimen de autonomía de la ciudad de Buenos Aires, el Congreso ejercerá una legislación exclusiva sobre su territorio, en los mismos términos que hasta la sanción de la presente.

El jefe de Gobierno será elegido durante el año mil novecientos noventa y cinco.

La ley prevista en los párrafos segundo y tercero del Artículo 129, deberá ser sancionada dentro del plazo de doscientos setenta días a partir de la vigencia de esta Constitución.

Hasta tanto se haya dictado el Estatuto Organizativo la designación y remoción de los jueces de la ciudad de Buenos Aires se regirá por las disposiciones de los arts. 114 y 115 de esta Constitución. (Corresponde al Artículo 129)".

---

<sup>22</sup> B.O. 15/05/2001.

Cabe afirmar en este punto siguiendo a Naveira de Casanova<sup>23</sup>, que: “se puede decir que la CABA goza de las mismas competencias que cualquiera otra provincia del país, con la limitación que pueda provenir de la legislación del Congreso Nacional en ejercicio de la potestad de garantizar los intereses de la Nación<sup>24</sup>, ligados al hecho circunstancial de que sea la Capital Federal”.

De este modo la CABA se encuadra en una situación de pares con las demás Provincial frente a la coparticipación y a su intervención en el debate para su modificación.

Al respecto, la CSJN<sup>25</sup> afirmó que, a partir de la reforma constitucional, CABA asumió un nuevo estatus constitucional de autonomía conforme el art. 129; la llamó una “ciudad constitucional federada”.

Otra cuestión central para destacar en este desarrollo por parte de la reforma de 1994 es la referida a la incorporación de la regulación de la facultad presidencial de dictar reglamentos de necesidad y urgencia y los procedimientos para agilización del trámite de discusión y sanción de las leyes. En este punto, en lo que interesa al Derecho Tributario, es que la reserva de ley en esta materia integra ese núcleo esencial de coincidencias básicas, con indicaciones de la Comisión Bicameral y de la legislación delegada. Y en esa misma dirección también se incorporó la limitación de la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo.

En efecto, expresamente se incorporaron estas dos cuestiones en los siguientes artículos:

“Artículo 76.- Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca.

La caducidad resultante del transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior no importará revisión de las relaciones jurídicas nacidas al amparo de las normas dictadas en consecuencia de la delegación legislativa<sup>26</sup>.

Complementado luego por la Cláusula transitoria octava como se desarrolla en el presente.

Al respecto, la que suscribe conjuntamente con Vitelleschi, sostenemos que “La declaración de emergencia en materia tributaria no encuentra razón válida, sino que, por el contrario, solamente encierra una aviesa maniobra para justificar la delegación legislativa en dicha materia. Y menos aún por vía de un DNU del PEN. La facultad legislativa en materia tributaria es indelegable en forma absoluta, sin admitir ninguna excepción, ni siquiera la emergencia. Ello por la plena vigencia del principio de reserva de ley en materia tributaria que tiene su centro en la representatividad, reforzado con la prohibición del dictado de DNU y más aún por imperio de la marcada exigencia constitucional de la división de poderes del sistema republicano de gobierno. El texto constitucional es muy claro y contundente. Quizás la mayor laxitud y apartamiento de dicho principio se fue generando por la jurisprudencia de la CSJN con la bandera de la llamada ‘delegación impropia’. Algo semejante a lo sucedido en materia de división de poderes respecto de la facultad exclusiva del Poder Judicial para ejercer funciones jurisdiccionales y la expresa prohibición al PEN (art. 109, CN). Si bien en sus primeros fallos la Corte no admitió la delegación de dichas facultades en el PEN, aferrada al texto constitucional, luego fue admitiéndolo con ciertas exigencias y así se desfiguró también la división de poderes<sup>27</sup>”.

<sup>23</sup> NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., *Derecho tributario*, 4º ed., CABA, Estudio, 2020, p. 167.

<sup>24</sup> Ver al respecto ley 24588 (B.O. 30/11/1995).

<sup>25</sup> En especial a partir de CSJN “Gobierno de la CABA c/ Córdoba s/ Ejecución fiscal” 9/04/2019, Fallos: 342:533. De algún modo cabe citar también Fallos: 339:1342.

<sup>26</sup> Ver más sobre el desarrollo de este punto: REVILLA, Pablo, “Delegación legislativa vedada para los aspectos sustanciales del tributo: art. 76 de la CN”, *PET*, nro. 290, LEXCO FISCAL, 2003.

<sup>27</sup> TOZZINI, Gabriela I. y VITELLESCHI, Ignacio E., “Los instrumentos de la ‘emergencia’ en materia tributaria”, en *Suplemento constitucional nro. 1: La normativa de emergencia, los controles y los cambios estructurales*, La Ley, 2023., pág. 62.

Al respecto, la jurisprudencia de la CSJN<sup>28</sup> ha sido muy clara y contundente respecto de la prohibición de delegación legislativa en materia tributaria.

En efecto, la reforma constitucional refuerza la reserva de ley en materia tributaria así se advierte con la regulación del dictado de los Decretos de Necesidad y Urgencia –DNU–. Así dispone:

“Artículo 99.- El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones: (...) 3. Participa de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y hace publicar.

El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo.

Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o de régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros.

El jefe de gabinete de ministros personalmente y dentro de los diez días someterá la medida a consideración de la Comisión Bicameral Permanente, cuya composición deberá respetar la proporción de las representaciones políticas de cada Cámara. Esta comisión elevará su despacho en un plazo de diez días al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento, el que de inmediato considerarán las Cámaras. Una ley especial sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara regulará el trámite y los alcances de la intervención del Congreso”.

---

<sup>28</sup> CSJN: “Selcro SA” (21/10/2003, Fallos: 326:4251); “Colegio Público de Abogados” (04/11/2008, Fallos: 331:2406); y, muy especialmente, “Camaronera Patagónica” (15/04/2014, Fallos: 337:388).

Es el único precepto que menciona el instituto de la emergencia el que, sin embargo, se viene utilizando en el país desde hace casi dos décadas y se encuentra vigente en la actualidad<sup>29</sup>.

Figura también, la creación por ley especial del Consejo de la Magistratura para la selección de los jueces federales (art. 114); los criterios de remoción de magistrados federales (art. 115), el control de la administración pública a cargo del Congreso en base a dictámenes de la Auditoría General de la Nación (art. 85) y finalmente lo referido a la intervención federal (art. 75 inc. 31 y 99 inc. 20).

### **III.3. Lo que se habilitó para modificar con debate**

La ley de reforma constitucional establece en el artículo 3º: “Se habilitan también para su debate y resolución en la Convención Constituyente los puntos que se explicitan y los artículos que se discriminan a continuación: A tal efecto la Convención Constituyente podrá: a) Modificar los artículos 63, 67, 106, 107 y 108. b) Incorporar un nuevo capítulo a la Primera Parte de la Constitución Nacional con cuatro artículos y un nuevo capítulo a la Segunda Parte de la Constitución Nacional con cuatro artículos y un nuevo inciso al artículo 86 de la Constitución Nacional. c) Sancionar las disposiciones transitorias necesarias”.

Así, el Congreso nacional habilitó a la Convención Constituyente a debatir sobre los siguientes temas: a) fortalecimiento del régimen federal; b) autonomía municipal; c) posibilidad de incorporación de la iniciativa y de la consulta popular como mecanismos de democracia semidirecta; d) posibilidad de establecer el acuerdo del senado para la designación de ciertos funcionarios de organismos de control y del banco central, excluida la auditoría general de la nación; e) actualización de las atribuciones del congreso y del poder ejecutivo nacional previstas en los artículos 67 y 86, respectivamente, de la

---

<sup>29</sup> DNU 70/2023 (B.O. 21/12/2023).

constitución nacional; f) establecer el defensor del pueblo; g) ministerio público como órgano extrapoder; h) facultades del congreso respecto de pedidos de informes. Interpelación y comisiones de investigación; i) institutos para la integración y jerarquía de la preservación del medio ambiente. Y jerarquía de los tratados internacionales; j) garantías de la democracia en cuanto a la regulación constitucional de los partidos políticos, sistema electoral y defensa del orden constitucional; k) preservación del medio ambiente; l) creación de un consejo económico y social con carácter consultivo; ll) adecuación de los textos constitucionales a fin de garantizar la identidad étnica y cultural de los pueblos indígenas; m) defensa de la competencia, del usuario y del consumidor; n) consagración expresa del habeas corpus y del amparo; ñ) implementar la posibilidad de unificar la iniciación de todos los mandatos electivos en una misma fecha.

Este grupo abarca la incorporación de los Nuevos Derechos y Garantías, en los artículos 36 a 24, el de usuarios y consumidores, el medio ambiente sano, el amparo, el habeas corpus, el habeas data y el secreto de las fuentes periodísticas, entre otros. Otros puntos apuntaron a mecanismos de democracia semidirecta, como la consulta y la iniciativa popular (arts. CN 39 y 40)<sup>30</sup>.

<sup>30</sup> MÁRQUEZ, Pablo, "A 30 años...", EDCO ob. cit., p. 8, sostiene: "La reforma constitucional creó un capítulo nuevo en la primera parte, titulado 'Nuevos derechos y garantías', donde se introdujeron artículos nuevos (...) 1. Defensa de la Constitución y la democracia. Criminaliza los golpes de Estado. 2. Derechos políticos. establece que el "sufragio es universal, secreto y obligatorio" (art. 37). 3. Partidos políticos. Creación libre, organización interna democrática, sostenimiento económico por el Estado, transparencia económica (art. 38). 4. Iniciativa legislativa popular. Derecho de grupos que reúnan a más del 3% del padrón a presentar proyectos de ley (art. 39). 5. Consulta popular. Vinculante para el caso de proyectos de ley y no vinculante para otras propuestas. 6. Derechos ambientales. Incluye la obligación de recomponer el daño ambiental. 7. Derechos de consumidores y usuarios. Incluye el derecho a "una información adecuada y veraz", a la "libertad de elección" y a

En este punto cabe destacar que la incorporación expresa del habeas corpus, habeas data y del amparo, incluso de inconstitucionalidad por omisión, el colectivo ya sea de intereses de dicha índole o de individuales homogéneos, tiene una enorme implicancia respecto de la tutela judicial efectiva en materia tributaria más aún frente a un procedimiento con la exigencia del agotamiento de la vía administrativa para acceder a la judicial. En igual sentido respecto del habeas data<sup>31</sup> que trasunta también en el marco del sistema republicano el derecho al acceso a la información pública. Incorporaciones de garantías en base a la Convención Americana de Derechos Humanos.

El habeas data fue reglamentado por la ley 27275<sup>32</sup> para garantizar la obtención de datos de los poderes públicos y la transparencia, resulta de gran operatividad en materia tributaria, así, ha sido invocada por un contribuyente contra el fisco nacional para la obtención de los datos de que se valen los algoritmos utilizados por el fisco para considerar que un contribuyente debe encuadrarse en una base de "no confiables" y la justicia le ha hecho lugar<sup>33</sup>.

Asimismo, al dejar fuera de la iniciativa popular la cuestión tributaria vuelve a testimoniar la prevalencia del principio de reserva de ley a favor exclusivamente del Poder legislativo (art. 39: "No serán objeto de iniciativa popular los proyectos referidos a reforma constitucional, tratados internacionales, tributos, presupuesto y materia penal").

"condiciones de trato equitativo y digno". 8. Recursos sumarísimos. Para violaciones flagrantes de los derechos constitucionales. 9. Pueblos indígenas. Reconoce la preexistencia étnica y cultural de los pueblos indígenas argentinos." 10. Acción positiva. Ordena medidas para garantizar la aplicación real de los derechos constitucionales.

<sup>31</sup> En este punto debe destacarse que la Corte IDH ha reconocido el derecho a la información como un derecho humano fundamental en el caso "Claude Reyes vs. Chile" (19/09/2006, Serie C nro. 151).

<sup>32</sup> B. O. (29/09/2016)

<sup>33</sup> CNACAF, Sala II, 18/11/2022, "Agraco SA c/ AFIP".

La incorporación de la figura del Defensor del Pueblo de la Nación en el art. 86<sup>34</sup> tiene implicancia positiva en la relación fisco contribuyente y su no nombramiento indica una inconstitucionalidad por omisión, al mantener vacante por aproximadamente más de once años el cargo que, constituye un importante organismo de control de la administración pública y tiene legitimación procesal para defender y proteger los derechos humanos y demás derechos, garantías e intereses tutelados por la CN.

En igual sentido resulta de enorme importancia para el debido proceso legal en materia penal tributaria la creación en el art. 120<sup>35</sup> de la CN como órgano extra poder al Ministerio público de la Nación, titular de la acción penal.

Una reforma central en este grupo refiere a una cuestión esencial en materia tributaria: la

regulación de un nuevo federalismo fiscal con la constitucionalización de la coparticipación, en ese marco, otra vez, citamos el nuevo estatus de la CABA y la autonomía municipal.

Así dispone: "Artículo 75.- Corresponde al Congreso:

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

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

Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos.

La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias.

No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso.

Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución

---

<sup>34</sup> Constitución Nacional, artículo 86: "El Defensor del Pueblo es un órgano independiente instituido en el ámbito del Congreso de la Nación, que actuará con plena autonomía funcional, sin recibir instrucciones de ninguna autoridad. Su misión es la defensa y protección de los derechos humanos y demás derechos, garantías e intereses tutelados en esta Constitución y las leyes, ante hechos, actos u omisiones de la Administración; y el control del ejercicio de las funciones administrativas públicas. El Defensor del Pueblo tiene legitimación procesal. Es designado y removido por el Congreso con el voto de las dos terceras partes de los miembros presentes de cada una de las Cámaras. Goza de las inmunidades y privilegios de los legisladores. Durará en su cargo cinco años, pudiendo ser nuevamente designado por una sola vez. La organización y el funcionamiento de esta institución serán regulados por una ley especial."

<sup>35</sup> Constitución Nacional, artículo 120: "El Ministerio Público es un órgano independiente con autonomía funcional y autarquía financiera que tiene por función promover la actuación de la justicia en defensa de la legalidad de los intereses generales de la sociedad en coordinación con las demás autoridades de la República.

Está integrado por un procurador general de la Nación y un defensor general de la Nación y los demás miembros que la ley establezca. Sus miembros gozan de inmunidades funcionales e intangibilidad de remuneraciones."

de lo establecido en este inciso, según lo determina la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición.

3. Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara”.

De enorme importancia para el federalismo fiscal, en primer lugar, la reforma de 1994 adopta y constitucionaliza la coparticipación como mecanismo de coordinación financiera en materia de contribuciones indirectas y directas transitorias impuestas por el Gobierno federal. A la vez que modificó el sistema de coordinación a nivel vertical e incorporó formalmente a la CABA junto con las Provincias.

La coparticipación es lo que se entiende en el derecho comparado como sistema de participación ya que no se distribuyen las fuentes sino lo que los impuestos producen -en el caso argentino de un producto de varios impuestos, no de uno sólo-. No cambió la competencia tributaria del Estado nacional y de las Provincias y CABA, sino su reparto.

Asimismo, reiteramos que constitucionalizó la coparticipación o sea le dio rango constitucional y legitimó lo que ya se hacía (porque ya estaba la ley 23548<sup>36</sup> vigente, y antes en la 20221<sup>37</sup>) y de esta forma cierra todo debate en punto a la constitucionalidad o no de dicho mecanismo vigente y sentó las bases de la nueva ley aún no dictada y reguló los tributos con asignaciones específicas en el art. 75 inc. 3) el que fue interpretado por la CSJN en “Santa Fe c/ Estado Nacional”<sup>38</sup> donde sostuvo: “la atribución conferida al Congreso por el constituyente en el citado artículo 75, inciso 3º, se limita a la posibilidad de establecer o modificar asignaciones específicas sobre una parte o el total del producido de la recaudación de impuestos determinados. Es decir, lo que el legislador puede detraer, en todo o en parte, cumpliendo

con las exigencias de la ley, son los impuestos directos o indirectos que en cada caso individualice, pero esa detracción no la debe ejercer, porque la cláusula constitucional no lo habilita para ello, sobre la totalidad o una porción de la masa de manera indefinida”. La regulación del inc. 3) ha facilitado la disminución de la masa coparticipable siempre con el alcance que indica la CSJN.

Estableció la posibilidad de tributos con asignaciones específicas por tiempo determinado lo que se burla por eternas prórrogas (impuesto débito y crédito, patrimoniales, etc.). Esto alcanza a tributos coparticipables a diferencia de lo que ya estaba previsto en la CN -antes de la reforma- que no se modificó que es el inc. 9) de dicho artículo y originariamente estaba pensado para que el Estado nacional lo hiciera sobre los tributos que las Provincias le cedieron en forma exclusiva como los aduaneros, así sin modificaciones dispone: “Acordar subsidios del Tesoro nacional a las provincias, cuyas rentas no alcancen, según sus presupuestos, a cubrir sus gastos ordinarios”.

La reforma constitucional, mantuvo el criterio de división de fuentes regulado en la CN y ratificó expresamente la doctrina adoptada por el Máximo Tribunal en “SA Mataldi Simón Limitada”<sup>39</sup> estableciendo las facultades concurrentes en impuestos indirectos internos y, otra vez el carácter nacional de los impuestos aduaneros y la prohibición de aduanas interiores. También respecto de los directos como facultad exclusiva de las Provincias y CABA si bien manteniendo la posibilidad de imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan.

De este modo, luego de la reforma constitucional, en Argentina coexisten tres sistemas de coordinación de la potestad tributaria entre Nación, Provincias y CABA, la separación de fuentes y la concurrencia -que ya estaban- a la que se agrega la

<sup>36</sup> B.O. (24/01/1988)

<sup>37</sup> B.O. (28/03/1973)

<sup>38</sup> CSJN, 24/11/2015, Fallos: 338:1389.

<sup>39</sup> CSJN, 1927, Fallos: 149:260.

coparticipación quizás, para muchos autores, como Garat<sup>40</sup>, por los abusos incurridos en el sistema de concurrencia de fuentes. Este autor indica que además de la coparticipación se avanzó en un cuarto que es el sistema de transferencias condicionadas (como la ley del financiamiento educativo) conviviendo así cuatro sistemas.

La ley de coparticipación que diseña tiene su origen en el Senado -ello por ser la Cámara que representa a las provincias y a CABA- y establece criterios de reparto para la distribución y no porcentajes como la ley vigente 23548. Es importante destacar que constitucionalizó la garantía de la automaticidad en la remisión de los fondos coparticipables.

Tales criterios de reparto o distribución de la masa coparticipable son objetivos. Ellos son: la correspondencia entre la asignación de los recursos y de los servicios, funciones y competencias, otro el peso específico de cada jurisdicción calculado mediante parámetros objetivos, el tercero el reparto equitativo y finalmente con criterio de solidaridad o redistributivo.

Crea un organismo fiscal federal y constitucionaliza la garantía de remisión de los fondos entre otras cuestiones.

Resulta oportuna la reflexión de Bulit Goñi<sup>41</sup> al referirse a la reforma de 1994 en esta temática afirma: "Sin perjuicio de destacar algunos avances, es de consignar que ha faltado toda referencia a que los regímenes de coparticipación que se celebren entre la nación y las provincias, comprenda a los municipios, lo cual, si se quiere preservar un mínimo de orden en la estructura tributaria general, y más aún teniendo en cuenta lo que se dispone en materia de autonomía en el nuevo art. 123, resultaba indispensable".

Estos preceptos se complementan con la cláusula transitoria sexta que establece: "Un régimen de coparticipación conforme lo dispuesto en el inc. 2 del Artículo 75 y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán establecidos antes de la finalización del año 1996; la distribución de competencias, servicios y funciones vigentes a la sanción de esta reforma, no podrá modificarse sin la aprobación de la provincia interesada; tampoco podrá modificarse en desmedro de las provincias la distribución de recursos vigente a la sanción de esta reforma y en ambos casos hasta el dictado del mencionado régimen de coparticipación. La presente cláusula no afecta los reclamos administrativos o judiciales en trámite originados por diferencias por distribución de competencias, servicios, funciones o recursos entre la Nación y las provincias. (Corresponde al Artículo 75 inc. 2)".

Pese a lo dispuesto el Senado ha incurrido en un incumplimiento de casi tres décadas. Así lo ha señalado la CSJN en "Santa Fe, Provincia de c. Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad" -ya citado-, al sostener que era imposible soslayar que transcurrieron casi diecinueve años desde la fecha fijada en la disposición transitoria sexta de la Constitución Nacional para establecer un régimen de Coparticipación y que en razón de ello, "este incumplimiento exige de esta Corte el ejercicio del control encomendado a la justicia sobre las actividades de los otros poderes del Estado y, en ese marco, debe poner de manifiesto la imperiosa necesidad de la sanción de la ley-convenio en los términos del citado art. 75, inc. 2º, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, que instituya regímenes de coparticipación de las contribuciones directas e indirectas, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos y una distribución que contemple criterios objetivos de reparto; que sea equitativa, solidaria y que dé prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional" (v. consid. 39 del voto citado).

---

<sup>40</sup> GARAT, Pablo M., "La coparticipación impositiva y el presupuesto federal en la reforma constitucional de 1994", en *A veinte años de la reforma constitucional de 1994*, Jurisprudencia Argentina, 2014-III, nro. 8, Bs.As., 2014.

<sup>41</sup> BULIT GOÑI, Enrique G., *Constitución...*, ob. cit., T. I, p. 476.

Sin duda esta es una de las cuestiones pendientes luego de la reforma constitucional de 1994. Podría afirmarse una inconstitucionalidad por omisión de este modo se viola también el art. 75 en los incisos 2º, 8º y 19 que la reforma vinculó.

Esto tiene relación con otra modificación que es la del art. 75 inc. 8, antes 67, inc. 7, ya que lo relaciona con el inc. 2 antes citado en materia presupuestaria, establece: “8. Fijar anualmente, *conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inc. 2 de este artículo*, el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la administración nacional, *en base al programa general de gobierno y al plan de inversiones públicas* y aprobar o desechar la cuenta de inversión” (lo destacado es del presente).

Asimismo, esta cuestión también tiene vinculación con la creación, por la reforma, de la Auditoría General de la Nación (art. 85).

En efecto, lo que dispone respecto de lo referido a la coparticipación y el presupuesto tiene vinculación con el siguiente inciso: “19. Proveer lo conducente al desarrollo humano, al progreso económico con justicia social, a la productividad de la economía nacional, a la generación de empleo, a la formación profesional de los trabajadores, a la defensa del valor de la moneda, a la investigación y al desarrollo científico y tecnológico, su difusión y aprovechamiento. Proveer al crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio; promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones. Para estas iniciativas, el Senado será Cámara de origen...”.

Al respecto comenta Garat<sup>42</sup> al analizar la reforma constitucional en este punto: “La coparticipación es –particularmente y aquí esbozamos lo relativo a este trabajo- junto con el Presupuesto General de la Nación- el más importante mecanismo de asignación de recursos públicos para la ejecución de las políticas de estado (supuesto que ellas se encuentren definidas) o la satisfacción de necesidades públicas explícitas o implícitas.

Esto no solamente es consecuencia de cómo se redistribuye la renta tributaria federal sino también por la recurrencia del Gobierno Federal al procedimiento previsto en el artículo 75, inc. 3 de la Constitución Nacional (antes de la reforma de 1994 utilizado igualmente en el límite de la constitucionalidad) para asignar específicamente todo o parte de los recursos coparticipables)” (...) “Y vinculando los nuevos incisos 2, 8 y aún 19 del segundo párrafo del artículo 75 a partir de 1994, entonces, vuestra Constitución exige que el Presupuesto Nacional exprese un programa general de gobierno que tenga en cuenta la igualdad de oportunidades y la posibilidad de acceder a un similar desarrollo y calidad de vida en todo el territorio nacional, en línea con la nueva ley convenio de coparticipación federal que debe acordarse y sancionarse aún, y con la promoción y equilibrio en el desarrollo de provincias y regiones”.

Asimismo, este inciso 19), en coordinación con el inc. 18) referido a la cláusula del progreso, amplía a estos fines que enumera la posibilidad de establecer beneficios o exenciones tributarias.

De este precepto, no puede dejar de señalarse lo que indica como mandato para el Congreso Nacional, en el marco de las políticas señaladas, el de “la defensa del valor de la moneda”, lo que tiene una vinculación e implicancia en materia tributaria para que se tribute conforme parámetros reales en épocas de inflación y no que se distorsionen las bases imponibles y deducciones como ocurre en el impuesto a las ganancias como consecuencia de la inflación generada por el descuido de la moneda por parte del propio Estado y a la vez, de este modo, el contribuyente sufra un perjuicio a su capacidad contributiva. El voto del Ministro Rosatti en la causa “Telefónica Argentina”<sup>43</sup> lo afirma con claridad: “la fijación del valor de la moneda prevista en el inc. 11 encuentra relación con el inc. 19, en cuanto encomienda al Congreso ‘proveer lo conducente al desarrollo humano, al progreso económico con justicia social, a la

<sup>42</sup> GARAT, Pablo M., “La coparticipación...”, ob. cit.

<sup>43</sup> CSJN, 25/10/2022, Fallos: 345:1184.

productividad de la economía nacional, a la generación de empleo, a la formación profesional de los trabajadores, a la defensa del valor de la moneda, a la investigación y al desarrollo científico y tecnológico, su difusión y aprovechamiento'. Dicha norma, cuyos destinatarios son todos los poderes del Estado federal, provincial y también los particulares, no se limita a defender la autenticidad de la moneda sino que supone que su solvencia intrínseca coadyuvará al crecimiento económico con justicia social y a la productividad de la economía nacional, con generación de empleo. Y aun cuando podría ser reputada como una cláusula programática, como norma vigente hace valer la fuerza del programa que expresa en tanto: i) constituye una regla interpretativa; ii) expresa un mandato para que los poderes públicos la tornen operativa; iii) e impide que se dicte una norma o decisión contraria al programa".

También cabe citar este inciso: "23. Legislar y promover *medidas de acción positiva* que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos, en particular respecto de los niños, las mujeres, los ancianos y las personas con discapacidad ..." (el destacado es del presente).

Este precepto resulta de enorme importancia ya que incorpora expresamente el principio de mayor progresividad en el reconocimiento de los derechos humanos y no regresión, previsto en el Pacto Internacional de Derechos Económicos Sociales y Culturales suscripto por Argentina. Esto tiene una enorme implicancia en materia tributaria y presupuestaria ya que postula que, respecto de los derechos humanos a favor de los contribuyentes, el Estado está obligado a tomar medidas de acción positiva en los tres poderes y nunca que impliquen una regresión. Criterio que ha sido interpretado por la CSJN

en varios decisorios<sup>44</sup> y en lo que respecta a la materia presupuestaria en "Q. C., S. Y."<sup>45</sup>.

Asimismo, este precepto refuerza, junto con el inc. 22), la exigencia de que el Estado tanto nacional como local, se encuentra obligado a garantizar un sistema tributario con perspectiva de género. Y, a la vez, que también considere situaciones de vulnerabilidad al diseñar y aplicar los tributos frente a la ancianidad tal como lo ha señalado la CSJN<sup>46</sup>.

Enorme es la importancia de la incorporación de los incisos 22 y 24 del art. 75 por la reforma constitucional de 1994.

En efecto, por un lado, el inc. 22 dispone: "Aprobar o desechar tratados concluidos con las demás naciones y con las organizaciones internacionales y los concordatos con la Santa Sede. *Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes.*

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 cada Cámara.*

---

<sup>44</sup> CSJN: "Aquino" (21/09/2004, Fallos: 327:3753), "P., S. M. (26/12/2019, Fallos: 342:2389).

<sup>45</sup> CSJN, 24/04/2012, Fallos: 335:452.

<sup>46</sup> CSJN, "García, María Isabel" (26/03/2019, Fallos: 342:411).

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” (lo destacado es del presente).

En primer lugar, con la reforma constitucional, la CN adopta la postura de la primacía suprallegal de los Tratados internacionales que había sido sostenida con anterioridad por la CSJN<sup>47</sup>. Lo que también ratifica el inc. 24).

Asimismo, constitucionaliza<sup>48</sup> los Tratados que enumera con las denuncias efectuadas por el país y lo que indique el instrumento de ratificación y, a la vez, regula la posibilidad de ampliar este elenco de Tratados con el mecanismo para hacerlo.

Ello resulta trascendental en materia tributaria, respecto de la tutela judicial efectiva y del estándar de garantías del contribuyente. Es que, al haber constitucionalizado la Convención Americana de Derechos Humanos, el bloque constitucional es plural<sup>49</sup> ya que se encuentra integrado por la CN, los Tratados tuitivos de Derechos Humanos y los decisorios de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. De este modo, su jurisprudencia resulta vinculante y el Estado se encuentra obligado a respetar dicho bloque. También tiene implicancia, junto con el inc. 23 –ya expuesto–, en materia de igualdad de género tanto para

garantizar un sistema tributario con perspectiva de género, eliminando todos los sesgos de las normas tributarias como para que se regule un sistema tributario que sea un instrumento para alcanzar la igualdad de género<sup>50</sup>.

“Inc. 24. Aprobar tratados de integración que deleguen competencias y jurisdicción a organizaciones supraestatales en condiciones de reciprocidad e igualdad, y que respeten el orden democrático y los derechos humanos. Las normas dictadas en su consecuencia tienen jerarquía superior a las leyes.

La aprobación de estos tratados con Estados de Latinoamérica requerirá la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara. En el caso de tratados con otros Estados, el Congreso de la Nación, con la mayoría absoluta de los miembros presentes de cada Cámara, declarará la conveniencia de la aprobación del tratado y sólo podrá ser aprobado con el voto de la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, después de ciento veinte días del acto declarativo.

La denuncia de los tratados referidos a este inciso, exigirá la previa aprobación de la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara”.

Este inciso ratifica el criterio de la jerarquía supra legal de los Tratados internacionales estableciendo una definición en el marco de la fluctuante jurisprudencia de la CSJN<sup>51</sup>.

Como también la posibilidad de suscribir tratados de integración latinoamericanos lo que permitió el Mercosur que también tanta implicancia posee en materia tributaria, en especial aduanera.

“Inc. 30. Ejercer una legislación exclusiva en el territorio de la capital de la Nación y dictar

<sup>47</sup> CSJN: “Ekmekdjian c/ Sofovich” (7/7/1992, Fallos: 315:1492) –en especial considerandos 18 a 21–; “Fibraca Constructora SCA” (7/7/1993, Fallos: 316:1669) –con cita a la Convención de Viena–, y “Cafés La Virginia SA” (13/10/1994, Fallos: 317:1282).

<sup>48</sup> Ver por más: BARRA, Rodolfo, “Declaraciones, Tratados y Convenciones internacionales”, en ROSATTI, Horacio, BARRA, Rodolfo, GARCÍA LEMA, Alberto, MASNATTA, Héctor, PAIXAO, Enrique y QUIROGA LAVIÉ, Humberto, *La Reforma de la Constitución explicada por miembros de la Comisión Redactora*, Santa Fe, Rubinzal Culzoni, 1994, p. 167 y ss.

<sup>49</sup> Ver por más: TOZZINI, Gabriela I., *Tutela judicial efectiva en materia tributaria*, Buenos Aires, AD-HOC, 2023.

<sup>50</sup> Ver por más: TOZZINI, Gabriela I. (dir.) y AA. VV., *Tributación y género: informe aprobado por el Consejo Federal de Inversiones encomendado por la Provincia de Santa Fe*, Rosario, FDER Edita, 2023.

<sup>51</sup> Ver al respecto el trabajo: VEGA, Gerardo, “Tratados internacionales: jerarquía constitucional. Criterio jurisprudencial. Evolución”, *Revista de derecho constitucional*, El Derecho, mayo 2024, nro. 51, p. 12/23.

la legislación necesaria para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional en el territorio de la República. Las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines”.

Este precepto limita a la potestad tributaria por los establecimientos de utilidad nacional. La reforma de 1994 adopta el criterio de concurrencia o finalista (CSJN<sup>52</sup>) y define de este modo la cuestión frente a una jurisprudencia fluctuante<sup>53</sup>.

Con directa vinculación con el abordaje que efectúa la reforma constitucional del federalismo fiscal, no puede dejar de mencionarse la importancia del expreso reconocimiento de la autonomía municipal. Así dispone:

“Artículo 123.- 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”.

Si bien la reforma bajo comentario ratifica el art. 5° referido a garantizar el régimen municipal, declara expresamente la autonomía. En efecto, define una decisión clara respecto de la inserción del municipio como estado político del país lo que incluye la autarquía para darse recursos propios pero que no borra los límites que mantiene<sup>54</sup>.

---

<sup>52</sup> CSJN: “Lago Espejo Resort SA” (20/03/2012, Fallos: 335:323); “Transener SA c/ Neuquén” (16/04/2002, Fallos: 325:723), entre otros.

<sup>53</sup> Ver por más en este punto a, RODRÍGUEZ ESPÓSITO, Tomás A.: “La potestad tributaria municipal sobre los establecimientos de utilidad nacional”, *Revista de derecho constitucional*, El Derecho, mayo 2024, nro. 5, p. 23/27.

<sup>54</sup> Ver por más en este punto ROSATTI, Horacio D., “El federalismo en la reforma”, en ROSATTI, Horacio, BARRA, Rodolfo, GARCÍA LEMA, Alberto, MASNATTA, Héctor, PAIXAO, Enrique y QUIROGA LAVIÉ, Humberto, *La Reforma de la Constitución explicada por miembros de la Comisión Redactora*, Santa Fe, Rubinzal Culzoni, 1994, p. 204 y ss.

Asimismo, la existencia de límites<sup>55</sup> no indica pérdida de autonomía. En efecto, la autonomía municipal, ahora constitucionalizada, no puede ser entendida como una franquicia sino para que ejerzan su potestad tributaria en forma armónica con las atribuciones que la Constitución le ha concedido al gobierno federal.

En este punto Bulit Goñi<sup>56</sup> afirma: “La reforma constitucional de 1994 no ha alterado sustancialmente las potestades tributarias de los municipios de las provincias. La autonomía que las provincias deberán asegurar a sus municipalidades no podrá ser de nivel equiparable a la que la misma Constitución les reconoce a ellas. Las provincias podrán seguir asumiendo acuerdos entre ellas y con la Nación por sí y en representación de sus municipalidades, que incluyan la materia tributaria. El Régimen de Coparticipación Federal, el Convenio Multilateral y los llamados “Pactos Fiscales Federales”, no han sido afectados en su validez”.

---

<sup>55</sup> Uno de esos límites es la exigencia de sujeción o sustento territorial que sostiene la estructura del estado federal. Refiere a su soberanía tributaria, el Municipio sólo puede gravar lo que ocurre en su ámbito (arts. 1°, 5, 121, 123 CN) sino actuaría fuera de la legalidad. Así, CSJN “Agencia Marítima San Blas c/ Chubut” del 2/04/1981 Fallos: 307:374, cons. 21. La exigencia de sustento territorial se advierte como criterio atributivo de la potestad tributaria municipal (CSJN “Liberti”, Fallos: 235:571, “Quebrachales Fusinados”, 1971, cons. 9), Fallos: 280:176; “Agencia Marítima c/ p. Chubut” 1.985 indica que “no puede desbordar los límites de su poder de imposición”, Fallos: 307:374; “YPF c/ MCU” 2007, Fallos: 329:5, “Coplinco Cia. Platense c/ Municipalidad de Lanús” (Fallos 287:184), “Municipalidad de Concordia c/ Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. s/ ejecución Fiscal” (26/03/2009), Expte. SCM715LXLI 26/03/2009 y más recientemente (28/06/2018) en autos “Western Union Financial Services Argentina SRL c/ Municipalidad de Merlo s/ demanda contencioso administrativa”, CSJN 704/2017/RH1 (28/06/2018), entre muchos otros.

<sup>56</sup> BULIT GOÑI, Enrique G., *Constitución...*, ob. cit., T. I, p. 781.

Por su parte, Naveira de Casanova<sup>57</sup> sostiene: “Del debate en la convención constituyente de 1994 se desprende el deseo generalizado de reivindicar al municipio, de elevar su categoría, pero sin mengua alguna de las autonomías provinciales y sin romper la relación de jerarquía que une ambos estamentos, hasta el punto de admitir que las provincias pueden obligar a sus municipios. La conclusión que podría extraerse es que la norma constitucional concede a las provincias un margen menor de discrecionalidad, quienes ahora deben asegurar la autonomía de sus municipios, no pudiendo optar por darles un régimen de autarquía, como hasta antes de la reforma, o uno muy escuálido de competencias”

También en este grupo, dentro de las Cláusulas transitorias -además de la referida al federalismo fiscal-, se incorpora otra en resguardo de la reserva de ley a la manera de un régimen transitorio que paulatinamente debería depurar prácticas que se apartaron de él regulando la legislación delegada.

Así, dispone la cláusula transitoria octava: “La legislación delegada preexistente que no contenga plazo establecido para su ejercicio caducará a los cinco años de la vigencia de esta disposición excepto aquella que el Congreso de la Nación ratifique expresamente por una nueva ley. (Corresponde al Artículo 76)”.

#### IV. Conclusiones

Más allá de los comentarios puntuales destacamos que puede afirmarse que la reforma de 1994 diseñó una Constitución Tributaria con los siguientes ejes centrales:

a) Fortalecimiento del principio de reserva de ley en materia tributaria tanto para gravar como para eximir, y en todos los aspectos y elementos del tributo. Incluso integra el núcleo de coincidencias básicas lo referido a la delegación legislativa (art. 76) y prohibición de dictado de DNU en materia tributaria (art. 99 inc. 3) siguiendo, con dicha incorporación,

la jurisprudencia de la CSJN tal como se indica a continuación. La exigencia de reserva de ley y legalidad en materia tributaria se encuentra en las normas que no pueden modificarse, en las que habilita expresamente y, en las que se reiteran<sup>58</sup> del texto originario. Lo que indica la plena vigencia del principio de reserva de ley en materia tributaria regulado en forma estricta<sup>59</sup>.

Todo este engranaje perfectamente ensamblado por el constituyente ha sido reiteradamente ratificado y tutelado por la CSJN, tanto antes como después de la reforma, al afirmar que: “los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas’ (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros) y, en forma concordante, ha afirmado en reiteradas oportunidades que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones”<sup>60</sup>.

Incluso frente al dictado de reglamentos de necesidad y urgencia el Máximo Tribunal ha ratificado la validez absoluta de este principio. Así, en “Kupchik Luisa”<sup>61</sup> ha dicho: “Que, asimismo, al pronunciarse en las causas ‘Video Club Dreams’ (Fallos: 318:1154) y L.62.XXXI ‘La Bellaca S.A.A.C.I.F. y M. c/ Estado Nacional -D.G.I.- s/ repetición D.G.I.’ -sentencia del 27 de diciembre de 1996, a cuyos fundamentos corresponde remitir en razón de brevedad- el Tribunal ha negado que razones de ‘necesidad y urgencia’ puedan justificar el establecimiento de cargas

<sup>58</sup> Ver por más en el análisis: GELLI, María A., *Constitución de la Nación Argentina: comentada y concordada*, 5ª ed., Buenos Aires, La Ley, 2018, p. 437/460.

<sup>59</sup> Ver por más: CASÁS, José O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, AD-HOC, 2002.

<sup>60</sup> Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400; 312:366 y 263; 323:240, entre muchos otros.

<sup>61</sup> CSJN, 1998, Fallos: 321:366.

<sup>57</sup> NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., *Derecho...*, ob. cit., p. 161.

tributarias por medio de decretos del Poder Ejecutivo" (considerando 11), prohibiendo también la extensión del hecho imponible por decreto reglamentario ("Eves"<sup>62</sup>) o por un DNU ("Video Club Dreams"<sup>63</sup>) o bien la modificación del elemento cuantitativo del tributo luego de la reforma de 1994 ("Nobleza Piccardo"<sup>64</sup>).

En "Berkley International ART S.A."<sup>65</sup> la CSJN destaca con claridad que para que el principio de legalidad sea satisfecho, es necesario que la norma contenga todos los elementos esenciales para crear de manera cierta la obligación tributaria (doctrina anticipada en "Conevial"<sup>66</sup>).

También ha aplicado en forma estricta el principio de reserva de ley en materia de minoraciones tributarias declarando la inconstitucionalidad de que el Ejecutivo o algunos de sus organismos limite o derogue exenciones o beneficios otorgados por ley (tanto antes como luego de la reforma constitucional, "Multicambio S.A."<sup>67</sup>, "Sedamil"<sup>68</sup>, y "Nación AFJP"<sup>69</sup>), o de su otorgamiento.

Con posterioridad a 1994, la CSJN, aludiendo a un decreto de necesidad y urgencia relativo a beneficios fiscales, sostuvo en la causa "Zofracor S.A."<sup>70</sup> que: "el ejercicio de facultades de carácter tributario -aduaneras, impositivas o vinculadas con el Régimen Nacional de la Seguridad Social-, las que son competencia exclusiva del Poder Legislativo -arts. 4º, 17 y 75, incs. 1º y 2º, de la Constitución Nacional- y cuyo ejercicio está vedado al Poder Ejecutivo Nacional, aun en las condiciones excepcionales que podrían justificar el dictado de decretos de necesidad y urgencia, en atención a la explícita exclusión de tales materias que efectúa la Constitución

Nacional (doctrina de Fallos: 318:1154; 319:3400; 321: 366, entre otros)".

Asimismo, el Máximo Tribunal de la Nación en "Apache Energía Argentina S.R.L."<sup>71</sup>, reiteró enfáticamente el principio de reserva de ley en materia tributaria así sostuvo al referirse a la necesidad del principio de legalidad o reserva de ley en los impuestos que "(...) no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación sino que constituye una garantía substancial en este campo, en el que sólo la ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria; esfera donde la competencia del poder legislativo es exclusiva (Fallos 316:2329; 318:1154; 321:366 y 323:3770)".

Merece citarse también la causa "Cladd Industria Textil S.A."<sup>72</sup>, en la que, al resolver, la CSJN declaró la inconstitucionalidad de la Resolución de la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación N° 91/03 que establecía una serie de "aranceles" a la producción primaria de algodón y subproductos con un destino específico a la cadena algodonera. Al respecto, la Procuración de la Corte -dictamen que es tomado como sentencia de Corte- consideró que: "Al hilo de lo expuesto, no puedo dejar de recordar aquí que nuestra Constitución Nacional prescribe, de manera reiterada y como regla fundamental, tanto en el art. 4º como en los arts. 17 y 52, que sólo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos. Ha dicho el Tribunal al respecto, contundentemente, que los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos: 155:290; 248:482; 312:912, entre otros) y, concordantemente con ello, ha afirmado reiteradamente que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es,

---

<sup>62</sup> CSJN, 1993, Fallos: 316:2329.

<sup>63</sup> CSJN, 1995, Fallos: 318:1154.

<sup>64</sup> CSJN, 1998, Fallos: 321:270.

<sup>65</sup> CSJN, 2000, Fallos: 323:3770.

<sup>66</sup> CSJN, 1987, Fallos: 310:2193.

<sup>67</sup> CSJN, 1993, Fallos: 316:1115.

<sup>68</sup> CSJN, 1996, Fallos: 319:2694.

<sup>69</sup> CSJN, 2006, Fallos: 329:1554.

<sup>70</sup> CSJN, 2002, Fallos: 325:2394.

---

<sup>71</sup> CSJN, 2009, Fallos: 332:640.

<sup>72</sup> CSJN, 2009, C. 524. XLIII.

válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366; 323:3770, entre muchos otros)”.

Más recientemente, el Máximo Tribunal ha ratificado este principio en “Camaronera Patagónica S.A.”<sup>73</sup>, “Swiss Medical”<sup>74</sup>, y “ADEBA c. Misiones”<sup>75</sup>.

b) El establecimiento del bloque constitucional plural con la incorporación de los tratados internacionales tuitivos de DDHH y con ello el estándar de garantías, adoptando el tipo de tutela judicial del sistema interamericano tuitivo de derechos humanos. La constitucionalización de los Tratados (art. 75 inc. 22), del principio de progresividad del PIDESC (art. 75 inc. 19) y 23) y, con ello la tributación debe operar como un medio para efectivizar los derechos humanos. Luego de la reforma de 1994 la tutela judicial efectiva en materia tributaria debe ser con el alcance dado por la Convención Americana de Derechos Humanos del art. 75 inc. 22 -al receptar el 8º en sus dos numerales de dicha Convención- (ratificada por la CSJN “Marchal”<sup>76</sup>, “Losicer”<sup>77</sup>, Intercorp –citado–, “Fizman y Cía. SCA”<sup>78</sup>). En esta línea opera la incorporación en el 43 del amparo, hábeas data y hábeas corpus. Todo lo que, además, tendrá enorme implicancia en la utilización de las Tics e Inteligencia Artificial por parte del Fisco que presenta grandes tensiones<sup>79</sup>. En efecto, nuevos derechos del contribuyente<sup>80</sup> pero a la vez riesgos de violaciones a tales derechos y que sólo pueden salvaguardarse con las garantías incorporadas por la reforma de 1994<sup>81</sup>.

c) Reafirma la división de poderes al mantener los arts. 1, 29 y 109 la exigencia de

funciones jurisdiccionales sólo en el Poder Judicial lo que debería indicar la inmediata eliminación del procedimiento administrativo previo para acceder al judicial y la judicialización del Tribunal Fiscal de la Nación.

d) La constitucionalización de la coparticipación y la exigencia y con plazo del dictado de la ley sobre las pautas constitucionales de solidaridad y criterios objetivos de reparto, lo que resulta una asignatura pendiente de carácter urgente para resguardo del federalismo fiscal incorporando junto a las Provincias a CABA.

En el marco del fortalecimiento del federalismo se encuentra la regulación de la autonomía municipal –si bien con el alcance desarrollado en el presente– ambas cuestiones con implicancia en el federalismo fiscal<sup>82</sup> pero sin abandonar el esquema de límites impuestos en la CN que hacen posible la convivencia de diversos Estados con potestad tributaria.

En este punto lograr el verdadero federalismo fiscal es una deuda pendiente pese a los treinta años que han pasado de su dictado y se atestigua con el incumplimiento del dictado de una ley de coparticipación conforme el diseño y forma efectuado por la reforma de 1994.

e) Refuerza la supremacía constitucional, también con enorme implicancia en materia tributaria, manteniendo el contenido de los actuales arts. 31 y 21 de la Constitución Nacional y agregando el art. 36.

La reforma de 1994 diseñó una Constitución Tributaria que, aún pasados treinta años, no se ha terminado de efectivizar. Este aniversario debe aprovecharse como un disparador para alcanzar dicha meta.

<sup>73</sup> CSJN, 2014, Fallos: 337:388.

<sup>74</sup> CSJN, 2020, Fallos: 343:86.

<sup>75</sup> CSJN, 2023, Fallos: 346:1015.

<sup>76</sup> CSJN, 10/4/2007, Fallos: 330:1427.

<sup>77</sup> CSJN, 26/6/2012, Fallos: 335:1126.

<sup>78</sup> CSJN, 1/12/2009, Fallos: 332:2657.

<sup>79</sup> CSJN, 28/6/2022, “Denegri, Natalia”, Fallos: 345:482.

<sup>80</sup> Corte IDH, “Artavia Murillo” (28/11/2012, Serie C No. 257), Protocolo de San Salvador, PIDESC.

<sup>81</sup> Corte IDH, “Claude Reyes”, citado.

<sup>82</sup> Ver al respecto: “Telefónica Móviles Argentina SA c/ Municipalidad de Gral. Güemes” (CSJN, 02/07/2019, Fallos: 342:1061).

## REFLEXIONES SOBRE EL CONSTITUCIONALISMO DIGITAL Y EL DERECHO TRIBUTARIO MODERNO: “A 30 AÑOS DE LA REFORMA CONSTITUCIONAL” ¿HACIA UN DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO DIGITAL?

Adolfo A. Iriarte Yanicelli

### I. Introducción

En las páginas que siguen, propongo reflexionar sobre los retos y transformaciones que enfrenta el Derecho Tributario (Moderno) en el contexto del *Constitucionalismo Digital*<sup>1</sup>. Este concepto emergente se centra en la integración de las tecnologías digitales en el marco del Derecho Constitucional, con el objetivo de adaptar y proteger los derechos fundamentales en la era digital. Se parte de la necesidad de reformular normas y principios constitucionales para abordar y regular las nuevas realidades y desafíos que plantea la tecnología digital, incluyendo la inteligencia artificial, el Big Data y la Ciberseguridad en un mundo cada vez más interconectado con herramientas de inteligencia artificial.

El Constitucionalismo Digital incluye, entre sus preocupaciones, la protección de los derechos digitales, tales como la privacidad, la protección de datos personales, la libertad de expresión en línea, y el acceso a la información digital del contribuyente, así como a la información procesada algorítmicamente. Esta aproximación también contempla los neuroderechos como protectorio del ciudadano en ecosistemas altamente digitalizados, trazando así un marco de

protección constitucional para el ciudadano en el entorno digital. Además, corregir las vulnerabilidades que podrían ocasionar la digitalización acelerada, al igual que la automatización de procesos inteligentes no supervisados en los *ciudadanos contribuyentes*.

El presente trabajo se propone analizar las múltiples dimensiones del Constitucionalismo Digital y su interrelación con el Derecho Tributario, ofreciendo reflexiones iniciales sobre esta convergencia.

Como punto de partida, es interesante referirnos a las obras de Éric Sadin (2024, *La vida espectral*), quien afirma lo siguiente:

“Un fantasma recorre el globo. Ese fantasma, proyectado por la técnica, se asemeja a nuestro doble espectral. Pero no al doble espectral de nosotros mismos, sino de la vida que llevamos. Aparece en nuestros perfiles diseñados, en nuestras formas de trabajo mediante plataformas extractivas. Se manifiesta en nuestros modos diarios de consumo. Nos espanta en nuestra delegación de toda decisión a sistemas de inteligencia artificial. El fantasma es, en definitiva, nuestra propia vida técnica, y se expresa en la cantidad de ondas invisibles que circunvalan permanentemente el planeta, al que finalmente no duplican, sino liman y adelgazan hasta volverlo del grosor de una pantalla.”<sup>2</sup>

Este enfoque pone de relieve la necesidad de considerar cómo la digitalización y la automatización están redefiniendo la relación entre el Estado y los contribuyentes, y cómo el Derecho Tributario debe evolucionar para

<sup>1</sup> “...la construcción del constitucionalismo digital se relaciona directamente con los enseres tecnológicos emergentes de la Cuarta Revolución Industrial (y también de los que eventualmente se desarrollen en el marco de la Quinta Revolución Industrial): digitalización, *big data*, inteligencia digital, *blockchain*, tokenización, metaverso, Web 3. En este vínculo, su función consiste en revisar, deconstruir, repensar, analizar el derecho constitucional y convencional ... de forma integral a través de las innovaciones emergentes del desarrollo científico y tecnológico”. GIL DOMÍNGUEZ, Andrés (2023), *Constitucionalismo Digital*, Ediar, Bs. As., pág. 197 y ss.

<sup>2</sup> Sadin, Éric. (2024). *La vida espectral – Pensar la era del metaverso y Las inteligencias artificiales generativas*. Buenos Aires: Caja Negra Editora. p. 11 y ss.31

proteger los derechos fundamentales en esta nueva era digital<sup>3</sup>.

## II. El Derecho Tributario y El Constitucionalismo Digital

Al aplicar estas ideas al campo del Derecho Tributario, el Constitucionalismo Digital (en adelante CD) se presenta como un marco para repensar cómo las leyes y principios constitucionales tributarios deben adaptarse a la era que vivimos.

Las transformaciones tecnológicas no solo afectan la forma en cómo se gestiona la deuda tributaria, sino también en cómo se definen los derechos y obligaciones de los contribuyentes en un entorno cada vez más digitalizado. La digitalización de la información fiscal, el uso de *big data* para la identificación de patrones de riesgo fiscal y la automatización de los procesos tributarios representan un desafío significativo para el marco jurídico actual, que debe evolucionar para garantizar la equidad, la transparencia y la protección de los derechos fundamentales en este nuevo entorno.

El marco teórico propuesto se fundamenta en la necesidad de entender y adaptar el Derecho Tributario dentro del contexto más

---

<sup>3</sup> Iriarte Yanicelli, Adolfo A. (2021), "Las transformaciones de las relaciones tributarias en la era de la inteligencia artificial: 'La administración tributaria, los derechos y garantías de los contribuyentes y la justicia en la cuarta revolución industrial'", en Matinata, Jorge S. (dir.), *Tratado de derecho tributario. procedimientos y administración tributaria*, La Ley, Buenos Aires, 2021, t. I, págs. 413-480. Bilbao Estrada, Iñaki, "Disrupción tecnológica para la Administración tributaria en la era digital", en AAVV (2019), *Retos y oportunidades de la administración tributaria en la era digital*, Directores Álvaro Antón Antón e Iñaki Bilbao Estrada, Thomson Reuters – Aranzadi, Navarra, págs. 113 y ss. Serrat Romani, Marina (2019), *Los Derechos y Garantías de los Contribuyentes en la Era Digital, Transparencia e Intercambio de Información Tributaria*, Thomson Reuters – Aranzadi, Navarra, págs. 349 y ss. Ribes Ribes, Aurora (2020), "La inteligencia artificial al servicio del *compliance* tributario", *Revista Española de Derecho Financiero*, nro. 188, octubre - diciembre, 2020, p. 127.

amplio del Constitucionalismo Digital, teniendo en cuenta las complejidades y desafíos que los entornos digitales imponen. Este enfoque teórico proporciona las bases para analizar cómo las nuevas tecnologías reconfiguran la relación entre el Estado y los contribuyentes, y cómo el Derecho debe evolucionar para responder a estas nuevas realidades.

Como punto de partida sostendremos que el Constitucionalismo digital es un campo emergente que busca adaptar los principios y garantías del derecho constitucional a la era digital. Se trata de un marco conceptual y normativo en constante evolución que intenta abordar los desafíos y oportunidades que presentan las nuevas tecnologías para los derechos fundamentales, la democracia y el Estado de derecho.

Como puntos claves, se proyectan los siguientes: el CD busca la adaptación de los derechos fundamentales (libertad de expresión, privacidad, acceso a la información, etc.) a los ecosistemas o entornos digitales<sup>4</sup>,

---

<sup>4</sup> Boczkowski, P. J., & Mitchelstein, E. (2022). *El entorno digital*. Ediciones Siglo XXI. Bs.As., pág. 25. Los autores indican que este tipo de entornos tiene cuatro características definitorias descritas como: (1) la totalidad, (2) la dualidad, (3) el conflicto y por último (4) la indeterminación. La totalidad implica que los entornos digitales proporcionan nuevas opciones de interrelaciones sociales sumadas a las físicas o urbanas, las que pueden desde luego estar combinadas. La dualidad se refiere a que al igual que su contraparte física o urbana, en los entornos digitales se requiere interacción entre dos o más personas u organizaciones. Estas dinámicas (totalidad y dualidad) se conectan con una tercera: el conflicto. Por último, la indeterminación se refiere a la falta de determinación de las consecuencias de las relaciones. Cualquier innovación que impacte en los entornos digitales es indeterminada, en tanto no se pueden conocer los impactos de antemano (Boczkowski & Mitchelstein, 2022, p. 25). El marco teórico es aplicable a la temática propuesta. La adaptación hacia nuevas tecnologías aplicadas y nuevas prácticas tributarias constituye la base de la indeterminación aludida, lo que implica que los entornos digitales y su impacto no pueden ser conocidos de antemano, pero necesitamos ir

teniendo consideración en las nuevas tecnologías emergentes.

El CD se centra en un conjunto de nuevas tecnologías que están transformando rápidamente nuestra sociedad, los cuales plantean desafíos en el ámbito del derecho, como ser, los cuestionamientos éticos.

Las tecnologías más relevantes son: la *inteligencia artificial*, la *Big Data*, *Internet de las Cosas*, *Blockchain*, la *realidad virtual y aumentada* (el metaverso), y la *computación en la nube*<sup>5</sup>.

Con referencia, a la que consideramos más relevante, es decir a la Inteligencia Artificial (IA), el concepto o la definición puede variar según la legislación específica de la cual se trate en los diversos ecosistemas éticos normativos o convencionales. Más allá de la mutabilidad conceptual, en tanto se avanza tecnológicamente (blanco móvil) o según la legislación que se trate, existen grandes rasgos que caracteriza al concepto Inteligencia Artificial.

Por un lado, son “*sistemas y programas informáticos*”: La IA se basa en software y hardware que permiten a las máquinas realizar tareas que normalmente requerirían inteligencia humana.

Las “*tareas que normalmente requerirían inteligencia humana*” pueden incluir: el aprendizaje, el razonamiento, la toma de decisiones, la percepción del entorno, la comprensión del lenguaje natural, la interacción con seres humanos, la realización de diversas tareas, la generación de contenidos, imágenes, aplicaciones, programación, expresiones artísticas, entre otras cuestiones.

Además, como una de las características de este tipo de sistemas computacionales modernos, encontramos a la “*autonomía y*

conociéndolos a los fines de lograr certeza en las relaciones digitales tributarias.

<sup>5</sup> Como advertencia al lector diremos, que, si bien todas las tecnologías enunciadas son trascendentes para el Derecho tributario, creo que la más relevante y la que ha causado una verdadera revolución de las revoluciones es, sin duda alguna, la inteligencia artificial, a la que prestaré especial interés.

*adaptabilidad*”: La IA, en ciertas ocasiones, implica sistemas que pueden aprender (aprendizaje automático) de la experiencia y mejorar su rendimiento cada vez en menor tiempo, adaptándose a nuevas situaciones y datos.

A pesar de los beneficios y las oportunidades que brinda el uso de la IA y otras tecnologías emergentes, también crea nuevos desafíos y presiones para que las instituciones públicas cambien<sup>6</sup>. La utilización extensiva y exitosa de la inteligencia artificial requiere que las Administraciones Públicas redefinan las estrategias basadas en el uso de las nuevas tecnologías y que desarrollen una adecuada gobernanza de los datos<sup>7</sup>.

Las investigaciones de Inteligencia Artificial no son recientes, aunque como disciplina científica se ha consolidado de esa manera en los últimos años y se la conoce como una ciencia nueva, cambiante y sobre todo experimental, conceptualizada a grandes rasgos como la capacidad de hacer que las máquinas se comporten como si fueran inteligentes y razonen por cuenta propia, en

<sup>6</sup> Para analizar el impacto de la IA el sector público, ver: Misuraca, G. and Van Noordt, C., *AI Watch - Artificial Intelligence in public services*, EUR 30255 EN, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2020 en: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/4c72dd88-bcda-11ea-811c-01aa75ed71a1/language-en> . Este informe se publica en el contexto de AI Watch, el servicio de conocimiento de la Comisión Europea para monitorear el desarrollo, la adopción y el impacto de la Inteligencia Artificial (IA) en Europa, lanzado en diciembre de 2018 como parte del Plan Coordinado sobre el Desarrollo y Uso de la IA. El informe presenta los resultados del mapeo del uso de la IA en apoyo de los servicios públicos en la UE. Desde el ámbito de la OCDE, en la misma línea encontramos en siguiente informe: OECD (2019), *Hello, World: Artificial Intelligence and its Use in the Public Sector*, OECD Publishing, Paris, 2019. Authors: Jamie Berryhill, Kévin Kok Heang, Rob Clogher, Keegan McBride en: [https://www.oecd-ilibrary.org/governance/hello-world\\_726fd39d-en](https://www.oecd-ilibrary.org/governance/hello-world_726fd39d-en)

<sup>7</sup> Iriarte Yanicelli, Adolfo A. (2020), “Derechos y garantías de los contribuyentes en la era de la inteligencia artificial”, *IMP –Práctica Profesional 2020– LXXII*, p. 36.

definitiva, imitar la inteligencia humana utilizando un robot o un software<sup>8</sup>.

En 1943 Warren McCulloch y Walter Pitts publicaron un artículo titulado como *A Logical Calculus of Ideas Immanent in Nervous Activity* es decir un cálculo lógico de ideas inmanentes a la actividad nerviosa. Se considera un trabajo fundamental en el campo de las redes neuronales y la neurociencia computacional. En la idea central se propone que la actividad de las neuronas se puede describir mediante un cálculo lógico, similar a la de los sistemas matemáticos utilizados en la lógica y en la computación. Este artículo sentó las bases para el desarrollo de redes neuronales artificiales, que son modelos computacionales inspirados en la estructura y funciones del cerebro. Las redes neuronales son un tipo de modelo de aprendizaje automático que se inspira en la estructura y el funcionamiento del cerebro humano. Se componen de unidades interconectadas llamadas neuronas artificiales, que trabajan juntas para procesar información y realizar tareas<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> Los antecedentes históricos de la evolución de la inteligencia artificial pueden verse en: Nilsson, Nils, J. (2010), *The Quest For Artificial Intelligence a History of Ideas and Achievements*, Cambridge University Press, Cambridge, págs. 34 y ss. Iriarte Yanicelli, Adolfo A. (2021), "Los Derechos de los Contribuyentes frente al Tax Compliance by Design, la Big Data y el Tax Analytics, la Nueva Información de Valor Agregado y su intercambio en la era de la Inteligencia Artificial", en: *Tax Compliance y Planificación Fiscal Internacional en la era Post BEPS*, Directores Fernando Serrano Antón y otros, Thomson R. Aranzadi, Navarra, págs. 161 – 166. Chamatropulos, Demetrio Alejandro (2024), *El Deber de Información frente a las Decisiones "no racionales" del consumidor: Diálogos y Tensiones con la Filosofía, la Psicología, las Neurociencias, la Cronobiología y la Inteligencia Artificial*. Thomson Reuters La Ley, Bs. As., en especial el Capítulo VIII "La inteligencia artificial: su evolución y desafíos actuales", págs. 661 – 723.

<sup>9</sup> McCulloch, W.S., Pitts, W. A logical calculus of the ideas immanent in nervous activity. *Bulletin of Mathematical Biophysics* 5, 115–133 (1943). <https://doi.org/10.1007/BF02478259> En el contexto de la inteligencia artificial (IA), las redes neuronales

En el año 1950, Alan Turing<sup>10</sup> publicó un artículo donde especuló con la posibilidad de crear máquinas pensantes e inteligentes. Pero le debemos a John McCarthy (1956)<sup>11</sup> la introducción del término "Inteligencia Artificial" en la conferencia dictada ese año en Dartmouth. Durante las vacaciones<sup>12</sup>, luego de

---

son una herramienta fundamental para: Aprender de datos: Las redes neuronales pueden analizar grandes cantidades de información y aprender de ella para realizar predicciones o tomar decisiones. Reconocer patrones: Las redes neuronales son excelentes para identificar patrones en datos complejos, como imágenes, sonidos o textos. Resolver problemas: Las redes neuronales se pueden usar para resolver problemas complejos que son difíciles o imposibles de resolver para los métodos tradicionales de computación. Maley, C.J., Piccinini, G. (2015). Neural Representation and Computation. In: Clausen, J., Levy, N. (eds) *Handbook of Neuroethics*. Springer, Dordrecht. [https://doi.org/10.1007/978-94-007-4707-4\\_8](https://doi.org/10.1007/978-94-007-4707-4_8).

<sup>10</sup> Turing, A. (1950). "Computing Machinery and Intelligence", *Mind*, Volume LIX, Issue 236, October 1950, Pages

433–460, <https://doi.org/10.1093/mind/LIX.236.433>

<sup>11</sup> Stanford Center for Formal Ontology. (n.d.). "History of the Journal of Machine Consciousness". <https://www-formal.stanford.edu/jmc/history/index.html>

<sup>12</sup> La propuesta científica fue un desafío planteado por Mac Carthy, J. (Dartmouth College), ML Minsky (Harvard), Rochester, N. (IBM) y Shannon, C.E. (Bell Telephone Laboratories). La propuesta fue la siguiente: "Proponemos que se lleve a cabo un estudio de inteligencia artificial de 2 meses y 10 hombres durante el verano de 1956 en Dartmouth College en Hanover, New Hampshire. El estudio se realizará sobre la base de la conjetura de que todos los aspectos del aprendizaje o cualquier otra característica de la inteligencia pueden, en principio, describirse con tanta precisión que se puede hacer que una máquina los simule. Se intentará encontrar cómo hacer que las máquinas usen el lenguaje, formen abstracciones y conceptos, resuelvan tipos de problemas ahora reservados para los humanos y se mejoren a sí mismos. Creemos que se puede lograr un avance significativo en uno o más de estos problemas si un grupo de científicos cuidadosamente seleccionados trabajan juntos durante un verano". McCarthy, J., Minsky, M. L., Rochester, N., & Shannon, C. E. (1955, 31 de agosto). A Proposal for the Dartmouth Summer

la conferencia de Dartmouth y de la propuesta sobre “*A Proposal for the Dartmouth Summer Research Project on Artificial Intelligence*”, Allen Newell, JC Shaw y Herbert Simon, demostraron el primer programa de Inteligencia Artificial en ejecución<sup>13</sup>.

Research Project on Artificial Intelligence. <http://www-formal.stanford.edu/jmc/history/dartmouth/dartmouth.html>

<sup>13</sup> Desde que nació la especialidad o el área específica de estudio de la inteligencia artificial, se pensó en los proyectos de IA desde la interdisciplinariedad. Por ejemplo, en la reunión de 1956 figuraban matemáticos, ingenieros, físicos y psicólogos. Formular una teoría de la totalidad del comportamiento humano requiere la suma del conjunto de los saberes que desarrollan y estudian el comportamiento que implica percibir, sentir, memorizar y recordar, decidir y actuar. Como se advirtió no se generó aún un sistema capaz de cumplir con dichos objetivos. Pero se han logrado avances muy significativos en tareas específicas (*Inteligencia Artificial Específica*). El proyecto moderno de crear una IA similar y capaz de razonar como la mente humana, comenzó a proyectarse desde que las computadoras fueron creadas y cuando se descubrió que se podrían manipular símbolos. Es posible perseguir dichos objetivos sin asumir que la inteligencia de la máquina es idéntica a la del ser humano, como veremos por medio de una IA débil. Pero muchos investigadores han perseguido el objetivo de desarrollar una IA que sea idéntica a la inteligencia humana, lo que según parte de la literatura es controversial y hoy es irrealizable y pertenece más a la órbita del pensamiento mágico de la IA más que a la realidad, incluso reflatando la viaje discusión encabezada por Dreyfus. Es la pretensión de generar una IA de tipo general, que se diferencie claro está de la IA para propósitos específicos, que se logra con el aprendizaje automático, profundo, el manejo de grandes volúmenes de datos, donde se avanzó a pasos agigantados. Fjelland, R., (2020) “Why general artificial intelligence will not be realized”, *Nature, Humanit Soc Sci Commun* 7, 10, 2. <https://doi.org/10.1057/s41599-020-0494-4>; <https://www.nature.com/articles/s41599-020-0494-4>. Hubert Dreyfus fue un crítico de la investigación sobre inteligencia artificial. En una serie de artículos y libros, entre ellos *Alchemy and AI* (1965), *What Computers Can't Do* (1972; 1979; 1992) y *Mind over Machine* (1986), presentó una evaluación pesimista del progreso de la IA y una crítica de la

La Real Academia Española define el término “inteligencia artificial” en la alocución sobre 'inteligencia'. Se infiere que la inteligencia es la capacidad de entender o comprender. También de resolver problemas. Es conocimiento, comprensión y el acto de entender. Es una habilidad, una destreza y experiencia. A la 'inteligencia artificial' la define como la disciplina científica que se ocupa de crear programas informáticos comparables a los que realiza la mente humana, como el aprendizaje y el razonamiento lógico<sup>14</sup>.

fundamentos filosóficos del campo. Dreyfus argumentó que la inteligencia y la experiencia humanas dependen principalmente de procesos inconscientes más que de una manipulación simbólica consciente, y que estas habilidades inconscientes nunca pueden capturarse completamente en reglas formales. Dreyfus, H. L. (1965). *Alchemy and AI*. RAND Corporation. <https://www.rand.org/pubs/papers/P3244.html>. Dreyfus, Hubert (1972), *What Computers Can't Do: A critique of artificial reason.*, Nueva York: MIT Press. Dreyfus sostuvo que “Las computadoras no pueden comprender el significado de los símbolos que manipulan, ni pueden usar esos símbolos para representar el mundo de la manera en que lo hacen los humanos.” (p. 4 y ss.).

<sup>14</sup> Real Academia Española (2024). (s.f.). “Inteligencia. Inteligencia Artificial” En Diccionario de la lengua española (23.ª ed.). Recuperado de <https://dle.rae.es/inteligencia>. Este concepto se incorporó al diccionario de la Academia en su edición de 1992. Este concepto ha pasado de ser una tecnología reservada a los especialistas a acompañar a la ciudadanía en su vida cotidiana: en forma de asistente virtual (como los que incorporan los teléfonos inteligentes), de aplicaciones que pueden crear ilustraciones a partir de otras previas o de chats que son capaces de mantener una conversación casi al mismo nivel que una persona. FundéuRAE (2022), Inteligencia Artificial es la expresión del 2022 para FundéuRAE, en: <https://www.fundeu.es/recomendacion/inteligencia-artificial-es-la-expresion-del-2022-para-la-fundeu-rae/#:~:text=inteligencia%20artificial%20es%20la%20expresi%C3%B3n%20del%202022%20para%20la%20Fund%C3%A9uRAE&text=La%20Fundaci%C3%B3n%20del%20Espa%C3%B1ol%20Urgente,la%20expresi%C3%B3n%20compleja%20inteligencia%20artificial>. Por su parte, el diccionario de Oxford indica que el término *artificial*

La Inteligencia Artificial es definida por la OCDE como un sistema basado en una máquina que, para objetivos explícitos o implícitos, infiere, a partir de la entrada que recibe, cómo generar resultados como predicciones, contenido, recomendaciones o decisiones que pueden influir en entornos físicos o virtuales. Los diferentes sistemas de IA varían en sus niveles de autonomía y adaptabilidad después del despliegue<sup>15</sup>.

El artículo 3 punto 1 el Reglamento de IA aprobado por el Parlamento Europeo<sup>16</sup> define

---

*intelligence* es "the study and development of computer systems that can copy intelligent human behaviour", es decir el estudio y el desarrollo de sistemas informáticos que pueden copiar el comportamiento inteligente humano Oxford Languages. (n.d.). Artificial intelligence. Oxford Learner's Dictionaries.

<https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/> La Universidad de Stanford define a la IA como: "... is that activity devoted to making machines intelligent, and intelligence is that quality that enables an entity to function appropriately and with foresight in its environment", es decir, aquella actividad dedicada a hacer que las máquinas sean inteligentes. Esta definición se centra en la capacidad de las máquinas para aprender y adaptarse a su entorno. Stone, P., Brooks, R., Brynjolfsson, E., Caldera, M., Kurzweil, R., & Russell, S. (2016). *Artificial intelligence by example*. Addison-Wesley Professional. Pp. 2-3.

<sup>15</sup> En la sesión del 8 y 9 de noviembre la OCDE acordó una nueva definición de sistema de inteligencia artificial que esté en línea con la propuesta realizada por el Reglamento Europeo. La OECD describe que la nueva definición refleja los avances realizados en los últimos 5 años. OECD et al (2024). Explanatory Memorandum on the updated OCDE definition of an AI system. OECD Artificial Intelligence Papers. *OECD Publishing*, Paris. March 2024. No. 8, Pág. 4.

<sup>16</sup> Parlamento Europeo. (2024). P9\_TA(2024)0138. Reglamento de Inteligencia Artificial. Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 13 de marzo de 2024, sobre la propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial (Ley de Inteligencia Artificial) y se modifican determinados actos legislativos de la Unión (COM(2021)0206 – C9-0146/2021 – 2021/0106(COD)).

al sistema de IA como un sistema basado en una máquina diseñada para funcionar con distintos niveles de autonomía, que puede mostrar capacidad de adaptación tras el despliegue y que, para objetivos explícitos o implícitos, infiere de la información de entrada que recibe la manera de generar información de salida, como predicciones, contenido, recomendaciones o decisiones, que puede influir en entornos físicos o virtuales.

Una de las principales características de la IA es su capacidad de inferencia. Esta capacidad está relacionada con la obtención de información de salida que tenga la virtualidad de representar predicciones, contenido, recomendaciones o decisiones, que influyan en determinado ámbito. La capacidad de inferencia se refiere a la habilidad del sistema para deducir conclusiones, hacer suposiciones o llegar a nuevas ideas basadas en el análisis de datos y patrones. En otras palabras, la IA puede utilizar la información disponible para realizar razonamientos lógicos y tomar decisiones informadas, incluso en situaciones donde la solución no está explícitamente programada. Este proceso se asemeja al pensamiento humano, donde se pueden sacar conclusiones basadas en el conocimiento previo y la observación de los datos presentes. La inferencia en IA permite que los sistemas aprendan y actúen de manera más inteligente y adaptativa<sup>17</sup>.

---

<sup>17</sup> En el punto (12) de los fundamentos del reglamento se infiere que resulta necesario definir con claridad el concepto de "sistema de IA". Agrega que la definición debe basarse en las principales características de los sistemas de IA que los distinguen de los sistemas de software o planteamientos de programación tradicionales y más sencillos, y no deben abarcar los sistemas basados en las normas definidas únicamente por personas físicas para ejecutar automáticamente operaciones. Parlamento Europeo. (2024). TEXTOS APROBADOS: P9TA(2024)0138. Reglamento de Inteligencia Artificial. Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 13 de marzo de 2024, sobre la propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial (Ley de Inteligencia Artificial) y se

La capacidad de los sistemas de IA, dentro del ecosistema de las definiciones dadas, incluyen estrategias de aprendizaje automático, incluidos el aprendizaje supervisado, el no supervisado y el realizado por refuerzo, que emplean una amplia variedad de métodos, entre ellos el aprendizaje profundo, estrategias basadas en la lógica y el conocimiento, especialmente la representación del conocimiento, la programación (lógica) inductiva, las bases de conocimiento, los motores de inferencia y deducción, los sistemas expertos y de razonamiento (simbólico). Estrategias estadísticas, estimación bayesiana, métodos de búsqueda y optimización<sup>18</sup>.

La República Argentina en el marco de la Disposición 2/23<sup>19</sup> reconoce que no existe una

modifican determinados actos legislativos de la Unión (COM(2021)0206 – C9-0146/2021 – 2021/0106(COD)).

<sup>18</sup> Los temas que normalmente abarca el término "IA" y en la definición de un sistema de IA incluyen categorías de técnicas como el aprendizaje automático y los enfoques basados en el conocimiento, y áreas de aplicación como la visión por computadora, el procesamiento del lenguaje natural, el reconocimiento de voz y los sistemas inteligentes de apoyo a la toma de decisiones, sistemas robóticos inteligentes, así como la novedosa aplicación de estas herramientas a diversos dominios. Las tecnologías de IA se están desarrollando a un ritmo rápido y es probable que surjan técnicas y aplicaciones adicionales en el futuro. La definición de la OCDE pretende ser flexible al reflejar una comprensión amplia de la IA, y se alienta a los actores que utilizan esta definición a juzgar su alcance relevante, dependiendo del contexto en el que se utilice. OECD et al (2024). Explanatory Memorandum on the updated OCDE definition of an AI system. OECD Artificial Intelligence Papers. OECD Publishing, Paris. March 2024 No. 8, Pág. 6 y ss.

<sup>19</sup> En noviembre de 2018, el Grupo de Expertos en IA de la OCDE (AIGO) estableció un subgrupo para desarrollar una descripción de un sistema de IA. Este grupo lo define como un sistema basado en máquinas que es capaz de influir en el entorno produciendo un resultado (predicciones, recomendaciones o decisiones) para un conjunto determinado de objetivos. Utiliza datos e insumos basados en máquinas y/o humanos para (i) percibir entornos reales y/o virtuales; (ii) abstraer estas

definición universalmente aceptada de Inteligencia Artificial. Pero sigue los lineamientos de la definición confeccionada por la OCDE, a la cual nos hemos referido<sup>20</sup>.

Además de ser la palabra más buscada en google y en los propios sistemas de IA Generativa, la fundación FudéuRAE, promovida por la Agencia EFE y la Real Academia Española, otorgó el título de la palabra del año a la expresión compleja

percepciones en modelos a través del análisis de manera automatizada (por ejemplo, con aprendizaje automático), o manualmente; y (iii) usar la inferencia del modelo para formular opciones para los resultados. Los sistemas de IA están diseñados para operar con diferentes niveles de autonomía. Asimismo, Naciones Unidas define a la inteligencia artificial como la capacidad de una computadora o un sistema robótico habilitado por computadora para procesar información y producir resultados de manera similar al proceso de pensamiento de los seres humanos en el aprendizaje, la toma de decisiones y la resolución de problemas.

<sup>20</sup> La disposición 2/23 indica la diferencia entre la IA estrecha con la IA General siguiendo los trabajos de la OCDE. Nos dice que, según la OCDE, la inteligencia artificial "estrecha", "débil" o "aplicada" está diseñada para realizar una tarea específica de razonamiento o de resolución de problemas dentro de un dominio limitado. Si bien estas tareas pueden estar impulsadas por algoritmos altamente complejos y redes neuronales, siguen siendo singulares y orientadas a objetivos puntuales. La IA estrecha no tiene la capacidad de adaptarse a situaciones nuevas sin una reprogramación previa. La inteligencia artificial "fuerte" o inteligencia artificial "generalizada", es un área de investigación y desarrollo en constante evolución (OCDE). Se refiere a sistemas de inteligencia artificial que tendrían la capacidad de aprender, generalizar, inducir y abstraer el conocimiento a través de diferentes funciones cognitivas. Tendrían una fuerte memoria asociativa y serían capaces de juzgar y tomar decisiones. Podrían resolver problemas multifacéticos, aprender a través de la lectura o la experiencia, crear conceptos, percibir el mundo ya sí mismo, inventar y ser creativo, reaccionar ante lo inesperado en entornos complejos y anticiparse. Sólo existe como concepto teórico, su advenimiento es incierto. Secretaría de Innovación Pública (2023), *Recomendaciones para una inteligencia artificial fiable*, Jefatura de Gabinete de Ministros Argentina, pág. 26 y ss.

inteligencia artificial<sup>21</sup>. Pero lo que la califica como el aspecto más importante del año 2022, es una revolución sin precedente desde el punto de vista tecnológico, fueron las inteligencias artificiales de tipo generativo, DALLE-2, Stable Diffusion, Midjourney y, posteriormente ChatGPT, GPT4 en sus versiones, Bard y Bing, Gemini AI, entre muchos otros, dando la posibilidad de interacción a millones de personas con IA sin que las mismas tengan conocimientos de programación o técnicos al respecto, generando distintos tipos de contenido –texto, imagen, videos y sonido- inédito y sintético

con asistencia de la Inteligencia Artificial<sup>22</sup>, lo que se ha llamado la *democratización del uso de la inteligencia artificial* con escala mundial. La posibilidad de diseñar un sistema de IA Generativa, armar un GPT<sup>23</sup> para cumplir

---

<sup>22</sup> Sánchez Caparrós, Mariana (2024), "La era de la inteligencia artificial generativa y la sombra de 1984: ¿puede la tecnología más disruptiva del siglo XXI abrir paso a la concreción de la distopía orwelliana?", Derecho, Innovación & Desarrollo Sustentable, Revista de Doctrina y Jurisprudencia, El Derecho, Año LXIII, Febrero de 2024, Nro. 17, Buenos Aires. La autora indica que La IA generativa es un sub campo de investigación de la inteligencia artificial que se enfoca en el desarrollo de algoritmos y modelos que generan contenido sintético nuevo. Estos modelos han dado nacimiento a una nueva era de generación de contenido sintético o artificial de lo más diverso. Reflexiona sobre la necesidad de la atención y supervisión precisas, además de las claras responsabilidades legales por parte de los productores, de quienes las usan y de las autoridades gubernamentales. En igual línea argumentativa, con respecto a las funciones de recaudación de tributos, Iriarte Yanicelli, Adolfo (2023), "OpenAI y el dictado de sentencias de ejecución fiscal: resultados de un pequeño diálogo con la inteligencia artificial ChatGPT", Derecho, Innovación & Desarrollo Sustentable, Revista de Doctrina y Jurisprudencia, El Derecho, Año LXII, Febrero de 2023, Nro. 11, Buenos Aires, pág. 3 y ss. Se puede observar que en la era de la inteligencia artificial y en la aplicación por parte de la justicia de este tipo de sistemas (justicia inteligente), se perfila el desafío de gobernar a la IA en todos sus aspectos, incluso el regulatorio, lo que representará uno de los principales desafíos de nuestra era, donde debemos tener precaución y trabajar en la *validación* de los resultados que nos brindan las IAG, a los fines de salvaguardar responsabilidades.

<sup>23</sup> Con respecto al uso de GPT específicos en nuestra materia podemos ver el desarrollo dentro del Poder Judicial Argentino con respecto a la vía de apremio en: "La justicia de río negro dictó seis mil fallos con inteligencia artificial: son causas de ejecuciones fiscales que se aplican en seis jurisdicciones de la provincia". Infobae. Recuperado 02.10.2023.

El Tribunal Superior de Justicia de la provincia informó que el sistema se utiliza para procesos estandarizados y repetitivos, en los que la Inteligencia Artificial permite sustituir un control

---

<sup>21</sup> FundéuRAE (2022), Inteligencia Artificial es la expresión del 2022 para FundéuRAE, en: <https://www.fundeu.es/recomendacion/inteligencia-artificial-es-la-expresion-del-2022-para-la-fundeu-rae/#:~:text=inteligencia%20artificial%20es%20la%20expresi%C3%B3n%20del%202022%20para%20la%20Fund%C3%A9uRAE&text=La%20Fundaci%C3%B3n%20del%20Espa%C3%B1ol%20Urgente,la%20expresi%C3%B3n%20compleja%20inteligencia%20artificial>. Recuperado 05.04.2024.

tareas específicas, por ejemplo el dictado de sentencias de apremios, y la posibilidad de ser utilizadas en organizaciones públicas<sup>24</sup>.

formal que antes hacía un empleado o empleada con un mayor grado de certeza o menor posibilidad de error. El proceso comienza con la selección de las sentencias monitorias en los procesos de ejecuciones fiscales a las que se le aplicará la IA. Empieza cuando la Agencia de Recaudación Tributaria presenta una demanda. Allí lo que hace el sistema de IA es corroborar la legalidad del certificado de deuda o boleta de deuda. Luego verifica si estos datos coinciden con el certificado de deuda, por ejemplo, que el Documento Nacional de Identidad o la Clave Única de Identificación Tributaria qué figura se ajuste a la información que ingresa en la demanda. Si todo es correcto, el sistema genera el expediente de forma automática y dicta la sentencia monitoria con los datos del título ejecutivo o boleta de deuda. La sentencia de tipo monitoria es firmada por el juez como director del

proceso. [www.infobae.com/judiciales/2023/10/02/la-justicia-de-rio-negro-dicto-seis-mil-fallos-con-inteligencia-artificial/](http://www.infobae.com/judiciales/2023/10/02/la-justicia-de-rio-negro-dicto-seis-mil-fallos-con-inteligencia-artificial/).

La literatura académica en su tiempo propuso: Iriarte Yanicelli, A. (2021), "La automatización inteligente supervisada en los procesos de recaudación tributaria: a propósito de la ejecución fiscal o vía de apremio", en: *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, págs. 255 y ss.

<sup>24</sup> Para analizar el impacto de la IA el sector público, ver: Misuraca, G. and Van Noordt, C., *AI Watch - Artificial Intelligence in public services*, EUR 30255 EN, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2020 en: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/4c72dd88-bcda-11ea-811c-01aa75ed71a1/language-en>.

Este informe se publica en el contexto de AI Watch, el servicio de conocimiento de la Comisión Europea para monitorear el desarrollo, la adopción y el impacto de la Inteligencia Artificial (IA) en Europa, lanzado en diciembre de 2018 como parte del Plan Coordinado sobre el Desarrollo y Uso de la IA. El informe presenta los resultados del mapeo del uso de la IA en apoyo de los servicios públicos en la UE. Desde el ámbito de la OCDE, en la misma línea encontramos en siguiente informe: OECD (2019), *Hello, World: Artificial Intelligence and its Use in the Public Sector*, OECD Publishing, Paris, 2019.

La IA Generativa (en adelante IAG) irrumpe en escena con un enfoque radicalmente distinto. En lugar de basarse en reglas o casos predefinidos, estos sistemas aprenden directamente de grandes cantidades de datos, extrayendo patrones y conocimiento de forma autónoma y con aprendizaje automático no supervisado. A modo de ejemplos, por IAG se crean imágenes, música y textos realistas, inexistentes en el mundo real. Además, se comprenden y codifican datos complejos, permitiendo la reconstrucción o generación de nuevos ejemplos similares (*Autoencoders*). Los sistemas aprenden por ensayo y error, optimizando su comportamiento en entornos dinámicos (*Aprendizaje por Refuerzo*). La IAG abre nuevas dimensiones y posibilidades inimaginables para nuevos proyectos.

Un ejemplo, en la justicia<sup>25</sup> es su uso para interpretar los títulos ejecutivos y predecir el dictado de la sentencia monitoria que deberá, antes de ser firmada, ser evaluada humanamente<sup>26</sup>.

Authors: Jamie Berryhill, Kévin Kok Heang, Rob Clogher, Keegan McBride en; [https://www.oecd-ilibrary.org/governance/hello-world\\_726fd39d-en](https://www.oecd-ilibrary.org/governance/hello-world_726fd39d-en)

<sup>25</sup> En la Argentina tenemos una experiencia interesante en la Provincia de Córdoba que transitó por un proceso de modernización a partir de la adopción de una línea estratégica de trabajo por parte del Tribunal Superior de Justicia, que habilitó avanzar hacia la gestión íntegramente electrónica del expediente judicial y la concreción de herramientas de despacho (dictado de sentencias monitorias) automatizado con inteligencia artificial en el fuero de Apremios (Smania C., Vigliano V., Esteban C. y Decima M. (2023), "La transformación digital en la justicia cordobesa : desafíos y experiencias en el Fuero de Ejecuciones Fiscales", Tomo III, pág. 301 y ss., en: Corvalán, J.C. (director), *Tratado de Inteligencia Artificial y Derecho*, 2da. Edición actualizada, ampliada y aumentada, Thomson Reuters-La Ley, Buenos Aires, 2023.

<sup>26</sup> Ver: [www.infobae.com/judiciales/2023/10/02/la-justicia-de-rio-negro-dicto-seis-mil-fallos-con-inteligencia-artificial/](http://www.infobae.com/judiciales/2023/10/02/la-justicia-de-rio-negro-dicto-seis-mil-fallos-con-inteligencia-artificial/). Iriarte Yanicelli, A. (2021), "La automatización inteligente supervisada en los procesos de recaudación tributaria: a propósito de la ejecución fiscal o vía de apremio", en: *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia*

Otro ejemplo es el buscador de jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación que busca y extrae por contexto de la base de datos propia de sentencias, los extractos más adecuados según el requerimiento del usuario, superando las búsquedas por palabras claves<sup>27</sup>.

Sin lugar a dudas la inteligencia artificial está presente en las Administraciones tributarias o por lo menos, muchas AT tienen la intención

---

Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes, Director Serrano Antón, F., Thomson Reuters –Aranzadi, Navarra, pág. 255 y ss.

<sup>27</sup> Puede verse las noticias relacionadas con la aplicación de IAGen (LLMs) en un buscador de jurisprudencia por contexto: <https://www.diariojudicial.com/news-98511-la-inteligencia-artificial-llega-a-otra-herramienta>; <https://www.infobae.com/opinion/2024/08/17/inteligencia-artificial-aplicada-al-derecho-y-la-gestion-judicial-herramientas-innovadoras-en-el-tribunal-fiscal-de-la-nacion/>

Puede verse el buscador por contexto usando IA generativa (Modelos de Lenguaje de Gran Escala (LLMs) en: <https://jurisprudenciatfn.ar/>

Es altamente recomendable para este tipo de sistemas utilizar IAGen (Modelos de Lenguaje de Gran Escala (LLMs) corran en sistemas propios, es decir localmente y además algoritmos en entornos controlados por el entrenamiento específico para evitar salidas no conformes con el *imput* pretendido o "alucinaciones". Por ello es altamente recomendable utilizar un RAG (*Retrieval Augmented Generation*), es decir la Generación Aumentada de Recuperación. Este tipo de tecnologías combina la capacidad de generación de lenguaje de los modelos de IAG con un mecanismo de recuperación de información. No solo genera contenido, sino que también busca y referencia información relevante y verificada durante el proceso de generación. Lo que ayuda a reducir notablemente la incidencia de alucinaciones, en favor de una información generada coherente, precisa y basada en datos reales del organismo, por ejemplo, sentencias del tribunal. Puede verse: Lewis Patrick y otros (2021), "Retrieval-Augmented Generation for Knowledge-Intensive NLP Tasks", *Advances in Neural Information Processing Systems*, 33, pp. 9459-9474.

de aplicar este tipo de tecnologías<sup>28</sup> y en el caso Latinoamérica no es una excepción. Además, se abre la posibilidad de nuevos proyectos frente a la IAG. La evolución de la IA, desde los sistemas basados en reglas hasta la IA Generativa, nos muestra un camino hacia sistemas cada vez más sofisticados y capaces de gestionar grandes volúmenes de datos. La capacidad de aprender de datos y generar conocimiento abre un mundo de posibilidades para el futuro, con un impacto profundo en diversos sectores de la sociedad<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> En el año 2018/2019 las más importantes de las Administraciones Tributarias a nivel global informaban que aplicaban o tenían implementados sistemas de inteligencia artificial y 30 que tenían planificado hacerlo. Varias administraciones también informan que utilizan asistentes virtuales o digitales para ayudar a responder las consultas de los contribuyentes y respaldar el autoservicio. Si bien muchas administraciones tributarias han desarrollado sus propias aplicaciones internamente, algunas también han puesto las interfaces de programación de aplicaciones (API) relevantes a disposición de desarrolladores externos. Un ejemplo es el asistente virtual de la Agencia Tributaria española funciona con la tecnología de inteligencia artificial (IA) creada por un proveedor multinacional. De ello se ha creado una relación de colaboración entre la AEAT y el proveedor con el fin de llevar a cabo un proyecto de gran interés para ambos. Por un lado, para la Agencia Tributaria española por su carácter pionero en el ámbito de la Administración Pública española e incluso europea y, por otro, para el proveedor dada la complejidad de las cuestiones que iban a abordar, que son no comparable con otros "chatbots" que se utilizan actualmente en el mercado. OCDE (2019), *Administración Tributaria 3.0: La transformación digital de la administración tributaria*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/74d162b6-en>

<sup>29</sup> Corvalán, Juan G. (2023), "Capítulo 2 - Inteligencia artificial generativa. Bots, chatbots y grandes modelos de lenguaje multipropósitos", *Tratado de Inteligencia Artificial y Derecho*, 2da. Edición, Tomo 1, Thomson Reuters – La Ley, Bs. As., págs. 255 y sig. Puede verse para una comprensión profunda de la IAG los siguientes trabajos: Corvalán, Juan G. (2023), "Interludio. Willy Wonka, ChatGPT y la fábrica de datos sintéticos", Ob. Cit.,

Con referencia a las perspectivas de la IAGen aplicadas a proyectos de las administraciones tributarias, advertimos el potencial para los próximos años. Su capacidad de aprender de grandes conjuntos de datos, generar conocimiento y automatizar tareas complejas la convierte en una herramienta invaluable para optimizar la eficiencia, la eficacia y la equidad en la recaudación fiscal, a bajo costo.

A modo de ejemplo las perspectivas pueden relacionarse con lo siguiente<sup>30</sup>:

**a. Detección de fraude fiscal**

La IAG puede analizar patrones de comportamiento fiscal para identificar anomalías y posibles casos de fraude. Los sistemas de IAG pueden detectar inconsistencias en las declaraciones de impuestos, facturas y otras fuentes de información financiera. Esta capacidad puede ayudar a las AT a identificar y perseguir la evasión fiscal de manera más efectiva y eficiente.

**b. Personalización de la atención al contribuyente**

La IAG puede generar experiencias personalizadas para los contribuyentes, proporcionándoles información y asistencia relevantes según sus necesidades específicas. Los *chatbots* impulsados por IAG pueden

responder preguntas frecuentes, resolver problemas técnicos y guiar a los contribuyentes a través de procesos complejos. Esto puede mejorar la satisfacción del contribuyente, reducir la carga de trabajo del personal de la AT y aumentar la eficiencia general de la administración tributaria con una perspectiva del contribuyente como “cliente”.

**c. Análisis de datos y toma de decisiones**

La IAG puede extraer *insights* valiosos de grandes conjuntos de datos fiscales, ayudando a las ATT a comprender mejor las tendencias, identificar áreas de riesgo y tomar decisiones más informadas. Los modelos de IAG pueden predecir comportamientos fiscales, estimar ingresos potenciales y optimizar estrategias de recaudación. Esto puede conducir a una mayor eficiencia en la asignación de recursos y una mejor planificación fiscal.

**d. Cumplimiento tributario automatizado**

La IAG puede automatizar tareas repetitivas y tediosas, como la verificación de datos, la validación de formularios y la generación de informes. Esto puede liberar al personal de la ATT para que se concentre en tareas más estratégicas y de mayor valor agregado. La automatización también puede reducir errores y mejorar la precisión del procesamiento de datos.

Es importante destacar que la implementación de la IAG en las AT requerirá un enfoque cuidadoso y estratégico del propio ecosistema generado, el que tiene que ser gobernado. Las AT deberán abordar desafíos como la necesidad de contar con *datos de alta calidad*, la implementación de *infraestructuras tecnológicas adecuadas* y la *capacitación del personal* para garantizar un *uso responsable y ético* de esta tecnología.

Con respecto a las otras tecnologías ocupan un lugar por demás de relevante y adecuado a los tiempos que corren. Pero hemos optado, por no conceptualizarlas, en tanto lo que queremos mostrar son sus aristas y lo consideramos abundante de acuerdo con el contenido temporal asignado en esta revista.

*Tratado ...*, pág. 255 y sig.; Álvarez Larrondo, Federico (2023), “Los nuevos desafíos. ChatGPT, Bard, Claude 2 y otros y ¿la autocensura? ¿Freedom GPT es soportable? La responsabilidad por las alucinaciones”, en: *Tratado ...*, pág. 283; Corvalán, Juan G., “Qué trae de nuevo la IA Generativa”, en: Corvalán, Juan G. (2023), *Tratado de Inteligencia Artificial y Derecho*, 2da Edición actualizada, ampliada y aumentada, Thomson Reuters – La Ley, Buenos Aires, pág. 263. Iriarte Yanicelli, Adolfo (2023), “OpenAI y el dictado de sentencias de ejecución fiscal: resultados de un pequeño diálogo con la inteligencia artificial ChatGPT”, *Derecho, Innovación & Desarrollo Sustentable, Revista de Doctrina y Jurisprudencia*, El Derecho, Año LXII, Febrero de 2023, Nro. 11, Buenos Aires, pág. 3 y ss.

<sup>30</sup>

La propuesta fue presentada como parte de la Relatoría por la República Argentina “Desafíos de la Inteligencia Artificial en el Derecho Tributario Moderno”, en las XXXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de la ILADT (2024).

## II.1. Aproximación conceptual al Derecho Constitucional Tributario Digital

Para abordar el estudio de cualquier disciplina, especialmente en el ámbito del Derecho, es esencial hacer ciertas observaciones preliminares sobre la terminología empleada para individualizar y circunscribir el objeto de estudio. La construcción dogmática exige un rigor conceptual que permita delimitar con claridad el campo de análisis, particularmente cuando se trata de nuevas categorías jurídicas y paradigmas emergentes que impactan el Derecho Tributario y Financiero. La precisión en el uso de conceptos y términos técnicos es fundamental para el desarrollo de una teoría jurídica sólida, ya que su capacidad delimitadora depende del rigor con que se utilicen los términos conceptuales y el marco teórico elegido.

No es apropiado, por ejemplo, adentrarse en el estudio teórico y normativo de un instituto jurídico sin tener antes una comprensión general de la rama del Derecho en la que se inserta. Es necesario explicar los elementos fundamentales de la institución jurídica en cuestión, incluyendo sus antecedentes, fuentes, fundamentos y posibles causas, antes de proceder a resolver los problemas que plantea y a presentar las propuestas superadoras que conforman la tesis jurídica en desarrollo.

La omisión de estos principios elementales puede llevar a discusiones estériles e improductivas. Es crucial evitar el uso incorrecto de conceptos: un discurso que sea meramente emotivo, político o axiológico, aunque se presente de buena fe, puede comprometer el éxito de la tesis sostenida. En cuanto al lenguaje técnico, es imperativo utilizar un lenguaje claro, sencillo, coherente y preciso en la argumentación jurídica.

Estas recomendaciones son necesarias para evitar una reducción indebida y manipulada del horizonte intelectual del análisis. Los elementos políticos y axiológicos deben considerarse únicamente para entender la evolución del instituto jurídico y su variación a lo largo del tiempo, sin que se conviertan en el

eje central de su justificación jurídica y filosófica. Lo que verdaderamente fundamenta un argumento es la matriz jurídica empleada para su justificación legal. En este estudio, la matriz jurídica adoptada es la del Estado de Derecho Constitucional y Convencional, la cual será descrita oportunamente.

En línea con lo señalado por Fernando Sáinz de Bujanda, "...la definición entraña el propósito de reducir a una síntesis suprema la problemática de una disciplina, lo que aconsejaría, a falta de otras consideraciones, que el intento definidor quedara situado al término del estudio y no, como es costumbre, en su fase inicial...". El autor sostiene en toda investigación que: "...no es posible formular el concepto de una ciencia sin conocer previamente el conjunto de cuestiones que la misma comprende..."<sup>31</sup>. Por ello, es necesario partir de una explicación de la era desde la cual se escribe este análisis, para abordar al final del trabajo los desafíos conceptuales propuestos y responder a la pregunta clave: ¿nos dirigimos hacia un Derecho Constitucional Tributario Digital en la era de la inteligencia artificial, que provocará una transformación profunda del Derecho y, en particular, de la relación jurídica tributaria?

En el contexto de la Cuarta Revolución Industrial, el Derecho Tributario se enfrenta a transformaciones paradigmáticas impulsadas por la digitalización, el compliance y la inteligencia artificial (IA). Este fenómeno no solo redefine las operaciones económicas globales, sino que desafía directamente los marcos jurídicos preexistentes, poniendo a prueba la capacidad de los sistemas tributarios para adaptarse y responder eficazmente a estas nuevas dinámicas.

En este marco, el presente estudio se propone explorar y analizar conceptualmente lo que se ha denominado "Constitucionalismo Digital" en el ámbito del Derecho Tributario, argumentando la imperiosa necesidad de

---

<sup>31</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. (1977): *Sistema de Derecho Financiero*, "I Introducción", Volumen Primero, Ed. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, p. 19 y ss.

avanzar hacia un "Derecho Constitucional Tributario Digital".

Como idea central, es necesario sostener que el Derecho Constitucional Tributario Digital se ubica en la intersección entre el Derecho Constitucional y el Derecho Tributario, adaptándose a las innovaciones y desafíos presentados por las tecnologías digitales. Este campo surge en respuesta a la digitalización creciente de las economías y las sociedades, lo que ha llevado a una profunda transformación en la manera en que se llevan a cabo las actividades económicas, la administración tributaria y la interacción entre el Estado y los contribuyentes.

En este contexto, el Derecho Constitucional Tributario Digital (en adelante DCTD) se ocupa de proteger y garantizar los derechos fundamentales de los contribuyentes en un entorno digital, al tiempo que busca adaptar los principios y normas constitucionales tradicionales a las nuevas realidades impuestas por la inteligencia artificial, el big data, la ciberseguridad y otras tecnologías disruptivas. Este campo aborda tanto los derechos individuales, como la privacidad y la protección de datos personales, como los aspectos sistémicos, como la transparencia, la equidad fiscal y la eficiencia de la recaudación en la economía digital.

El objetivo principal del DCTD es garantizar que las innovaciones tecnológicas, tales como la inteligencia artificial y el big data, se apliquen de manera que respeten y protejan los derechos de los contribuyentes, promuevan la equidad y la justicia fiscal, y mantengan la transparencia y la legalidad en la administración tributaria.

Este concepto integra y adapta los principios del Constitucionalismo Digital al ámbito tributario, proporcionando un marco jurídico que aborda tanto los desafíos tecnológicos como los cambios estructurales en las economías modernas. Se basa en la necesidad de actualizar y expandir las garantías constitucionales para responder a las nuevas formas de interacción fiscal en la era digital, asegurando que la recaudación y la administración de impuestos se lleven a cabo

de manera justa, equitativa y en pleno respeto de los derechos fundamentales.

El Derecho Constitucional Tributario Digital se configura como un campo interdisciplinario que adapta los principios del Derecho Constitucional al entorno digital, garantizando que las transformaciones tecnológicas en la administración y recaudación tributaria se realicen en un marco de legalidad, transparencia y respeto a los derechos de los contribuyentes en un mundo cada vez más digitalizado.

## **II.2. Descripción de la matriz jurídica como punto de partida en la nueva era digital<sup>32</sup>**

El análisis del Derecho Tributario en el contexto del Constitucionalismo Digital debe partir de una comprensión profunda de las transformaciones históricas en la matriz jurídica que han influido en la relación jurídica tributaria. Estas transformaciones, desde el Estado de Derecho pre-moderno hasta el Estado de Derecho Constitucional, han marcado el desarrollo y la evolución del Derecho Tributario, reflejando cambios en la forma en que el Estado ejerce su poder y en cómo se perciben los derechos y obligaciones de los contribuyentes.

En el Estado de Derecho pre-moderno, la relación tributaria estaba dominada por una cosmovisión en la que el Estado ejercía un poder discrecional amplio y absoluto, basado en la coerción y el terror. El contribuyente, considerado un súbdito, debía cumplir con sus obligaciones fiscales sin posibilidad de cuestionarlas. Este modelo, conocido como el "Antiguo Régimen", caracterizaba al Derecho Tributario como una relación de poder donde el Estado imponía su voluntad sin restricciones significativas.

---

<sup>32</sup> Puede verse para el desarrollo de esta sección: Iriarte Yanicelli, Adolfo A., (2019), "Transformaciones y retos del derecho tributario en la era de la robotización y de la economía digital", en: AA.VV., *Estudios de Derecho Público*, compilación de trabajos del curso de especialización de posdoctorado, Coordinado por Prof. Dr. Antonio Embid Irujo (Universidad de Zaragoza), Editorial UCSE, Zaragoza - Santiago del Estero, pp. 426 y ss..

La Revolución Francesa marcó el inicio del Estado de Derecho Legal, que emergió como una reacción contra la arbitrariedad del Antiguo Régimen. Este nuevo modelo buscó limitar el poder discrecional del Estado mediante la creación de un marco legal que reglara todas las relaciones jurídicas, incluidas las tributarias. Durante este período, que se extendió hasta la Segunda Guerra Mundial, se consolidó un enfoque en la seguridad jurídica, la supremacía de la ley y la formalidad en la administración de justicia. El Derecho Tributario moderno, en este contexto, se desarrolló como una disciplina que debía respetar los límites impuestos por la ley y proteger los derechos de los contribuyentes frente al poder estatal.

La crisis del Estado de Derecho Legal y los acontecimientos posteriores a la Segunda Guerra Mundial dieron lugar al Estado de Derecho Constitucional. En este nuevo paradigma, la soberanía del Estado se relativiza frente a la creciente influencia del derecho internacional y comunitario, especialmente en el ámbito de los derechos humanos. El Estado de Bienestar se consolida, y con él, el Estado asume la responsabilidad de garantizar los derechos sociales y económicos de sus ciudadanos. El Derecho Tributario, en este marco, no solo se ocupa de la recaudación de ingresos para financiar las actividades estatales, sino que también debe alinearse con los principios constitucionales de equidad, justicia y protección de los derechos fundamentales.

En la actualidad, estamos presenciando el advenimiento de una nueva era impulsada por la Cuarta Revolución Industrial, caracterizada por la digitalización, la inteligencia artificial (IA), el big data, y otras tecnologías disruptivas. Esta era plantea desafíos significativos para la matriz jurídica del Estado de Derecho Constitucional, ya que las nuevas tecnologías no solo transforman las operaciones económicas, sino que también reconfiguran la relación entre el Estado y los ciudadanos, incluidos los contribuyentes.

En este contexto de transformación digital, la matriz jurídica del Estado de Derecho

Constitucional enfrenta nuevos desafíos que requieren una adaptación profunda y estructural. La Cuarta Revolución Industrial, marcada por la omnipresencia de la digitalización, la inteligencia artificial (IA) y el big data, demanda una reevaluación de los principios y normas que han sustentado la relación entre el Estado y los contribuyentes. Esta nueva era tecnológica impone la necesidad de actualizar el marco jurídico para que continúe protegiendo los derechos fundamentales y responda adecuadamente a las nuevas dinámicas socioeconómicas.

En este sentido, la nueva matriz jurídica deberá incorporar la protección de derechos digitales, adaptando los principios constitucionales tradicionales para salvaguardar los derechos de los contribuyentes en el entorno digital. Esto implica la protección de la privacidad y de los datos personales en un contexto donde la inteligencia artificial y el big data son herramientas fundamentales en la administración y fiscalización tributaria. El reconocimiento y la protección de estos derechos resultan esenciales para mantener la confianza en las instituciones y asegurar que los avances tecnológicos no se conviertan en instrumentos de vulneración de derechos.

Asimismo, es crucial regular el uso de tecnologías en la fiscalización. El uso creciente de tecnologías avanzadas por parte de las administraciones tributarias exige la implementación de normas claras y específicas que regulen su aplicación. Es fundamental que estas tecnologías se utilicen de manera que respeten los derechos de los contribuyentes y no perpetúen inequidades o injusticias. La normativa debe asegurar que las herramientas tecnológicas en la fiscalización operen bajo principios de legalidad, proporcionalidad y respeto a la dignidad humana.

Además, se debe promover la transparencia y la equidad en las decisiones automatizadas y los procesos digitalizados en la administración tributaria. Estos deben ser transparentes, explicables y estar sujetos a control judicial efectivo. La promoción de la transparencia es esencial para evitar abusos de poder y

garantizar que la equidad continúe siendo un pilar en la relación entre el Estado y los contribuyentes. La capacidad de los contribuyentes para entender y, en su caso, impugnar las decisiones tomadas por sistemas automatizados es un derecho fundamental que debe ser protegido.

Finalmente, es necesario redefinir la relación jurídica tributaria. Las tecnologías digitales están transformando radicalmente la interacción entre el Estado y los contribuyentes, lo que exige que el Derecho Tributario evolucione para seguir siendo relevante y eficaz en este nuevo entorno. La redefinición de la relación jurídica tributaria debe considerar la realidad de un mundo interconectado y digitalizado, donde las fronteras tradicionales entre jurisdicciones y sistemas legales se vuelven cada vez más difusas.

En conclusión, la matriz jurídica del Estado de Derecho Constitucional, adaptada a la era digital, debe responder a los desafíos de la Cuarta Revolución Industrial. Esta adaptación es esencial para proteger los derechos de los contribuyentes y garantizar que las tecnologías avanzadas se utilicen de manera justa, equitativa y conforme a los principios constitucionales. Esta nueva matriz jurídica, que podríamos denominar Estado de Derecho Constitucional Digital, será el fundamento sobre el cual se construirá el Derecho Constitucional Tributario Digital. De este modo, se asegurará que el marco legal evolucione junto con las tecnologías y las realidades económicas de nuestro tiempo, permitiendo que el Derecho Tributario siga siendo una herramienta eficaz y legítima en la gestión de los recursos públicos en la era digital.

### II.3. Antecedentes en las Constituciones de la República Argentina

En el Derecho Constitucional Argentino encontramos el derecho y las garantías del uso de Inteligencia Artificial y nuevas tecnologías en dos cláusulas constitucionales.

En primer lugar, se incorpora como una garantía no enumerada o implícita en el art. 33 de la Constitución, comprensivo de los nuevos

derechos y las garantías en la 4ta revolución industrial, dentro de la matriz del Estado de Derecho Convencional.

En segundo lugar, su regulación surge como competencia del Congreso Nacional en el marco de la cláusula del progreso del art. 75 inc.19 (Constitución Reformada en el año 1994), en el siguiente sentido: “Proveer lo conducente al **desarrollo humano**, al **progreso económico con justicia social**, a la **productividad de la economía nacional**, a la **generación de empleo**, a la **formación profesional de los trabajadores**, a la **defensa del valor de la moneda**, a la **investigación y al desarrollo científico y tecnológico**, su **difusión y aprovechamiento**”<sup>33</sup>.

En este sentido, la Constitución del año 94, promueve y aspira a que la investigación y el desarrollo científico tecnológico, denominada como **cláusula del progreso tecnológico** o **nueva cláusula del progreso**<sup>34</sup>, sea

<sup>33</sup> Tozzini Gabriela (2024), “4. Los nuevos derechos de los contribuyentes frente a la I.A.” en: *Tutela judicial efectiva en materia tributaria*, Ed. Ad-Hoc, Bs.As., pág. 313 y ss.

<sup>34</sup> Para Gelli, este último párrafo forma parte de la protección de la cultura y la creación artística, comentario no incompatible con nuevas tecnologías y con la idea que su desarrollo forma parte de los niveles culturales de los países más desarrollados. (GELLI María A., Constitución de la Nación Argentina, Tomo II, La ley, 2008, pág. 207). Podemos ver en este sentido: <https://datos.gob.es/es/blog/como-la-inteligencia-artificial-y-los-datos-abiertos-pueden-re-imaginar-nuestro-futuro-cultural>. Quizás en un futuro no tan lejano el desarrollo cultural puede verse influenciado por la comprensión y desarrollo de la inteligencia artificial (IA), y ser medido en ese sentido, ya que esta tecnología tiene un impacto significativo en la cultura contemporánea. Sin embargo, como es sabido, no es el único factor a considerar, ya que la cultura es un fenómeno complejo que involucra múltiples dimensiones y no se puede medir únicamente por los avances en tecnología. En estos términos, para Kulesz (2024): “Cuando hablamos de la relación entre la inteligencia artificial (IA) y la cultura, el impacto es doble: la inteligencia artificial está teniendo un impacto en la cultura y la cultura también tiene, o podría tener, un impacto en la IA”. El autor indica que la discusión desde la cultura no debería

compatible con el desarrollo humano, el progreso económico con justicia social y a la productividad económica.

Este derecho al desarrollo científico y tecnológico, fue representado como una cláusula de cierre del sistema de derechos. En esos términos, Andrés Gil Domínguez<sup>35</sup> nos explica que la norma de cierre o de cláusula se vincula con la identificación de una norma que puede reconducir conceptualmente los distintos derechos que sea capaz de ofrecer un "cierre" sistemático al conjunto de derechos que pueda tener un ciudadano. En la historia del derecho constitucional, la primera norma que recibió ese status fue la "libertad general" y en un segundo estadio el principio de "igualdad". Con posterioridad, la "igualdad" se amplió al principio de no discriminación negativa, que además engloba las distintas formas de discriminación positiva. Gil Domínguez, en el marco especificado por el constitucionalismo digital, propone como norma de cierre o cláusula del Sistema de derechos al "desarrollo científico y tecnológico"<sup>36</sup>.

---

omitirse sino estar en el centro del debate: "...Primero porque la cultura es hoy un input o insumo de muchísimos sistemas de inteligencia artificial. En efecto, en la modalidad de IA que está más en boga en la actualidad, que es el aprendizaje automático o machine learning y sobre todo el aprendizaje profundo o deep learning, hay que alimentar la máquina con grandes cantidades de datos, para que luego la máquina pueda llegar a establecer una predicción o ejecutar una acción. Lo que ocurre es que una parte enorme de esos datos, de esos big data que se entregan a la máquina como alimento, proviene de la creatividad humana: son textos, canciones, melodías, videos, pinturas, etcétera. Así, las expresiones culturales son un alimento primordial de las máquinas en la era del aprendizaje automático. Por ello es que podemos hablar de la cultura como input clave de la IA. ...", en:

<https://www.teseopress.com/inteligenciaartificialpolitica/chapter/el-aporte-de-la-cultura-al-desafio-de-la-inteligencia/>"

<sup>35</sup> GIL DOMÍNGUEZ, Andrés (2023), *Constitucionalismo Digital*, Ediar, Bs. As., pág. 207 y ss.

<sup>36</sup> GIL DOMÍNGUEZ, Andrés (2023), *Constitucionalismo Digital*, Ediar, Bs. As., pág. 209.

Todos los objetivos que contemplan la cláusula de cierre del sistema aludido, pueden ser logrados por medio de una IA fiable y compatible con los Derechos Humanos, donde el desarrollo humano sea compatible con un desarrollo tecnológico adecuado, sustentable, sostenible, progresivo, amigables y razonable, asegurándose la transparencia de un sistema tributario justo y equitativo dentro de una relación jurídica tributaria digital. Tan es así, que la demanda de conciliar el desarrollo económico por los avances tecnológicos, con la búsqueda constante del incremento productivo para aumentar el bienestar, nunca antes visto desde la cuarta revolución industrial, debe orientarse hacia el trato cuidadoso de los recursos naturales, de la persona humana y su entorno, de los consumidores y usuarios, del trabajador, en definitiva, del ciudadano en todas sus dimensiones y actuaciones en la sociedad.

Para la literatura argentina (Tozzini, 2024), por el momento las normas vigentes que resultan aplicables –desde una mirada constitucional- ante el uso de la IA por parte de las Administraciones tributarias son: "...los arts. 13, 19, 28, 33, 43 y 75 inc. 19 y 22 de la CN., la ley de protección de datos personales 25.326, la ley 27.275, la ley 27.483 que aprueba el Convenio para la protección de las personas con respecto al tratamiento automatizado de datos de carácter personal, suscripto en la ciudad de Estrasburgo, República Francesa, el día 28 de enero de 1981, y la ley 27.699 que la modifica". Esta última, "estableciendo: la finalidad del Convenio consistente en proteger a cada persona, cualquiera sea su nacionalidad o residencia, con respecto al tratamiento de sus datos personales, contribuyendo así al respeto de sus derechos humanos y libertades fundamentales y, en particular, el derecho a la privacidad"<sup>37</sup>.

Desde el Derecho Constitucional Local, inédito desde el Derecho Constitucional

---

<sup>37</sup> Tozzini Gabriela (2024), "4. Los nuevos derechos de los contribuyentes frente a la I.A." en: *Tutela judicial efectiva en materia tributaria*, Ed. Ad-Hoc, Bs.As., pág. 316 y ss.

positivo latinoamericano, la Constitución de la Provincia de Jujuy en el Capítulo V: “Nuevas Declaraciones, Derechos, Deberes y Garantías Constitucionales” (art. 76), establece los derechos y las garantías frente a la “Inteligencia Artificial o no Humana”. En este marco, reconoce el derecho de toda persona a utilizar sistemas de inteligencia artificial o no humana, basados en métodos computarizados de algoritmos, datos y modelos que imitan el comportamiento humano y automatizan procesos complejos, así como otros futuros desarrollos que surjan en este campo.

La Constitución Local referida tiene en cuenta, con referencia a la transparencia algorítmica, lo siguiente:

*“...1. Esta Constitución reconoce el derecho de toda persona a utilizar sistemas de inteligencia artificial o no humana, basados en métodos computarizados de algoritmos, datos y modelos que imitan el comportamiento humano y automatizan procesos complejos, así como otros futuros desarrollos que surjan en este campo.*

*2. La ley sujetará estos sistemas a los principios de legalidad, transparencia, responsabilidad, privacidad y protección de datos, seguridad, no discriminación y rendición de cuentas, garantizando el acceso a la justicia en caso de vulneración de derechos y consagrando la acción de solicitud de revisión humana cuando sea necesario.*

*3. El Estado fomentará la investigación y el desarrollo de estos sistemas para fines que modernicen, agilicen y mejoren la prestación de servicios públicos en beneficio de la población, promoviendo la colaboración a estos efectos entre los sectores público y privado.*

*4. El Estado fomentará la educación y el debate público sobre los desafíos éticos y jurídicos que plantean estos sistemas, incluyendo sus efectos sobre la transformación del mundo laboral.*

*5. En caso de conflicto de derechos a partir del uso de estos sistemas, se aplicará el principio de primacía de los derechos humanos y de las libertades y garantías constitucionales a favor de las personas...”*

En este marco todo progreso o desarrollo científico y tecnológico, la difusión y aprovechamiento, debe ser conducente al desarrollo humano sostenible y sustentable<sup>38</sup>.

---

<sup>38</sup> Iriarte Yanicelli, Adolfo A. (2021), “Las transformaciones de las relaciones tributarias en la era de la inteligencia artificial: ‘La administración tributaria, los derechos y garantías de los contribuyentes y la justicia en la cuarta revolución industrial’”, en Matinata, Jorge S. (dir.), *Tratado de derecho tributario. procedimientos y administración tributaria*, La Ley, Buenos Aires, 2021, t. I, págs. 413-480. Iriarte Yanicelli, Adolfo (2019), “Derechos y Garantías de los Contribuyentes en la Era de la Inteligencia Artificial”, Thomson Reuters – Checkpoint, 2019, el trabajo sintetiza las conferencias dadas en la Universidad Complutense de Madrid en el año 2019: el 5 junio de 2019 “I International Workshop on Tax & Robotics” y del 28 de noviembre de 2019 “II International Workshop on Tax & Robotics” sobre big data, inteligencia artificial y Administración tributaria. Iriarte Yanicelli, Adolfo A. (2020), “Derechos y garantías de los contribuyentes en la era de la inteligencia artificial”, IMP –Práctica Profesional 2020– LXXII, p. 36.

En el contexto del derecho tributario moderno<sup>39</sup>, estas disposiciones

---

<sup>39</sup> Una definición sobre el Derecho tributario moderno debería abarcar un enfoque integral que promueva el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, subrayando la importancia de la interacción basada en principios de concertación, cooperación, colaboración y *compliance*. Este enfoque refleja un cambio desde una dinámica de "poder" unilateral, caracterizada por la imposición del estado, hacia relaciones más equitativas y justas bajo un marco de derecho, orientado hacia un modelo donde prevalece el respeto de los derechos y las garantías de los contribuyentes, promoviendo un sistema más cooperativo y menos conflictivo. En la historia del Derecho tributario hemos transitado de *manera pendular* desde las llamadas *relaciones de poder* a las *relaciones de derecho*. Se ha superado, con una marcada evolución social, aquella concepción de súbdito frente a un Estado que pretendía ser soberano, influidos por los avances de los Derechos individuales frente a la Administración fiscal. Estos avances fueron acompañados desde la evolución del Estado de Derecho y la influencia del Derecho Constitucional, los Derechos Fundamentales y los Derechos Humanos y la ponderación desde los principios en nuestra materia. Puede verse: Iriarte Yanicelli, Adolfo A. (2009), *El derecho a la información tributaria: del Fisco y del contribuyente: Un estudio comparado sobre la dinámica de la relación jurídica tributaria entre Argentina y España*, Bibliotex, San Miguel de Tucumán, Argentina, en especial el punto: "1.3. Los Nuevos Paradigmas del Derecho Tributario", págs. 24 y ss. Soler Roch, María Teresa (2012), "Tax Administration versus taxpayer - a new deal?", *World Tax Journal*, vol. 4, nro. 3, ps. 291 y ss. La autora lo grafica como parte del *movimiento pendular* entre el refuerzo de las potestades administrativas y la defensa de los derechos de los contribuyentes, en algunas y otras ocasiones. Iriarte Yanicelli, Adolfo A. (2021), "Las transformaciones de las relaciones tributarias en la era de la inteligencia artificial: 'La administración tributaria, los derechos y garantías de los contribuyentes y la justicia en la cuarta revolución industrial'", en Matinata, Jorge S. (dir.), *Tratado de derecho tributario. procedimientos y administración tributaria*, La Ley, Buenos Aires, 2021, t. I, págs. 413-480. Bilbao Estrada, Iñaki, "Disrupción tecnológica para la Administración tributaria en la era digital", en AAVV (2019), *Retos y oportunidades de la administración tributaria en la*

constitucionales presentan un escenario por demás interesante y complejo. La integración de la inteligencia artificial (IA) en diversos sectores, incluido el tributario, impone la necesidad de revisar y posiblemente expandir los marcos legales para asegurar que la fiscalidad se adapte a las nuevas realidades tecnológicas. Esto implica considerar cómo la IA y las tecnologías emergentes pueden influir en la administración tributaria, la recaudación y el cumplimiento de las obligaciones fiscales, como así también en los derechos de los contribuyentes, partiendo desde el principio de tutela jurisdiccional efectiva<sup>40</sup>.

---

*era digital*, Directores Álvaro Antón Antón e Iñaki Bilbao Estrada, Thomson Reuters – Aranzadi, Navarra, págs. 113 y ss.. Serrat Romani, Marina (2019), *Los Derechos y Garantías de los Contribuyentes en la Era Digital, Transparencia e Intercambio de Información Tributaria*, Thomson Reuters – Aranzadi, Navarra, págs. 349 y ss. En este marco: "... se intenta ahora configurar una relación de cooperación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes que, de algún modo, podría servir para superar la tensión tradicionalmente existente entre las dos partes de la relación jurídico-tributaria. Se trata de reestablecer un clima de mutua confianza entre la Administración y el contribuyente, con frecuencia roto debido a la aparición de conflictos en la interpretación y aplicación de las normas tributarias (Ribes Ribes, Aurora (2020), "La inteligencia artificial al servicio del *compliance* tributario", *Revista Española de Derecho Financiero*, nro. 188, octubre - diciembre, 2020, p. 127).

<sup>40</sup> Coronello, Silvina E. (2024), "7.5. La Inteligencia Artificial y las tecnologías de la información y la comunicación en el procedimiento tributario", en: *Tutela Judicial Efectiva en Materia Tributaria*, Errepar, Bs. As., pp. 95 y ss. Coronello, Silvina E. (2021), "La digitalización de los procedimientos tributarios y el principio constitucional de tutela judicial efectiva", en: *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Director: Fernando Serrano Antón, Thomson Reuters – Aranzadi, Navarra, pág. 457 y ss. García – Herrera Blanco, Cristina (2020), "El uso del Big Data y la Inteligencia Artificial por las Administraciones Tributarias en la Lucha contra el Fraude Fiscal. Particular Referencia a los Principios que han de Regirla y a los Derechos de los

La automatización y el uso de sistemas avanzados de IA pueden transformar las operaciones, las actividades y las funciones administrativas de los Fiscos y de las Haciendas Públicas, haciéndolas más eficientes y efectivas, en post de la recaudación tributaria o del estricto cumplimiento del deber de contribuir. Sin embargo, esto también plantea desafíos significativos en términos de razonabilidad, transparencia y protección de datos personales, al igual que los derechos de acceso a la información pública. La legislación debe entonces asegurarse de que estos sistemas no solo cumplan con los principios de legalidad, tutela jurisdiccional efectiva, y justicia fiscal<sup>41</sup>, sino que también respeten los derechos de privacidad personal y familiar, protección de datos de los contribuyentes, y el secreto fiscal.

El derecho tributario debe adaptarse para abordar las cuestiones de valoración (por ejemplo, el caso de *precios de transferencia*) y tributación de los nuevos productos y servicios (*economía digital*) generados por la IA (Pilar 1 y 2)<sup>42</sup>. Esto incluye determinar la localización o

---

Contribuyentes”, en: *Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración Tributaria y Contribuyentes en la era Digital*. Director Fernando Serrano Antón. Thomson Reuters – Aranzadi, Navarra, pág. 297 y ss.

<sup>41</sup> Coronello, Silvina E. (2022), “La Digitalización de los procedimientos tributarios y los derechos de los contribuyentes”, Bertazza H. (Dir), *Derechos Y Garantías De Los Contribuyentes*, La Ley, Bs. As., pp. 1892 a 1894, en especial 1909.

<sup>42</sup> De Lima Carvalho, L. (2019), describe cómo la economía digital crea problemas únicos de erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS), especialmente a través de la inteligencia artificial autónoma (AAI), desafiando las afirmaciones de la OCDE de que la digitalización solo exacerba los problemas existentes. El autor conceptúa la AAI como sistemas que realizan tareas de inteligencia humana sin control humano, con plena capacidad de gestión sobre sus acciones y recursos, destacando los desafíos de clasificar estos sistemas bajo las nociones tradicionales de 'personalidad' y 'residencia' en la ley tributaria. Argumenta que la economía digital no solo intensifica los riesgos de BEPS sino que crea desafíos completamente nuevos que no se adaptan

nexo de la base imponible en contextos donde la IA desempeña roles críticos en la creación de valor, un desafío particularmente pertinente en la economía digital globalizada. Lo que nos llevaría a sostener un marco internacional armonizado (Pilar 3) para el impacto de la IA y las nuevas tecnologías, la sujeción de derechos tributarios y los nuevos nexos en ese sentido.

En este marco es importante la formación de recursos humanos (o computacionales) en el ámbito tributario para comprender y gestionar las tecnologías emergentes. Esto no solo involucra a la Administración tributaria, sino también a los profesionales del derecho o de las ciencias económicas, quienes deben estar formados para enfrentar los desafíos legales que surgen del uso avanzado de la IA en los ecosistemas tributarios.

En una reciente sentencia, la Corte Constitucional de Colombia, Sentencia T-323 de 2024, Asunto: “Uso de herramientas de inteligencia artificial generativas en procesos judiciales de tutela, en el análisis desde un punto de vista constitucional, estableció entre otras cuestiones que: “...pese a la a la inexistencia de un marco regulatorio sobre la IA en el Estado colombiano, la Constitución Política de 1991, la ley sobre tecnologías de la información, las leyes sobre manejo de datos e instrumentos del ejecutivo contienen todo un sistema de garantías que, en palabras actualizadas de Ferrajoli, constituiría un sistema de garantías tecnológico ...”<sup>43</sup>

---

a las normas internacionales de tributación existentes. Concluye que es crucial para los formuladores de políticas entender y adaptar las leyes tributarias para gestionar eficazmente los desafíos que presenta la AAI en la economía digital. De Lima Carvalho, L. (2019), *Spiritus Ex Machina: Addressing the Unique BEPS Issues of Autonomous Artificial Intelligence by Using 'Personality' and 'Residence'*, INTERTAX, Volume 47, Issue 5, Kluwer Law International BV, The Netherlands, pp. 425 y ss.

<sup>43</sup> Sentencia T-323 de 2024, Expediente T-9.301.656, “Acción de tutela promovida por Blanca, en nombre y representación de su hijo menor de edad, en contra de la EPS”, Asunto: uso de herramientas de inteligencia artificial generativas en procesos judiciales de tutela, Cobro

En otra sentencia, la Corte Suprema de Justicia de Colombia, Sentencia SC370-2023 del 10 de octubre de 2023, señaló que el goce de los adelantos tecnológicos y el progreso de las ciencias es un derecho humano reconocido en múltiples instrumentos internacionales, como la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948 (artículo 27), la Carta de Organización de los Estados Americanos (OEA) (artículo 38123); Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 1996 (artículo 15, numeral 1º, literal b)<sup>44</sup>.

En el plano de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corte IDH), tenemos como antecedente relevante sobre las nuevas tecnologías y la ponderación de derechos – al que se refiere Gabriela Tozzini<sup>45</sup> – a favor de las nuevas tecnologías: en la causa “Artavia Murillo” la Corte IDH se manifestó de manera favorable respecto de la reproducción asistida.

---

de copagos y cuotas moderadoras en el SGSSS a niño diagnosticado con TEA

<sup>44</sup> Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, Agraria y Rural, Sentencia SC370-2023 del 10 de octubre de 2023, M.P. Aroldo Wilson Quiroz Monsalvo, radicación 11001319900120160210601. La decisión se dictó en el trámite del recurso de casación que interpuso la empresa de Comunicaciones Tech y Transporte S.A. – Cotech S.A. contra la sentencia que profirió el Tribunal Superior de Distrito Judicial de Bogotá, Sala Civil, en proceso declarativo que promovió aquella contra Uber B.V., Uber Technologies, Inc. y Uber Colombia S.A.S. con el fin de que se declarara que estas últimas incurrieron en desviación de la clientela y violación de las normas de competencia y, en consecuencia, se les ordenara cesar la prestación del servicio de transporte individual de pasajeros en vehículos y se les prohibiera el uso de la respectiva aplicación en Colombia. En el marco de dicha controversia el Alto Tribunal señaló que el uso de los avances de las tecnologías de la información y la comunicación no puede calificarse como medio desleal para desviar clientes o como un mecanismo de competencia desleal pues ello supondría la violación del derecho humano a gozar de los adelantos tecnológicos.

<sup>45</sup> Tozzini Gabriela (2024), “4. Los nuevos derechos de los contribuyentes frente a la I.A.” en: *Tutela judicial efectiva en materia tributaria*, Ed. Ad-Hoc, Bs.As., pág. 313.

Si bien el caso "Artavia Murillo" no se centra directamente en las nuevas tecnologías en general, sí establece un marco para la ponderación de derechos cuando estas tecnologías están involucradas en la realización de derechos fundamentales. La Corte IDH, al autorizar la reproducción asistida, está implícitamente reconociendo el valor de estas tecnologías para garantizar el ejercicio de derechos como la vida familiar y la salud. La Corte IDH enfatiza la necesidad de evaluar cada caso de manera individual, teniendo en cuenta el contexto cultural, social y jurídico particular. Esto significa que la aplicación de las tecnologías reproductivas debe ser siempre respetuosa de los derechos humanos y de la dignidad de las personas involucradas.

Nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa Denegri, Natalia Ruth c/ Google (Derechos Personalísimos), como *obiter dictum*, nos dice que “...el presente pronunciamiento no implica desconocer que el creciente uso de herramientas de tecnología informática y, en particular, de sistemas que podrían incluirse dentro de la categoría “Inteligencia Artificial” (IA), suscita numerosos interrogantes respecto de su campo de aplicación a la luz de los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución Nacional y en los Tratados de Derechos Humanos, así como respecto de su incidencia en la ordenación del debate público. Aun cuando el tema no haya sido objeto de debate en la presente causa, cabe destacar la existencia de un foro de discusión mundial acerca del modo de compatibilizar los problemas que en algunas ocasiones podrían suscitarse entre los mencionados derechos y el funcionamiento de los sistemas de algoritmos (como ejemplo de los temas en debate en la materia, puede consultarse las “Directrices Éticas para una IA fiable”, Grupo Independiente de Expertos de Alto Nivel sobre Inteligencia Artificial creado por la Comisión Europea en junio de 2018)”.

De esta forma, ha tomado carta de naturaleza, desde la perspectiva de nuestro Alto Tribunal. El *obiter dictum* de la Corte

Suprema (CSJN) en la causa Denegri representa un hito en la jurisprudencia argentina al reconocer la creciente relevancia de la inteligencia artificial (IA) y sus implicaciones para los derechos fundamentales. Si bien el caso central versaba sobre la protección de los derechos personalísimos en el contexto digital y la aplicación del Derecho al Olvido, la Corte ha anticipado la necesidad de un debate más profundo sobre la regulación de la IA, para lo cual referencia a las “Directrices Éticas para una IA fiable” del Grupo Independiente de Expertos de Alto Nivel sobre Inteligencia Artificial creado por la Comisión Europea en junio de 2018.

Por último, es necesario resaltar, que los avances mencionados en Derecho Constitucional Local en cuanto a la inclusión explícita de la regulación de la Inteligencia Artificial dentro del texto constitucional de la Provincia de Jujuy no solo evidencia una adaptación legislativa ante las exigencias de la modernidad tecnológica, sino que también destaca la previsión del legislador en equilibrar progreso y protección jurídica, digno de imitar en una futura reforma constitucional a nivel nacional<sup>46</sup>.

Este marco legal anticipa las complejidades inherentes a la era digital, estableciendo un paradigma de gobernanza tecnológica que no sólo aspira a integrar los avances tecnológicos al servicio del desarrollo económico y social, sino que también se compromete a salvaguardar los derechos fundamentales y la dignidad humana en el proceso.

Por otro lado, es interesante resaltar que la Corte Argentina en la causa señalada, no solo responde a las necesidades actuales, sino que también proyecta una visión que busca armonizar la evolución tecnológica con los principios éticos y constitucionales, preparando el terreno para un diálogo continuo entre tecnología, avances del derecho y sociedad. Este enfoque reflexivo es esencial para asegurar que la implementación de tecnologías emergentes como la IA

fortalezca el tejido constitucional y promueva los avances tecnológicos de manera sustentable.

### III. Retos y las transformaciones del Derecho Tributario en la era del Constitucionalismo Digital y de la Inteligencia Artificial

En la era del Constitucionalismo Digital, el Derecho Tributario moderno enfrenta retos y transformaciones significativas, impulsados en gran medida por el impacto de la Inteligencia Artificial (IA) y otras tecnologías emergentes en las relaciones jurídicas tributarias. Este contexto exige una profunda reflexión sobre la protección jurídica de los contribuyentes y la necesidad de consolidar nuevos derechos y garantías ante el uso cada vez más extendido, y en algunos casos desmedido, de la IA por parte de las Administraciones Tributarias globales y locales, conocidas como Administraciones Tributarias 3.0<sup>47</sup>. En particular, se plantea el desafío de proteger a los ciudadanos cuando los sistemas de IA no son transparentes o cuando las decisiones basadas en estos sistemas pueden estar sesgadas y comprometer los derechos de los contribuyentes.

Uno de los desafíos más apremiantes es la adaptación del marco jurídico para garantizar la protección efectiva de los derechos de los contribuyentes en un entorno donde las tecnologías avanzadas están redefiniendo la gestión y la fiscalización tributaria. En un contexto en el que la regulación a menudo se queda atrás frente a los rápidos desarrollos

<sup>47</sup> OCDE (2020), *Administración Tributaria 3.0: La transformación digital de la administración tributaria*, OECD Publishing, Paris, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.htm>. El informe presenta la visión de la Administración Tributaria 3.0, basada en la adopción integral de tecnologías digitales para transformar la relación entre el fisco y los contribuyentes. Esta transformación busca mejorar la eficiencia, la transparencia y la equidad en la gestión fiscal.

<sup>46</sup> A modo de Anexo I se acompaña una propuesta al respecto.

tecnológicos, y donde predominan las normas blandas (soft law), resulta esencial construir principios y normas sólidas que trasciendan las legislaciones nacionales y regionales. Estos principios deben consolidar derechos y garantías de validez universal, que puedan ser invocados en diversas jurisdicciones, ofreciendo una respuesta eficaz ante posibles vulneraciones de derechos por parte de sistemas automatizados de decisión algorítmica, especialmente aquellos no supervisados por seres humanos.

En esta línea, la protección de los datos personales se erige como un pilar central en la configuración de estos nuevos derechos y garantías. La regulación emergente en torno a la IA debe integrarse de manera coherente en el Derecho Tributario, asegurando que las decisiones fiscales automatizadas no comprometan los derechos fundamentales de los contribuyentes. Este proceso requiere una perspectiva crítica y especializada desde el ámbito tributario, considerando las profundas transformaciones que están experimentando las relaciones jurídicas en este nuevo entorno digital.

El reto que enfrenta el Derecho Tributario moderno en la era del Constitucionalismo Digital no se limita únicamente a la adaptación a los avances tecnológicos; también incluye la crucial tarea de asegurar que estos avances se implementen de manera que respeten y fortalezcan los derechos y garantías de los contribuyentes. La velocidad y el alcance de la transformación digital exigen una respuesta jurídica innovadora y profundamente arraigada en los principios constitucionales.

En este sentido, la construcción de un marco normativo robusto y de validez universal se torna imperativa. Sin embargo, para que este marco sea verdaderamente efectivo en proteger los derechos de los contribuyentes en la era digital, es esencial que su fundamentación provenga directamente de la Constitución. Solo una regulación que emane de los principios y garantías constitucionales puede coadyuvar que la relación jurídica tributaria, en un contexto cada vez más dominado por la tecnología, se desarrolle

conforme a los principios de legalidad, proporcionalidad, razonabilidad, igualdad, equidad, justicia y transparencia, garantizándose además los derechos constitucionales tradicionales que no pueden retrotraerse por los avances tecnológicos, en estricto cumplimiento del principio de no regresividad o retroceso de derechos y de progresividad de derechos consagrados desde la matriz del Estado de Derecho Convencional<sup>48</sup>.

Este enfoque nos conduce a la formulación del Derecho Tributario Constitucional Digital, un cuerpo normativo que no solo regule la fiscalidad en el contexto de la digitalización, sino que lo haga desde una perspectiva constitucional, asegurando que los derechos de los contribuyentes estén protegidos a nivel fundamental desde un plano constitucional y supralegal. El Derecho Tributario Constitucional Digital se fundamenta en la necesidad de preservar y promover los derechos fundamentales en un entorno donde la tecnología tiene un impacto creciente en todas las facetas de la vida pública y privada, y donde los avances de la IA podrían vulnerar diversos derechos fundamentales.

La Constitución, como norma suprema y fundamental, debe ser el punto de partida para cualquier regulación que pretenda enfrentar los desafíos de la era digital y de la inteligencia artificial. Esto implica no solo la incorporación de nuevos derechos y garantías específicos para el entorno digital, sino también la reinterpretación y adaptación de los derechos tradicionales a esta nueva realidad. De este modo, se garantizará que el uso de tecnologías avanzadas por parte de las administraciones tributarias no comprometa los principios de legalidad, proporcionalidad y protección de los derechos fundamentales, sino que los refuerce, reconstituya y actualice.

El Derecho Tributario Constitucional Digital debe surgir como una respuesta necesaria y

---

<sup>48</sup> Vigo, R. L.: "De la interpretación de la ley a la argumentación desde la constitución" en AA.VV.: *Tratado de derecho judicial*, Ed. Abeledo Perrot, Bs. As., 2013.

urgente a los desafíos planteados por la Cuarta Revolución Industrial, estructurado desde la Constitución y diseñado para asegurar que la fiscalidad en la era digital se alinee con los valores de equidad, justicia y transparencia que son esenciales para cualquier sistema jurídico que aspire a ser legítimo y eficaz. Solo mediante una regulación con estas características se podrá garantizar que la tecnología, lejos de erosionar los derechos de los contribuyentes, actúe como una herramienta para su protección y promoción en el mundo que vivimos.

Dentro del marco establecido, es esencial considerar el respeto a los derechos fundamentales y los derechos humanos, enfocándonos en la aplicación de nuevas tecnologías fundamentadas y centradas en los seres humanos<sup>49</sup>.

Es crucial resaltar los principios de precaución y prudencia<sup>50</sup>, el desarrollo

<sup>49</sup> Presno Linera Miguel A. (2023), *Derechos fundamentales e inteligencia artificial*, Marcial Pons, Madrid, pág. 24 y ss. La OCDE, teniendo en cuenta los Objetivos del Desarrollo Sostenible (ODS) establecidos en la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible por la Asamblea General de la Naciones Unidas /A/RES/70/1), así como la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948, subraya que los actores de la IA respeten el estado de derecho, los derechos humanos y los valores democráticos durante todo el ciclo de vida de la IA. OCDE. (2019). OCDE/LEGAL/0449, *Recomendación del Consejo sobre Inteligencia Artificial (IA)*. Adoptado el: 21/05/2019. Modificado el: 11/07/2023.

Ver en: <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0449#backgroundInformation>

<sup>50</sup> "The principle of full precaution, though not infallible, provides us with an essential guide in this uncharted and perilous terrain. It tells us that we must not embark on any project which, according to our best-informed predictions, may have disastrous long-range consequences, unless the reasons for doing so are so compelling and urgent as to justify the risk. And in this case the burden of proof lies with the proponents of the project; it is not humanity that has to prove that it will be destroyed, but they who have to prove that the risk is worth taking." Jonas, H. (1984). *The imperative of responsibility: In search of an ethics for the*

progresivo y el principio de no regresividad<sup>51</sup>, como lo hemos anunciado, de los derechos adquiridos por los contribuyentes a lo largo de la historia<sup>52</sup>. De esta manera, podemos garantizar una implementación responsable de la IA en el ámbito tributario<sup>53</sup>.

**technological age.** University of Chicago Press. Pág. 136. Jonas defiende el *principio de precaución total* como guía esencial para la toma de decisiones en la era tecnológica. El principio de precaución total que debemos evitar tomar acciones que puedan tener consecuencias negativas a largo plazo, incluso si la probabilidad de esas consecuencias es incierta. Jonas sostiene que este principio es necesario porque el poder de la tecnología moderna es tan grande que tiene el potencial de causar un daño irreparable a la humanidad.

<sup>51</sup> El principio de no regresividad o no regresión cuenta con una fecunda trayectoria en la jurisprudencia constitucional argentina. La doctrina de la Corte indica que el principio *sostiene* que la progresividad o no regresión veda al legislador la posibilidad de adoptar medidas injustificadas de tipo regresivas. Ello deriva de que no solo es un principio arquitectónico de los Derechos Humanos sino también una regla que emerge de las disposiciones de la Constitución Argentina. Ver: Secretaría de Jurisprudencia – CSJN (2021), Nota de Jurisprudencia. Principio de Progresividad. CSJN, Setiembre 2021.

<sup>52</sup>

El principio de desarrollo progresivo y no retroceso es un concepto fundamental en el derecho internacional de los derechos humanos. Está consagrado en varios tratados internacionales, entre ellos el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC). A los fines del análisis y su vinculación con el Derecho Tributario puede verse la sentencia de la C.S.J. de Tucumán: Sentencia Nro. 1121. "Provincia de Tucumán -D.G.R.- vs. Benjamín Paz S.R.L. s/ Ejecución fiscal". Sentencia del 20 de diciembre de 2013. Karschenboim Laura (2015), "La importancia del Pacto de San José de Costa Rica como garantía a favor de los contribuyentes", *Cronista*, 13 de Octubre de 2015, en: <https://www.cronista.com/fiscal/La-importancia-del-Pacto-de-San-Jose-de-Costa-Rica-como-garantia-a-favor-de-los-contribuyentes-20151013-0009.html>

<sup>53</sup> Iriarte Yanicelli, Adolfo A. (2020), "Derechos y garantías de los contribuyentes en la era de la inteligencia artificial", IMP –Práctica Profesional

La posición referida fue asumida desde la jurisprudencia comparada. Hemos denominado a este fenómeno jurídico como "justicia algorítmica", término que puede ser entendido o comprendido desde dos puntos de vista.

El primero, vinculado con la promoción, desarrollo y aplicación de la Inteligencia Artificial al Poder Judicial y su entorno<sup>54</sup>. Dentro de este marco el Ministerio de Justicia de la República Argentina lanzó en el 2024 el Programa Nacional de Inteligencia Artificial en la Justicia<sup>55</sup>. Además, como veremos en el

---

2020– LXXII, p. 36. Tozzini. Gabriela I. (2024), *Tutela Judicial Efectiva en materia tributaria*, Ad-Hoc., Bs. As., pág. 307. Coronello, Silvina E. (2021), "La digitalización de los procedimientos tributarios y el principio constitucional de tutela judicial efectiva", en: *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Director: Fernando Serrano Antón, Thomson Reuters – Aranzadi, Navarra, pág. 457 y ss. García – Herrera Blanco, Cristina (2020), "El uso del Big Data y la Inteligencia Artificial por las Administraciones Tributarias en la Lucha contra el Fraude Fiscal. Particular Referencia a los Principios que han de Regirla y a los Derechos de los Contribuyentes", en: *Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración Tributaria y Contribuyentes en la era Digital*. Director Fernando Serrano Antón. Thomson Reuters – Aranzadi, Navarra, pág. 297 y ss.

<sup>54</sup> Es necesario tener en cuenta el siguiente documento cuando aplicamos IA al Poder Judicial y su entorno: CEPEJ (2018), *European Ethical Charter on the Use of Artificial Intelligence in Judicial Systems and their environment*, 3-4 December 2018, Consejo de Europa, Cepelj. Puede verse los "Aspectos éticos del uso de Inteligencia Artificial por las Administraciones Tributarias" en: Roccaro, Isabel Esther (2024), "Aspectos éticos del uso de Inteligencia Artificial por las Administraciones Tributarias", Libro de ponencias de las XXXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de la ILADT, ILADT, Chile, 2024.

<sup>55</sup> MINISTERIO DE JUSTICIA (2024), Resolución 111/2024, RESOL-2024-111-APN-MJ, <https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/prime/ra/305645/20240411>. Los antecedentes en los cuales se basa el programa son los siguientes: Disposición N° 2 DI-2023-2-APN-SSTI#JGM del 1°

presente documento, la Argentina desde hace unos años se ha consolidado en la innovación tecnológica judicial, desde el primer sistema experto con algunas librerías de inteligencia artificial implementadas en su modelo conversacional denominado PROMETEA<sup>56</sup>, hasta la utilización de IA Generativa (GPT) para el reconocimiento de Boletas de Deudas Tributarias o Cargos Fiscales (Títulos Ejecutivos) y la generación de modelos de sentencias monitorias en materia de Ejecuciones Fiscales, Cobros y Apremios<sup>57</sup>.

El segundo punto de vista de aproximación, está dado por en el abordaje jurisdiccional de la legalidad, juridicidad, razonabilidad algorítmica y juzgar desde esa óptica en el

---

de junio de 2023 de la SUBSECRETARÍA DE TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN de la JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS, la "Recomendación sobre la Ética de la Inteligencia Artificial de 2021" de la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO), la "Conferencia de Asilomar de 2017", los principios de "Inteligencia Artificial de 2019" de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el "Kit de herramientas global sobre IA y el estado de derecho para el poder judicial" de 2023 de la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO). Para ver el Plan Nacional de Inteligencia Artificial de la República Argentina:

<https://oecd.ai/en/dashboards/policy-initiatives/http:%2F%2Faiipo.oecd.org%2F2021-data-policy/initiatives-26935>

<sup>56</sup> Corvalán, Juan Gustavo (2018), PROMETEA Inteligencia artificial para transformar organizaciones públicas, Astrea, Bs. As., pág. 14 y ss. Estevez, Elsa, Linares Lejarraga Sebatían y Fillottrani Pablo (2020), PROMETEA, Transformando la Administración de Justicia con Herramientas de Inteligencia Artificial, BID, NY, pág. 10 y ss.

<sup>57</sup>

Infobae (2023), "La justicia de río negro dictó seis mil fallos con inteligencia artificial: son causas de ejecuciones fiscales que se aplican en seis jurisdicciones de la provincia". Infobae. 02 de octubre 2023. [www.infobae.com/judiciales/2023/10/02/la-justicia-de-rio-negro-dicto-seis-mil-fallos-con-inteligencia-artificial/](http://www.infobae.com/judiciales/2023/10/02/la-justicia-de-rio-negro-dicto-seis-mil-fallos-con-inteligencia-artificial/).

Poder Judicial. La pregunta a atender es si la IA responde a los estándares éticos dentro del área tributaria y si la IA Fiscal tiene que ser explicable y transparente<sup>58</sup>. Existen precedentes al respecto desde el derecho comparado como lo son las causas: *SyR*<sup>59</sup>, *eKasa*<sup>60</sup>, *Toeslagenaffaire*<sup>61</sup>, *Ligue des Droits Humains*<sup>62</sup>, entre otras. Todas las sentencias, en mayor o menor medida, refuerzan la idea de transparencia y explicabilidad para el uso de la IA como mecanismo de gobernanza pública, y se focalizan en la protección de los datos personales de los ciudadanos. Son trascendentes como antecedentes internacionales para nuestro caso de estudio incluyéndose a las Administraciones

tributarias<sup>63</sup>, en especial de la República Argentina.

La literatura académica argentina sostuvo desde hace algunos años que los derechos y las garantías de los contribuyentes no pueden quedar al margen del desarrollo tecnológico, fundado en el acceso a la transparencia algorítmica de las AT<sup>64</sup>. En este marco, se deben garantizar y asegurar la transparencia de un sistema tributario justo y equitativo dentro de una relación jurídica tributaria digitalizada<sup>65</sup>. El desarrollo humano debe ser

<sup>58</sup> Contino Hueso, Lorenzo y Castellanos Claramunt, Jorge (2022), *Transparencia y Explicabilidad de la Inteligencia Artificial*, Tirant lo Blanch, Valencia. En especial: Contino Hueso, Lorenzo (2022), "Transparencia y explicabilidad de la inteligencia artificial y "compañía" (comunicación, interpretabilidad, inteligibilidad, auditabilidad, testabilidad, comprobabilidad, simulabilidad...). Para qué, para quién y cuánta", págs..25.

<sup>59</sup> Puede verse en: <https://uitspraken.rechtspraak.nl/details?id=ECLI:NL:RBDHA:2020:1878>

<sup>60</sup> Puede verse en: <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2021/492/20211217>

<sup>61</sup> El caso "Toeslagenaffaire" puede verse: <https://www.politico.eu/article/dutch-scandal-serve-s-as-a-warning-for-europe-over-risks-of-using-algorithms/>

<sup>62</sup> El caso "Liga de Derechos Humanos" puede verse en: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?sessionId=C782F31F622AFAAA22FAA4F5E34F6441?text=&docid=261282&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=17426857>

<sup>63</sup> Kuźniacki Błażej y Hadwick David R. G.(2023), "(Non)Natural Born Killers of XAI in Tax Law: The Roadmap Toward Holistic Explainability", *Kluwer International Tax Blog*, <https://kluwertaxblog.com/2023/09/15/nonnatural-born-killers-of-xai-in-tax-law-the-roadmap-toward-holistic-explainability/> Los autores avanzan sobre la idea de que es necesario reforzar la noción de transparencia y explicabilidad como condiciones o presupuestos para el uso de la IA en las Administraciones Tributarias. Indican que este postulado encuentra una enorme resistencia por parte de las autoridades públicas y privadas que intentan mantener las barreras para retrasar lo inevitable. Menciona la causa COMPAS donde se pondera el derecho de propiedad intelectual por sobre las normativas éticas de la IA, de los derechos fundamentales y del derecho de defensa.

<sup>64</sup> Iriarte Yanicelli, Adolfo (2019), "Derechos y Garantías de los Contribuyentes en la Era de la Inteligencia Artificial", Thomson Reuters – Checkpoint, 2019, el trabajo sintetiza las conferencias dadas en la Universidad Complutense de Madrid en el año 2019: el 5 junio de 2019 "I International Workshop on Tax & Robotics" y del 28 de noviembre de 2019 "II International Workshop on Tax & Robotics" sobre big data, inteligencia artificial y Administración tributaria.

<sup>65</sup> Iriarte Yanicelli, Adolfo A. (2019), "Transformaciones y retos del derecho tributario en la era de la robotización y de la economía digital", en: AA.VV., *Estudios de Derecho Público*, compilación de trabajos del curso de especialización de posdoctorado, Coordinado por Prof. Dr. Antonio Embid Irujo (Universidad de Zaragoza), Editorial UCSE, Zaragoza - Santiago del Estero, p. 426. Podemos ver las diferentes regulaciones de la IA en el punto 4.3. La regulación de la inteligencia artificial en: Iriarte Yanicelli, Adolfo A. (2021), "Reflexiones sobre los retos del derecho tributario frente a la era de la inteligencia artificial", Homenaje

adecuado, sustentable, sostenible, progresivo, amigable desde el punto de vista ambiental general y razonable. Debemos conciliar el desarrollo económico producto a los avances tecnológicos, con el aumento del bienestar basado en el incremento productivo nunca antes visto (*Cuarta Revolución Industrial*), con el trato cuidadoso de los recursos naturales, de la persona humana y su entorno, de los consumidores y usuarios, del trabajador, en definitiva, del ciudadano en todas sus actuaciones en la sociedad.

Es por ello que cualquier regulación de la IA debe necesariamente centrarse dentro de los esquemas de los Derechos Humanos de acuerdo con la Declaración de Derechos Humanos de 1948 y dentro del contexto del desarrollo sostenible, Res. 70/1 de Naciones Unidas<sup>66</sup>.

En este sentido, las ventajas proporcionadas por las herramientas digitales y las nuevas tecnologías disruptivas<sup>67</sup>, combinadas con el

---

del Instituto de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba al Presidente Honorario –Prof. Dr. Julio I. Altamira Gigena, Directores Juan Carlos Veiga y otro. Ed. UNSTA. Tucumán-Argentina. pág. 167-168.

<sup>66</sup>

OCDE/LEGAL/0449, *Recomendación del Consejo sobre Inteligencia Artificial (IA)*. Adoptado el: 21/05/2019. Modificado el: 11/07/2023.

<sup>67</sup> El concepto de tecnologías disruptivas se refiere a aquellas innovaciones que crean un nuevo mercado y valor, alterando y eventualmente desplazando a tecnologías existentes, mercados y, potencialmente, a sistemas enteros de producción, gestión y uso. Este término fue popularizado por Clayton M. Christensen en su libro de 1997 "*The Innovator's Dilemma*". Las tecnologías disruptivas son distintivas porque no solo mejoran u optimizan los procesos existentes, sino que introducen cambios fundamentales que pueden transformar cómo vivimos, trabajamos y nos relacionamos. El concepto de tecnologías disruptivas se aplica en el ámbito tributario cuando una innovación tiene el potencial de transformar radicalmente la disciplina. Estas tecnologías crean un nuevo enfoque en la gestión y aplicación de impuestos, alterando los procesos tradicionales y generando un nuevo valor. Al introducir cambios significativos, pueden desplazar a tecnologías existentes, modificar los

análisis estratégico de datos, son fundamentales para mejorar la eficacia y la eficiencia de las Administraciones tributarias. Estas mejoras se ven potenciadas por la implementación de estrategias asociadas con las Administraciones Tributarias 3.0<sup>68</sup>. Hacemos hincapié en el uso innovador de la tecnología y la colaboración con los ciudadanos para lograr una gestión tributaria más ágil, transparente y centrada en el servicio al contribuyente.

#### **IV. A modo conclusivo: los puntos de partida para la discusión y un adecuado marco constitucional en la era digital y de la inteligencia artificial**

El Derecho Tributario Constitucional Digital, como se sostuvo, emerge como una disciplina jurídica esencial en la intersección entre el sistema tributario, los derechos fundamentales y las nuevas tecnologías. Su objetivo principal es garantizar que la tributación en el entorno digital sea justa, equitativa y respetuosa de los derechos de los contribuyentes, adaptando los principios constitucionales a los desafíos y oportunidades de la era digital.

Esto nos lleva a sostener que, el desarrollo de la *IA Fiscal* debe ser compatible con los Derechos Constitucionales y con los Derechos Humanos.

---

modelos de negocio establecidos y, en última instancia, transformar los sistemas de recaudación, gestión y uso de los recursos fiscales. Cristensen, C.M., (1997), *The Innovator's Dilemma, When New Technologies Cause Great Firms to Fail*, Harvard Business Publishing, pág. 7 y ss.

<sup>68</sup> OCDE (2020), *Administración Tributaria 3.0: La transformación digital de la administración tributaria*, OECD Publishing, Paris, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.htm>. El informe presenta la visión de la Administración Tributaria 3.0, basada en la adopción integral de tecnologías digitales para transformar la relación entre el fisco y los contribuyentes. Esta transformación busca mejorar la eficiencia, la transparencia y la equidad en la gestión fiscal.

El diseño, desarrollo y uso de la IA en el ámbito tributario debe respetar y garantizar los derechos fundamentales de los contribuyentes, como la privacidad, la no discriminación y el debido proceso.

Los contribuyentes deben tener control sobre cómo se utilizan sus datos y cómo los algoritmos afectan sus derechos. Esto implica la posibilidad de cuestionar decisiones automatizadas y solicitar explicaciones claras y comprensibles, y recibir una motivación razonable dentro de los actos administrativos digitales.

Los algoritmos utilizados por las Administraciones Tributarias deben ser transparentes y comprensibles (explicables). Los contribuyentes tienen derecho a conocer cómo funcionan los sistemas de IA que les afectan y qué factores influyen en las decisiones tomadas, como un estadio necesario para la conceptualización del principio de una "buena administración".

La validación de los algoritmos debe ser realizada por entidades independientes e imparciales (auditorías internas y externas) para garantizar que no existan sesgos discriminatorios o errores que perjudiquen a los contribuyentes.

Los sistemas de IA deben ser capaces de explicar de manera clara y comprensible el razonamiento detrás de sus decisiones, evitando la creación de "cajas negras" que generen opacidad e incertidumbre, o por lo menos volverlas explicables utilizando sistemas capaces de hacerlo<sup>69</sup>.

<sup>69</sup>Investigaciones recientes han logrado identificar características abstractas y potencialmente dañinas en modelos de lenguaje a gran escala, lo que representa un avance significativo hacia una mayor comprensión de su funcionamiento interno. Si bien estos hallazgos son preliminares, sugieren que se está avanzando en la apertura de las "cajas negras" de la IA, lo que podría conducir a un desarrollo más seguro y ético de esta tecnología. No obstante, aún queda mucho por investigar para comprender completamente las implicaciones de estos descubrimientos y desarrollar técnicas de mitigación efectivas. La apertura de las cajas negras de la IA es un desafío continuo, pero estos avances acercan a la comunidad científica a una IA más transparente y confiable (Claude, 2024).

Las decisiones y acciones tomadas por sistemas de IA deben ser rastreables y auditables, permitiendo identificar el origen de cualquier error o sesgo, facilitando la rendición de cuentas.

Las organizaciones públicas deben garantizar el acceso de los contribuyentes a la información algorítmica relevante, incluyendo los datos utilizados, los modelos empleados y los criterios de decisión.

La IA no debe discriminar a los contribuyentes en función de características protegidas, como raza, género, religión u orientación sexual. Los algoritmos deben ser diseñados y utilizados de manera justa e imparcial.

Estos nuevos principios, adaptados a la materia tributaria, buscan establecer un marco ético y legal sólido para el uso de la IA en el ámbito tributario, garantizando que esta tecnología se utilice de manera responsable y en beneficio de la sociedad, protegiendo los derechos de los contribuyentes y promoviendo la justicia y la equidad en la era digital.

Estos nuevos principios pueden ser vistos como una evolución del concepto de autodeterminación informativa, pero con un enfoque más específico en el contexto de la inteligencia artificial y su aplicación en el ámbito tributario.

En su momento, Mordeglia<sup>70</sup>, concluyó al respecto, en este marco, la identificación y el contenido del derecho a autodeterminar datos propios frente al avance informático, presenta facetas particulares cuando la Administración utiliza los datos en materia de control fiscal. La autodeterminación informativa tradicional se centra en el derecho de las personas a controlar sus datos personales y a decidir

Puede verse en informe de CLAUDE, (2024), "Scaling Monosemanticity: Extracting Interpretable Features from Claude 3 Sonnet".

<sup>70</sup> Mordeglia, Roberto Mario (2001), "Derecho a la privacidad e intimidad y tributación. La autodeterminación de los datos en materia fiscal", Derechos Humanos y Tributación, Revista Jurídica de Buenos Aires, Lexis Nexis – Abeledo Perrot, Buenos Aires, 381 y ss.

cómo se utilizan<sup>71</sup>. Los nuevos principios, como la *autodeterminación algorítmica*, amplían este concepto al exigir que los individuos tengan control sobre cómo los algoritmos utilizan sus datos y cómo afectan sus derechos. Esto implica no solo el derecho a acceder y corregir la información, sino también a cuestionar y comprender las decisiones automatizadas, y el derecho a una revisión humana posterior.

Además, estos principios incorporan una perspectiva filosófica clara al rechazar el determinismo, por un *autodeterminismo consciente*. El determinismo sostiene que todos los eventos, incluyendo las decisiones humanas, están predeterminados por causas anteriores. En el contexto de la IA, esto implicaría que las decisiones tomadas por algoritmos son inevitables e inalterables. El *autodeterminismo consciente* implica que, aunque existan factores que influyen en nuestras decisiones, como la genética, el entorno o incluso los algoritmos, los seres humanos tenemos la capacidad de reflexionar sobre estos factores y tomar decisiones libres y conscientes. En este marco, los *neuroderechos* se refieren justamente a ello, la protección de la actividad cerebral y la integridad mental de las personas frente a las nuevas tecnologías que pueden acceder o manipular el cerebro humano y nuestro propio comportamiento, incluso en la materia que nos rige<sup>72</sup>.

---

<sup>71</sup> Iriarte Yanicelli, Adolfo A. (2009), *El derecho a la información tributaria: del Fisco y del contribuyente: Un estudio comparado sobre la dinámica de la relación jurídica tributaria entre Argentina y España*, Bibliotex, San Miguel de Tucumán, Argentina, en especial el punto: "1.3. Los Nuevos Paradigmas del Derecho Tributario", págs. 24 y ss. Soler Roch, María Teresa (2012), "Tax Administration versus taxpayer - a new deal?", *World Tax Journal*, vol. 4, nro. 3, ps. 291 y ss

<sup>72</sup> Chamatropulos, Demetrio Alejandro (2024), *El Deber de Información frente a las Decisiones "no racionales" del consumidor: Diálogos y Tensiones con la Filosofía, la Psicología, las Neurociencias, la Cronobiología y la Inteligencia Artificial*. Thomason Reuters La Ley, Bs. As.

En el contexto del *Derecho Tributario Constitucional Digital*, el amparo desde los *neuroderechos* podría implicar:

- a) Garantizar que los algoritmos utilizados por las Administraciones Tributarias no manipulen subrepticamente las decisiones o comportamientos de los contribuyentes a través de técnicas de *neuromarketing* o *persuasión encubierta* (protección contra la manipulación algorítmica).
- b) Asegurar que los datos cerebrales o la información relacionada con la actividad mental de los contribuyentes no sean recopilados o utilizados sin su consentimiento expreso e informado (Derecho a la privacidad mental).
- c) Proteger a los contribuyentes de cualquier tecnología que pueda dañar o alterar su actividad cerebral o su capacidad de tomar decisiones libres e informadas en materia tributaria (Derecho a la integridad mental).
- d) Garantizar que los contribuyentes mantengan el control sobre sus propios procesos mentales y decisiones, sin interferencias indebidas por parte de algoritmos o tecnologías de IA (Derecho a la autonomía cognitiva).

Al enfatizar la transparencia, la explicabilidad y la autodeterminación algorítmica, estos principios promueven la idea de que las personas deben ser capaces de comprender cómo los algoritmos toman decisiones y tener la posibilidad de cuestionarlas o incluso rechazarlas. Esto implica un reconocimiento de la agencia humana y la capacidad de tomar decisiones informadas, incluso en un entorno donde la IA juega un papel cada vez más importante.

En este contexto, el *Derecho Tributario Constitucional Digital* debe abordar una serie de desafíos considerados claves:

**Justicia Algorítmica:** El uso de algoritmos predictivos por parte de las Administraciones Tributarias debe ser transparente, imparcial y no discriminatorio. Se requiere un debate sobre la necesidad de regulaciones estrictas (Hard Law) o si bastaría con normas éticas

(Soft Law) y su aplicación por parte de la justicia tributaria.

**Sistemas de IA en el Ámbito Tributario:** La implementación de la IA en la administración tributaria debe garantizar la prevención y precaución, la autodeterminación algorítmica y evitar la creación de "cajas negras" o por lo menos hacerlas explicables. El diseño, desarrollo y uso de la IA debe ser transparente y comprensible.

**Trazabilidad y Acceso a la Información:** Los contribuyentes deben tener derecho a acceder y comprender la información utilizada por los algoritmos que les afectan, garantizando así la transparencia y el principio de no discriminación algorítmica.

**Protección de Datos Personales:** La recopilación, la transferencia internacional y uso de datos personales por parte de las autoridades fiscales debe realizarse de manera transparente, proporcionada, razonable y respetuosa con las normativas existentes.

**Protección desde la óptica de los neuroderechos:** Implica que el uso de la inteligencia artificial y otras tecnologías digitales en las administraciones tributarias no vulneren la integridad mental y la autonomía cognitiva de los contribuyentes.

**Aplicación de la IA por Jueces Tributarios del Poder Judicial y por los Tribunales Fiscales Nacionales y Provinciales:** La posible utilización de la IA por parte de los jueces para resolver conflictos o predecir sentencias plantea desafíos importantes en relación a la independencia judicial y el debido proceso, requiriendo un análisis cuidadoso y regulación adecuada.

**Tributación de la Economía Digital:** El Derecho Tributario Constitucional Digital debe establecer mecanismos justos y equitativos para gravar las actividades económicas digitales, como el comercio electrónico, la economía digital y los servicios en la nube, asegurando que las empresas contribuyan de manera adecuada al sistema tributario. Es ineludible que la discusión del nexo tenga naturaleza constitucional y revista un principio de conexión adecuado con la potestad tributaria.

En conclusión, el *Derecho Tributario Constitucional Digital* se erige como un pilar fundamental para construir un sistema tributario adaptado a la era digital, garantizando la justicia, la equidad y el respeto a los derechos fundamentales en un entorno tecnológico en constante evolución. Al abordar los desafíos específicos planteados por la inteligencia artificial, la big data y otras tecnologías emergentes, esta sub-rama jurídica –perteneciente al derecho constitucional tributario- busca asegurar que la tributación sea transparente, eficiente y compatible con los principios constitucionales. Solo a través de un marco legal sólido y adaptable (flexible) podremos aprovechar las oportunidades de la digitalización y de la inteligencia artificial, al tiempo que protegemos los derechos de los contribuyentes y del propio estado, por medio de una relación jurídica tributaria en transformación<sup>73</sup>.

**ANEXO: Propuestas sobre un potencial artículo constitucional sobre los Nuevos Derechos y Garantías de los Contribuyentes en la era de la Inteligencia Artificial**

**Justificación la inclusión:** esta propuesta de artículo busca incorporar los principios del Constitucionalismo Digital al ámbito tributario, garantizando que la aplicación de la IA y otras tecnologías digitales sea compatible con los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Al establecer estos principios y derechos específicos, se busca construir un sistema tributario moderno, transparente, eficiente y respetuoso de los valores de una sociedad democrática y digital.

Además, este artículo se alinea con los antecedentes mencionados, reforzando la necesidad de un marco legal que promueva la

<sup>73</sup> Iriarte Yanicelli, Adolfo A. (2021), "Las transformaciones de las relaciones tributarias en la era de la inteligencia artificial: 'La administración tributaria, los derechos y garantías de los contribuyentes y la justicia en la cuarta revolución industrial'", en Matinata, Jorge S. (dir.), *Tratado de derecho tributario. procedimientos y administración tributaria*, La Ley, Buenos Aires, 2021, t. I, págs. 413-480.

transparencia, la responsabilidad y la protección de los derechos humanos en el uso de la IA. Al mismo tiempo, reconoce la importancia de fomentar la educación y el debate público sobre los desafíos éticos y jurídicos que plantea esta tecnología en el ámbito tributario.

#### **Artículo [Número]. Derecho Constitucional Tributario Digital e Inteligente**

1. El Estado garantizará que el uso de la inteligencia artificial (IA) y otras tecnologías digitales en el ámbito tributario se realice de manera compatible con los principios constitucionales y los derechos fundamentales de los contribuyentes.

2. La aplicación de la IA en la Administración tributaria se regirá por los siguientes principios:

- **Justicia Algorítmica:** Los algoritmos y sistemas de IA utilizados deben ser justos, equitativos y no discriminatorios, evitando sesgos que puedan perjudicar a los contribuyentes.
- **Transparencia Algorítmica:** Los algoritmos y sistemas de IA deben ser transparentes y comprensibles, permitiendo a los contribuyentes conocer los criterios y factores utilizados en las decisiones automatizadas que les afectan.
- **Principio de Imparcialidad del Validador:** La validación de los algoritmos y sistemas de IA debe ser realizada por entidades independientes e imparciales, asegurando su objetividad y evitando conflictos de interés.
- **Compatibilidad con los Derechos Fundamentales:** El diseño, desarrollo y uso de la IA en el ámbito tributario debe respetar y garantizar los derechos fundamentales de los contribuyentes, como la privacidad, la no discriminación, el debido proceso y la autonomía cognitiva.
- **Explicabilidad Algorítmica:** Los sistemas de IA deben ser capaces de explicar de manera clara y comprensible el razonamiento detrás de sus decisiones, permitiendo a los contribuyentes comprender los motivos de las determinaciones tributarias automatizadas.

- **Trazabilidad o Rastreabilidad:** Las decisiones y acciones tomadas por sistemas de IA en el ámbito tributario deben ser rastreables y auditables, facilitando la identificación de errores, sesgos o posibles vulneraciones de derechos.

- **Máximo Acceso a la Información Algorítmica:** Los contribuyentes tienen derecho a acceder a la información algorítmica relevante utilizada en las decisiones que les afectan, incluyendo los datos, modelos y criterios empleados.

- **Principio de No Discriminación Algorítmica:** La IA no debe discriminar a los contribuyentes en función de características protegidas, como raza, género, religión, orientación sexual u origen social.

- **Principio de ponderación de los neuroderechos:** La Constitución Nacional garantiza que la aplicación de la inteligencia artificial y otras tecnologías digitales en la Administración tributaria no vulneren la integridad mental y la autonomía cognitiva de los contribuyentes.

3. Derechos y garantías específicos de los contribuyentes en relación con la IA:

a. **Notificación previa:** El contribuyente tendrá derecho a ser notificado sobre las conclusiones que emita la inteligencia artificial, de manera previa al dictado de cualquier acto de liquidación tributario.

b. **Conocimiento de la información:** El contribuyente tendrá derecho a conocer cualquier disposición de la información que realice la inteligencia artificial sobre su capacidad económica, operaciones, transacciones, negocios y hechos imponible cumplidos, fuera de los declarados por su persona.

c. **Recurso contra la comunicación algorítmica:** El contribuyente tendrá derecho a recurrir el acto de comunicación de la información algorítmica recibida.

d. **Información sobre el uso de datos:** El contribuyente tendrá derecho a solicitar información sobre el uso que los Estados

contratantes van a hacer de la información algorítmica generada de valor agregado.

**e. Protección de la información:** Los Estados deberán proteger la información algorítmica de valor agregado recibida del otro Estado con el cual han intercambiado información.

**f. Recurso contra liquidaciones basadas en IA:** El contribuyente tendrá derecho a recurrir una liquidación dictada sobre la base de información algorítmica de valor agregado.

**g. Determinación o liquidación humana:** El contribuyente tendrá derecho a una determinación o liquidación tributaria humana, anterior o posteriormente al acto dictado por una herramienta de IA.

**h. Acceso al diseño del algoritmo:** Todo contribuyente tendrá derecho a conocer o tener acceso de manera clara y comprensible al diseño del algoritmo base de las IA.

**i. Corrección de errores y sesgos:** En el caso de que se corrobore que la información o los datos tributarios de acceso a una IA son erróneos o que ha existido un sesgo en el diseño de la IA, la herramienta deberá contar con un sistema de corrección y la anulación de la información de valor agregada producida.

**j. Seguimiento y auditoría:** Se recomienda que exista dentro de la organización un seguimiento y auditoría desde que se planifica la herramienta de IA hasta sus resultados finales, incluyendo el monitoreo de las decisiones algorítmicas y las variantes que puedan surgir del intercambio de información algorítmica de valor agregado. El contribuyente tendrá derecho a conocer esta información, a su protección por secreto fiscal y a su impugnación o recurso, incluso cuando sea agregada a una liquidación.

4. El Estado promoverá la educación y el debate público sobre los desafíos éticos y jurídicos que plantea el uso de la IA en el ámbito tributario, fomentando la participación de la sociedad civil en la construcción de un sistema tributario digital justo y equitativo.

5. En caso de conflicto entre los derechos de los contribuyentes y el uso de la IA en la Administración tributaria, prevalecerá la protección de los derechos fundamentales y las garantías constitucionales.

Es por ello que entiendo, a modo reflexivo, que, a 30 años de la Reforma Constitucional, el Constitucionalismo Digital emerge como un marco esencial para abordar estos desafíos. Busca garantizar que los principios y valores constitucionales, como la justicia, la igualdad y la protección de los derechos fundamentales, se mantengan vigentes en el entorno digital. En el ámbito tributario, esto implica asegurar que la aplicación de la tecnología, como la inteligencia artificial y el big data, sea transparente, equitativa y respetuosa de los derechos de los contribuyentes.

## REFLEXIONES SOBRE EL MARCO CONSTITUCIONAL DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

Fabiana Schafrik

### I. Introducción

Al hablar de actividad financiera del Estado y de los instrumentos básicos que se interrelacionan para llevarla a cabo: recursos públicos, presupuesto y gasto público, hay una falsa idea de univocidad en la interpretación del alcance o contenido de estos conceptos; la existencia de un entendimiento único de su contenido e incluso de su funcionamiento, no tiene correlato con la realidad.

Hay muchos interrogantes y cuestionamientos que cabe hacerse desde el punto de vista constitucional, falta de adecuaciones normativas, cuestiones no han despertado el interés del legislador, pero tampoco de cada uno de nosotros, como doctrina.

### II. Una aproximación a la actividad financiera del Estado

La actividad financiera del Estado, entendida como la actividad en la que el Estado direcciona los recursos públicos en el presupuesto para la realización de los fines estatales, históricamente, fue explicada y estudiada desde diferentes perspectivas que no necesariamente se excluyen; tales como, la económica, política, sociológica y también jurídica. Desde la jurídica, si bien esta actividad se traduce en normas, hace tiempo que Horacio Corti, en nuestro país, propone analizar el tema desde una visión constitucional, atendiendo a que su primer fundamento en la Ley Fundamental de cada

país, tanto en sus formas, como contenido<sup>1,2</sup>. Así, a lo largo de los años, este autor ha comparado su visión con la de Dino Jarach y ha cuestionado algunos conceptos utilizados por este último, tales como “necesidades públicas” y “escasez de los recursos”.

Rubén Asorey explica que “...a pesar de la existencia de precedentes de estudios estrictamente jurídicos durante finales del siglo XIX y principios del XX por parte de los administrativistas que se ocupaban de este sector del derecho, la fuerte influencia del debate sobre la naturaleza del fenómeno financiero originó un desequilibrio en la investigación, en favor de los aspectos extrajurídicos con relación a los jurídicos”<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Por su parte, Carlos María Giuliani Fonrouge sostiene que “...el Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlos -pecuniarios o de otra especie- y a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera” (v. Giuliani Fonrouge Carlos María, *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Depalma, 4ª edición, Volumen 1, 1990, pág. 3).

<sup>2</sup> Jarach Dino, parte para el análisis de la Finanzas Públicas, de la siguiente afirmación: ‘la actividad económica que realiza el Estado y que convive en una suerte de simbiosis con la economía de mercado’ (Jarach Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Cangallo, 2ª reimpresión, 1993, de edición 1985, pág. 36).

Corti, Horacio G., comienza su análisis en *Derecho Constitucional Presupuestario*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2007; señalando que “...toda Constitución incluye expresa o implícitamente una constitución financiera” (página 1). Asimismo, al respecto se puede ver: Corti, Horacio “Introducción a la Teoría General de la Constitución Financiera. Notas sobre la metodología del derecho financiero”, en revista jurídica *Constitución Financiera*, Año 2, Tomo nº 2, 2021, ISSN: 2683-6858, se puede descargar en: [www.constitucionfinanciera.com.ar](http://www.constitucionfinanciera.com.ar)

<sup>3</sup> Asorey, Rubén, en obra colectiva *Tratado de la Tributación, Tomo I, Derecho Tributario, Volumen 1*, dirigido por Horacio García Belsunce, en el punto B)

La actividad financiera es relevante, es el núcleo y motor de la actividad del Estado, a la vez que es el *medio o instrumento* con el que éste cuenta para el sostenimiento estatal y el cumplimiento de los derechos contemplados en la Constitución nacional.

O, dicho de otro modo, la actividad financiera es la actividad estatal que persigue -como fin último- a través de sus instituciones, la materialización de los objetivos contenidos en el Preámbulo de la Constitución nacional, a través de la realización de los derechos contenidos en las normas constitucionales.<sup>4</sup>

Los objetivos a los que alude el Preámbulo constituyen el ideario de nuestra Ley Fundamental y requiere necesariamente para su realización de esta actividad por parte del Estado.

El bienestar general, si bien aparece mencionado como uno de los tantos objetivos que persigue el Estado con su actividad, puede verse como aquél en el que confluyen los demás objetivos que se trazan en el Preámbulo (afianzar la justicia, consolidar la paz interior, etc.).

Esta expresión asociada a la de 'fines estatales', ha adquirido un diferente alcance según las distintas visiones existentes de lo que debe entenderse por aquel. Se trata en definitiva de un concepto dúctil, que las autoridades deben aspirar a concretar, y del que la comunidad va a demandar su cumplimiento.

La ductilidad en el cumplimiento de los fines o del bienestar general a través de la actividad financiera no equivale a un ejercicio arbitrario al margen de la ley; el Estado siempre tiene que estar dispuesto a cumplir con la ley Fundamental, pero, el punto en el que confluye la visión del Estado y la de la ciudadanía, acerca de cuáles sus cometidos,

---

de la Introducción a ese tomo que se dio en llamar: "El derecho tributario dentro del derecho financiero", Buenos Aires, Astrea, 2003, pág. 43.

<sup>4</sup> Badeni Gregorio, *Derecho Constitucional. Libertades y Garantías*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1993, pág. 141, donde señala que el Preámbulo de la Constitución nacional, aunque no forma parte de la misma, aporta al intérprete los elementos causales que le permitirán desentrañar el significado y alcance de sus cláusulas.

marcará la satisfacción o insatisfacción por parte de la ciudadanía.

En nuestro país, el distinto entendimiento acerca de las 'finalidades que tiene que cumplir el Estado' en clave constitucional, se dio sin que se operasen reformas importantes en su texto; a saber, el paulatino ingreso al Estado bienestar tuvo su apoyo en la Constitución al reinterpretar, bajo los postulados del principio de razonabilidad, el alcance del interés general, público o bienestar general<sup>5</sup>; mimetizándose esos conceptos con el de 'orden público'<sup>6</sup>. La reforma que toma algunos contenidos del Estado social, se dará tiempo después. Algo similar ocurrió, cuando mutó posteriormente el alcance de la intervención estatal; esa otra visión se plasmará luego en la reforma de 1994 y aún así los gobiernos que se sucedieron adoptaron lentes diferentes para interpretar el alcance de las finalidades a cumplir<sup>7</sup>.

Debemos agregar que, el sostenimiento de las instituciones democráticas y la atención de los derechos de la ciudadanía, que son a su vez, deberes para el Estado y que emanan de la normativa interna constitucional e internacional<sup>8</sup>, plano en este último en el que

---

<sup>5</sup> CSJN, Fallos 136:161, "Ercolano, Agustín c/ Lanteri de Renshaw, Julieta" (28/4/1921); Fallos: 199:483, "Inchauspe Pedro c/Junta General de Granos", sentencia del 1 de septiembre de 1944.

<sup>6</sup> CSJN, Fallos "Avico Oscar A. c/De la Pesa, Saul", considerando 10 in fine, sentencia del 7 de diciembre de 1934.

<sup>7</sup> Al respecto recomiendo la lectura de Schafrik, Fabiana "Breves reflexiones acerca de la actividad financiera del estado. Esbozo de algunos principios y garantías aplicables a la misma desde una perspectiva constitucional", en revista jurídica *El Derecho*, 13 de enero de 1999, Tomo 180-1570; Schafrik Fabiana, "La satisfacción de los derechos en el marco federal", en la revista de Derecho Público – Suplemento intitulado *Los derechos económicos, sociales y culturales*, Santa Fe, Rubinzal Culzoni, 2017, págs. 137 a 160.

<sup>8</sup> La relación entre derechos y recursos económicos se vislumbra en forma expresa en los instrumentos internacionales, con jerarquía constitucional. Así, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, prevé en su artículo 26 que: " *Los Estados Partes se comprometen a adoptar providencias, tanto a nivel*

el Estado asume el compromiso del reconocimiento de derechos y es responsable ante los organismos internacionales, por su cumplimiento.

En fin, es difícil precisar el cabal contenido y alcance de la actividad financiera estatal; la asociación de los fines o gastos a lo establecido en la norma constitucional, representa un avance en esta idea, pero la discusión sigue y seguirá vigente.

### III. De la necesidad de observar algunos contornos constitucionales de la actividad financiera del Estado

Sin perjuicio de lo dicho hasta aquí, a través del tiempo, los diferentes modelos Estatales

---

*interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económica y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales sobre educación, ciencia y cultura, contenidas en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, reformada por el Protocolo de Buenos Aires, en la medida de los recursos disponibles, por vía legislativa u otros medios apropiados.*

A su vez, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, también con jerarquía constitucional, luego de la reforma constitucional de 1994, prevé en su artículo 2.1., que: *Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adaptación de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos*".

Por su parte, el artículo 6 del mismo instrumento señala en su apartado 2, que entre las medidas que habrá de adoptar "...cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto para lograr la plena efectividad de este derecho deberá figurar orientación y formación técnico-profesional, la preparación de programas, normas y técnicas encaminadas a conseguir un desarrollo económico, social y cultural constante y la ocupación plena y productiva, en condiciones que garanticen las libertades políticas y económicas fundamentales de la persona humana".

expresaron distintas formas de entender las funciones que le cabe al Estado y su alcance; no obstante, lo cual, la actividad financiera ha dado continuidad a la atención de ciertos fines, como, por ejemplo: la seguridad, la defensa, la educación y la justicia<sup>9</sup>.

Hay un contenido mínimo en cada una de estas finalidades que se mantiene incólume a través del tiempo, en tanto que la discrecionalidad acompaña la creación de las distintas políticas públicas que actúan como canales para el cumplimiento de esa 'idea' que se asume en términos constitucionales. También, puede observarse cómo año tras año puede variar la proporción de los recursos en el presupuesto para cumplir los objetivos constitucionales.

Los fines de la actividad estatal y financiera en particular, forman parte de lo que denominamos el aspecto sustancial de la actividad; se encuentra regulada en diferentes normas del Texto Fundamental y dan vida a lo que se ha dado en llamar, la Constitución Financiera.

Por ejemplo, para la confección del presupuesto de gastos, remite a las pautas para la distribución de los recursos coparticipables; es decir, el destino de la actividad debe pensarse para la generalidad de la población, que, a la vez tiene que ser equitativo, igualitario y solidario. Otro aspecto importante ínsito en su texto tiene que ver con la reserva de ley y legalidad sustancial.

A su vez, el texto constitucional fija las pautas estructurales o de forma para el funcionamiento de esta actividad, en general y que también deben cumplir los institutos que contribuyen a su realización, como ser: la división de poderes, un diseño conteste con el sistema federal, y el principio de reserva de ley en la creación de sus instrumentos desde el aspecto formal.

Por último, la actividad financiera requiere que sea accesible y conocida por toda la ciudadanía y que los funcionarios a cargo de su ejecución, rindan cuentas por el ejercicio de esa actividad.

---

<sup>9</sup> Jarach Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Cangallo, 2ª reimpresión 1993, de edición 1985, pág. 42 y siguiente.

### III.1. La división de poderes, como protección de esta actividad estatal

En el desarrollo de la actividad financiera del Estado intervienen los distintos órganos del poder del Estado<sup>10</sup>; cada uno de ellos coadyuva en su marcha, dentro del marco de competencias fijado por nuestra Ley Fundamental. El respeto al principio de división de poderes<sup>11</sup> en esta materia, puede vislumbrarse en cada componente de dicha actividad; si bien, existen interpretaciones diversas sobre los límites a la asignación de competencias.

La primera tiene que ver con el alcance de la relación entre el Poder Ejecutivo nacional y la Jefatura de Gabinete de Ministros. ¿Qué implica ser responsable político de la administración general del país y ejercerla? ¿Quién es el titular de la administración, el Jefe de Gabinete o el Poder Ejecutivo? ¿Cómo se conjuga la atribución del Presidente de supervisar las tareas del Jefe de Gabinete de Ministros en materia de recaudación y de su inversión con arreglo a la ley de presupuesto, con la atribución del jefe de gabinete de hacer recaudar las rentas y ejecutar la ley de presupuesto?

En líneas generales, del texto constitucional surge cuál es el órgano encargado de crear los recursos públicos, donde se puede observar un correlato entre el artículo 4º y el actual

texto del artículo 75 de la Constitución nacional<sup>12</sup>.

Ahora bien, ¿qué órgano recauda las rentas de la Nación? ¿Podría ser el Jefe de Gabinete de Ministros o necesariamente el Poder Ejecutivo que supervisa esa atribución? En el año 2001, a través de un DNU se traspasó la AFIP al ámbito de la Jefatura de Gabinete de Ministros<sup>13</sup>, esta medida fue derogada meses más tarde por el PEN, en uso de su atribución de dictar reglamentos autónomos, invocando razones 'operativas' y la 'especificidad de cometidos del Ministerio de Economía'.

Con respecto a la formulación presupuestaria, nuestra Ley Fundamental señala que la aprobación del presupuesto se hace en base a un *plan general de gobierno* y a un plan de inversiones públicas.

Considero que la norma constitucional sólo habilita al Poder Ejecutivo para el inicio del tratamiento del anteproyecto de ley, ello por cuanto, en un sistema presidencialista, es el Poder Ejecutivo nacional, o Presidente, el único sobre quien recae la jefatura de gobierno.

Entonces, ¿podría, en algún momento, el Congreso de la Nación iniciar por sí el trámite del presupuesto? anticipo mi respuesta negativa. De hecho, la anterior ley que rigió la administración financiera, la ley de contabilidad, contenía una expresa habilitación a la Cámara de Diputados del Congreso de iniciar el tratamiento, tomando como anteproyecto la ley en vigor en el supuesto que el Poder Ejecutivo no enviara la ley en los términos previstos en la ley.

<sup>10</sup> Sobre el ciclo presupuestario se recomienda la lectura de: Schafrik, Fabiana, "Una nueva visión sobre el denominado ciclo o circuito presupuestario", en *Temas de Derecho Administrativo*, Febrero, 2017; y Schafrik Fabiana y Fontana Florencia, "Una mirada constitucional al ciclo vital de presupuesto", en *Estudio integral y sistemático de la fiscalidad provincial y municipal. A 20 años del Seminario Internacional sobre Tributación Local – Dr. José Osvaldo Casás*, dirigido por Juan Manuel Álvarez Echagüe, Editorial Ad-Hoc, 2021, páginas 109-134.

<sup>11</sup> Esta temática fue otrora desarrollada por el eximio tributarista Juan Carlos Luqui, en su catálogo de *Garantías del Contribuyente*, donde asume como una primera protección a aquél la división de poderes.

<sup>12</sup> Es interesante lo señalado a través del tiempo sobre la correlación de ambos artículos. Aunque cabe admitir que no todos los recursos con los que el Estado cuenta están explícitamente contenidos en el artículo 4 de la Constitución nacional. Ver sobre este tema el razonamiento del juez Petracchi en el fallo CSJN Horvath, las discusiones entre José Terry y Manuel Mantilla con motivo de la imposición de internos a nivel nacional y, la parte relativa a recursos a las que refiere el texto de la Constitución de 1949.

<sup>13</sup> Decreto 90 del 25 de enero de 2001, publicado en el BO el 29 de enero de ese mismo año y derogado por el Decreto 617 del 11 de mayo de 2001, publicado en el BO el 15 de mayo de 2001.

Pero ¿qué ocurriría si el Poder Ejecutivo no diera inicio a la formulación presupuestaria? ¿habría que esperar necesariamente el transcurso de los plazos y el 1 de enero del año siguiente, aplicar la reconducción presupuestaria?

O, ¿qué ocurriría si luego de finalizar la ejecución presupuestaria a través del mecanismo de la reconducción, por falta de aprobación de la ley por el Congreso, el Congreso Nacional rechazase por segunda vez consecutiva el proyecto de ley de presupuesto? ¿Se podría hacer una reconducción de la reconducción?

El órgano administrativo 'Jefe de Gabinete de Ministros', quién es el designado constitucionalmente para ejecutar el presupuesto, colaborará en su formulación a través de su participación en el Grupo de Apoyo para la Elaboración del Presupuesto (GAEP). Esta participación se ha dado como consecuencia de la cláusula constitucional que señala que le corresponde la presentación del proyecto de ley de presupuesto al Congreso nacional. Aquí, tenemos otra tensión, la que existe entre la Oficina Nacional de Presupuesto (ONP), órgano rector del sistema presupuestario, inserto en la cartera económica que lleva la iniciativa en la formación del anteproyecto de ley de presupuesto con las atribuciones constitucionales del Jefe de Gabinete de Ministros. Ello es parte de la complejidad de la relación que existe entre el Jefe de Gabinete y los ministros secretarios. ¿Es el jefe de gabinete el primus inter pares entre los Ministros, con todas las implicancias que ello tiene? Quizás ello, resulte un capítulo de la opacidad del alcance de sus propias competencias<sup>14</sup>.

<sup>14</sup> Al respecto, se puede ver: Schafrik Fabiana y Javier Barraza, *El Jefe de Gabinete de Ministros*, Buenos Aires, Abeledo – Perrot, 1999; Schafrik Fabiana, "El Jefe de Gabinete de Ministros y su relación con los demás Ministros Secretarios. Reflexiones acerca de un reciente dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación", en *Revista Argentina de Derecho Administrativo*, 1998, Nº 21/23; Schafrik Fabiana, "El Jefe de Gabinete de Ministros y su relación con el Poder Ejecutivo Nacional, los demás Ministros Secretarios y el

Avanzando con estas inquietudes, observamos que la presentación del proyecto de ley de presupuesto al Congreso Nacional, se realiza, según mandato constitucional, previo tratamiento en acuerdo de gabinete, lo que implica la participación en su discusión de los ministros secretarios que conforman el gabinete nacional, y cuyos criterios finales deberán ser aprobados por el Presidente de la Nación (artículo 100 inciso 6º CN). Una duda que ello genera es, si la expresión 'acuerdo de gabinete' tiene el mismo alcance que 'acuerdo general de ministros', entonces, ¿qué ocurre si no suscriben todos los ministros secretarios, el anteproyecto? o ¿qué pasaría si no fuera refrendado por ningún ministro-secretario? ¿Se podría enviar el proyecto de todos modos al Congreso o no?

Otro interrogante es, ¿cuál es el alcance de la 'aprobación' que la norma requiere del Poder Ejecutivo, antes del envío del presupuesto? ¿se podría presentar el anteproyecto si no se diera esa aprobación?

Luego será el órgano legislativo, quien fijará el gasto y realizará el cálculo de recursos a través de la discusión y sanción del proyecto de ley con el asesoramiento de la Oficina de Presupuesto del Congreso Nacional, como organismo de apoyo técnico del órgano legislativo. ¿Cuál es el alcance del ejercicio de la atribución del Congreso de 'fijar anualmente el presupuesto de gastos y cálculo de recursos'? ¿Cuáles son los límites a la consideración de sus normas como ley en sentido material, además de seguirse el procedimiento formal de la ley? ¿Cómo distinguir los denominados gastos rígidos?

Una vez sancionado, promulgado el proyecto y publicado en el boletín oficial, el Jefe de Gabinete de Ministros dicta el reglamento distributivo, donde se desagregar hasta el último nivel previsto en los clasificadores y categorías de programación utilizadas, de los créditos y realizaciones contenidas en la ley de presupuesto general. Entonces, ¿qué sentido tiene el ciclo descrito si el Jefe de Gabinete de Ministros, luego, por decisión administrativa

Congreso Nacional", en revista jurídica *El Derecho*, el 23 de diciembre de 1996, año XXXIV, Nº 9155, o Tomo 177, pág. 1027 y s.s.

puede modificar la dirección del presupuesto, tal como habilita el artículo 37 de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de control del Sector Público nacional (LAF)?

En materia de administración financiera, resultaría relevante que se adaptara la LAF al sistema constitucional y se aclaren las dudas interpretativas que puede generar el ejercicio de estas atribuciones.

Más allá de las dudas interpretativas, el marco de la esfera competencial, sigue siendo la Constitución nacional, y por aplicación de este entramado, asistimos año tras año el nacimiento al presupuesto, cuya esencia trasciende la de una mera provisión, para convertirse en la herramienta para el sostenimiento de las estructuras democráticas y a través de la puesta en marcha de las políticas públicas en los programas presupuestarios, permite la realización de los derechos consagrados en la Ley Fundamental.

El desarrollo de la actividad financiera del Estado en el marco del respeto al principio de división de poderes opera como una garantía que dota de seguridad jurídica a las relaciones que surjan bajo su amparo, y que es conteste con un Estado Democrático de Derecho, no obstante, las imprecisiones que podemos encontrar.

### III.2. Que tenga como fin la concreción del Federalismo

La asignación de competencias, servicios y funciones entre los distintos niveles de gobierno, no está detallada en la Constitución nacional; sí, encontraremos el trazo grueso de la vinculación de los distintos niveles de gobierno en nuestro sistema federal<sup>15</sup>.

Por ejemplo, cuando el artículo 121 establece que, “*Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal*”.

<sup>15</sup> Schafrik, Fabiana y Castagnini, M. Belén, “La adopción de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal en sistemas federales. Reflexiones a partir de la descentralización de poder, las asimetrías financieras y los principios rectores del federalismo”, en revista jurídica *Debates De Derecho Tributario y Financiero*, Año IV, N° 10, abril 2024, p. 40-53.

La relación de la Nación con las provincias y los municipios cuando el artículo 5to. señala que, “*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 administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones*”.

Las bases de la relación entre las provincias y los municipios, la encontramos también en el artículo 123 de la Ley Fundamental, cuando señala que “*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*”. Esta redacción nos trae, junto al artículo 5, que la relación entre las Provincias y sus municipios estará fijada por la Constitución provincial.

Con respecto a la relación entre la Nación y la Ciudad autónoma de Buenos Aires, el artículo 129, señala: “*Una ley garantizará los intereses del Estado nacional mientras la ciudad de Buenos Aires sea capital de la Nación*”. Se trata de una cláusula residual, aunque el legislador nacional resultó mezquino al reglamentarla cuando plasma en el artículo 2 de la ley 24588, el postulado contrario, reza que, “*la Nación conserva todo el poder no atribuido por la Constitución al gobierno autónomo de la ciudad de Buenos Aires, y es titular de todos aquellos bienes, derechos, poderes y atribuciones necesarios para el ejercicio de sus funciones*”<sup>16</sup>.

Del juego de estas normas, se extrae una idea de las ‘reglas’ del ejercicio autonómico local con respecto al gobierno federal, que resuelve con mayor facilidad el ejercicio de sus instituciones, pero no resuelve cómo se dará esa conjugación o coordinación de asignación

<sup>16</sup> Schafrik Fabiana, “La coordinación financiera en la Constitución Nacional”, de Daniel Sabsay (Dir.) y Pablo Luis Manilli (Coord.) *Constitución de la Nación Argentina*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Ed. Hammurabi, 2010, Tomo III, págs. 295-303.

de servicios, funciones y competencias. Menos aún, favorece la traducción de la asignación de competencias en términos económicos y de eficiencia del gasto. Sí, existe una cláusula en clave de 'solidaridad' que señala que el Congreso Nacional otorgará subsidios del Tesoro nacional a las provincias, cuyas rentas no alcancen a cubrir sus gastos ordinarios.

Más allá de la crítica puntual a la ley 24588, podemos afirmar que las bases de las relaciones entre los actores federales surgen de la Constitución.

La jurisprudencia ha definido el federalismo como *"un sistema cultural de convivencia, cuyas partes integrantes no actúan aisladamente, sino que interactúan en orden a una finalidad que explica su existencia y funcionamiento (...) el ejercicio de las competencias constitucionalmente asignadas debe ser ponderado como una interacción articulada"*<sup>17</sup>.

¿Pero, cómo ponderar esa interacción?

Si observamos, desde la reglamentación nacional, cómo se ha intentado resolver la coordinación del ejercicio de las competencias entre los distintos niveles de gobierno, volvemos a notar que la falta de claridad, se mantiene. Por ejemplo, la 27654 (de situación de calle y familias sin techo), prevé una partida del presupuesto nacional para la elaboración y desarrollo de programas de la ley en actividades en las que concurrirá en su ejercicio con actividades locales; por su parte, la ley nacional de respuesta integral al VIH, hepatitis virales, otras infecciones de transmisión sexual -its- y tuberculosis -tbc-, ley 27675, habla de la articulación de instancias nacionales, provinciales y municipales.

Las imprecisiones se reiteran en muchas otras leyes, donde no se clarifica cómo se materializan estas responsabilidades compartidas entre los distintos niveles de gobierno. Esta falta de claridad se trasladará luego al ámbito presupuestario.

En este punto, los criterios objetivos y subjetivos que el constituyente de 1994

introdujo para la distribución primaria y secundaria de los recursos impositivos coparticipables, se aplican para la distribución del gasto en el presupuesto nacional, por reenvío y, replican en este ámbito, las imprecisiones que ya irradia en materia de coparticipación.

Trasladando esta incertidumbre al plano judicial, el primer escollo que tendrá que afrontar una persona que requiere una rápida respuesta si está en situación de calle o si su salud se ve amenazada, es la determinación de la competencia jurisdiccional. En otras palabras, qué nivel de gobierno es el responsable de la satisfacción del derecho, para saber contra quién litigar. En los últimos veinte años es posible detectar casos en los tribunales han dictado medidas protectorias cautelares, aunque se considerasen incompetentes o han partido la causa siguiendo la tramitación de parte del objeto en una jurisdicción, traspasando a otro ámbito lo que excede la competencia o, declarándose competente, sin decisión alguna.

Una coordinación entre los distintos niveles de gobierno que se vuelque en el ejercicio de la actividad financiera, resulta vital, redundará en un beneficio a la comunidad cuando ve sus derechos insatisfechos, ante una clara asignación de responsabilidad.

La contracara de ello, es que la distribución primaria y secundaria de los recursos tributarios que se coparticipan sea acorde al nivel de gasto que acarrea la descentralización que plantean las normas constitucionales; además, de un margen adecuado de exclusión de la prohibición de establecer tributos análogos para los niveles locales, junto a una discusión imperiosa respecto de los recursos públicos derivados por la explotación de los recursos naturales locales.

### III.3. La legalidad y la reserva de ley

La actividad del Estado, se encuentra sometida al principio de legalidad, el que se satisface cuando se ha respetado aún en forma mediata una norma con rango de ley (general, abstracta e impersonal), siempre y cuando se observe un estricto cumplimiento del principio de 'jerarquía normativa'.

<sup>17</sup> CSJN, La Pampa c/ Mendoza, s/ uso de aguas, 243/2014 (50-L) ICS1, sentencia del 1° de diciembre de 2017.

La reserva de ley viene a satisfacer el principio de seguridad jurídica, desde un doble aspecto: dando certidumbre a los derechos y deberes que se generan a partir de la entrada en vigencia de la norma, y eliminando la arbitrariedad de la actuación estatal. Fernando Sainz de Bujanda, señala que estas manifestaciones de la reserva de ley se inspiran en valores de justicia, libertad y seguridad en las relaciones jurídicas que se crean a partir de los preceptos legales.<sup>18</sup>

Con relación al principio de reserva de ley, Francisco Rubio Llorente ha señalado que: *“La garantía de la libertad, su protección frente a toda restricción que no emane precisamente de los representantes del pueblo, sólo puede asegurarse ... imponiendo a éstos la obligación de adoptar por sí mismos las normas que la imponen; una obligación que, además, sólo pueden cumplir de acuerdo con un procedimiento público y contradictorio en el que las distintas posturas han de intentar justificarse ante la opinión...”*.<sup>19</sup>

<sup>18</sup> Sainz De Bujanda Fernando, *Hacienda y Derecho*, Tomo III, Madrid, 1963, pág. 330.

<sup>19</sup> Rubio Llorente Francisco, *La forma del poder. Estudios sobre la Constitución*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1992, págs. 312 y 313. Álvaro Rodríguez Bereijo señaló en Sentencia del Tribunal Constitucional 116 del 18 de abril de 1994 con relación a la ley de presupuesto que: “el Presupuesto es una institución básica fundamental en la ordenación jurídica de toda organización política cuya plasmación en los textos constitucionales garantiza el sometimiento del poder financiero al imperio de la Ley, a través del voto de los representantes de los ciudadanos democráticamente elegidos y garantiza, asimismo, el equilibrio constitucional en el reparto o división de poderes característico del sistema democrático... Y en ese sentido... también referido primariamente a esa institución básica del Derecho estatal, trasciende su significación constitucional en tanto formulación de un más general principio de legalidad presupuestaria, en el doble sentido de ‘regla de competencia’ en las relaciones entre el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo, y de ‘reserva material de Ley’ que garantice los derechos de los ciudadanos frente al ejercicio abusivo del poder financiero; garantía que resultaría precaria si no se asegurase la aprobación del destino de los gastos públicos por los representantes de quienes han de soportar las cargas públicas necesarias para su

Dentro de este orden de ideas, la participación del Congreso nacional en la creación de los distintos componentes de la actividad financiera del Estado es fundamental, garantizando con el cumplimiento del procedimiento de formación y sanción de leyes los postulados de la seguridad jurídica, otorgando certidumbre y eliminando la arbitrariedad, que se da a través de la restricción al obrar discrecional de la administración. En tanto que para el ingreso efectivo de la recaudación de las rentas y la ejecución del gasto al devengarse en el presupuesto basta con el cumplimiento del principio de legalidad.

El texto constitucional fija el engranaje para la conformación del iter financiero a través de la actividad del Congreso nacional. Sin embargo, las leyes dictadas en consecuencia, muchas de las veces, a lo largo del tiempo a partir de nuestra organización nacional, han flexibilizado muchas de las formas que deben atenderse para la configuración de la actividad financiera en términos constitucionales.

Algunos ejemplos en la LAF de las flexibilizaciones que existen en nuestra materia son: la reconducción presupuestaria, la atribución del jefe de gabinete de modificar las finalidades de la ley de presupuesto, la aprobación por parte del Poder Ejecutivo de los presupuestos de los Bancos Oficiales o la subdelegación en la cartera económica de la aprobación de los presupuestos de las empresas públicas.

Así, dentro de la actividad financiera, el instituto tributario cuenta con un reforzamiento constitucional de su creación por ley formal, más allá del artículo 75 de la Constitución<sup>20</sup>; sin embargo, ese arco de protección que en ‘lo formal’ tiene el instituto tributario no se ha extendido a otros institutos.

En el párrafo anterior hablo de ‘lo formal’, como categoría que se contrapone con lo ‘real’, porque la real vigencia del principio de reserva

---

sostenimiento; pues los gastos públicos se traducen siempre, de un modo y otro, en nuevos y mayores impuestos...”.

<sup>20</sup> Basta mencionar los artículos 4, 17, 52, 75, incisos 1 y 2, 76 y 99 inciso 3 de la Constitución nacional.

de ley en materia tributaria dependerá en última instancia de la interpretación judicial que presupone<sup>21</sup>, la facilitación del acceso a la jurisdicción y la confianza de la ciudadanía de acceder a ella para obtener una tutela judicial efectiva.

Muestra de la debilidad de la reserva de ley en otros institutos del derecho financiero fue, el relativamente reciente debate sobre la necesidad de aprobar empréstitos mediante una ley formal, cuando hace tres décadas que la ley 24156, de administración financiera, autorizó la delegación en el Poder Ejecutivo Nacional de la suscripción de estos instrumentos en los términos del artículo 60 in fine.

En efecto, la ley 27612 del año 2021, establece, en consonancia con lo dispuesto por la Constitución Nacional, pero, solo para los empréstitos que se suscriban con el FMI, que su suscripción requiere de la aprobación del Congreso nacional. Es llamativo que se necesitase de la sanción de una ley, para retomar la delegación que la LAF hiciera de una atribución propia del Congreso nacional de contraer empréstitos con el crédito de la Nación y arreglar el pago de la deuda interior y exterior (artículo 75, incisos 4 y 7 de la Constitución nacional).

La 'deslegalización', como me atrevo a llamarla, ha llegado a tal nivel de aceptación que, la doctrina conoce en general a los principios presupuestarios como principios técnicos y no jurídicos, lo que hace que su incumplimiento no ocasione una vulneración jurídica.

#### **III.4. La publicidad**

El principio de publicidad de los actos de gobierno es otra protección a la actividad financiera del Estado.

Desde la publicidad del anteproyecto, pasando por la discusión en el ámbito del Poder Legislativo con la participación de las distintas expresiones democráticas. También, la misión primaria y fundamental de la Oficina de Presupuesto del Congreso (OPC) al brindar

<sup>21</sup> Al respecto, se puede recordar las sentencias dictadas por la CSJN en Fallos: 337:388 y 340:1884.

apoyo técnico al Congreso Nacional en las temáticas previstas en la Ley 27.343, con el fin último de dotar de herramientas objetivas, técnicas y de excelencia al análisis y la producción legislativa, simplificando y homogeneizando la información al cuerpo de legisladores del Congreso Nacional, el acceso al Sistema Integrado de Información Financiera Internet (e-SIDIF) para el seguimiento de la ejecución presupuestaria.

La profundización de la utilización de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (Tic) por parte de la administración tributaria y financiera, torna imperioso poder acceder a los algoritmos que se utilicen, para poder detectar y desterrar sesgos en la conformación de las bases de datos, que en última instancia es un obrar humano.

Por otra parte, la obligación de publicar las normas, reglamentos y actos administrativos permite a los destinatarios de esta actividad estatal tomar conocimiento de la actuación de los poderes públicos.

La obligación de la Sindicatura General de la Nación (Sigen) de informar periódicamente a la opinión pública (artículo 107, inciso c) y la práctica que ejerce la Auditoría General de la Nación (AGN) desde antaño de hacer públicos los informes de auditoría<sup>22</sup>.

Una atribución constitucional que se ha descontinuado con el paso del tiempo es la que señala que el jefe de gabinete de ministros debe concurrir al Congreso al menos una vez por mes, alternativamente a cada una de sus Cámaras, para informar de la marcha del gobierno, sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 71 del texto fundamental.

#### **III.5. La igualdad y equidad**

Todos aquellos que viven bajo el amparo de nuestra Ley Fundamental son los destinatarios de la actividad estatal, y en particular de la actividad financiera del Estado. En este orden de ideas, la igualdad y la

<sup>22</sup>Al respecto, se puede ver: Schafrik, Fabiana, *¿Agoniza el control de las cuentas públicas? Una breve reflexión acerca del funcionamiento de la Auditoría General de la Nación*, La Ley, Columna de Opinión, 24 de febrero de 2009.

equidad tienen como fundamento la justicia y la ética. Igualdad y equidad no significan necesariamente lo mismo, aunque la equidad resulte un medio para alcanzar una más real igualdad.

Francisco Rubio Llorente ha señalado que, la exigencia de trato igualitario en lo social o en la política encuentra su fundamento en mandatos éticos y de justicia material que forma parte de los valores de una determinada cultura<sup>23</sup>, en un momento determinado.

La igualdad contiene una doble exigencia, la primera relacionada con la generalidad, insta a que la actividad financiera del Estado se encamine al logro del bienestar general de la totalidad de la población, sin distinciones; mientras que la segunda ligada a la 'solidaridad' y a la 'equidad' obliga al reconocimiento de la 'desigual situación en desiguales circunstancias' y a 'la promoción de medidas para la inclusión de los grupos segregados'.

La Constitución histórica de 1853-60, ya preveía como atribución del Congreso 'Acordar subsidios del Tesoro Nacional a las provincias cuyas rentas no alcancen, según sus presupuestos, a cubrir sus gastos ordinarios' y 'Proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias y al progreso de la ilustración'.

Este compromiso con la igualdad, la equidad y la solidaridad se refuerza con la reforma constitucional de 1994, tanto para la distribución de los impuestos coparticipables, como para la asignación del gasto presupuestario, cuando se señala como

atribución-deber del congreso nacional<sup>24</sup> perseguir 'un grado equivalente de desarrollo y calidad de vida' e 'igualdad de oportunidades en todo el territorio de la República'.

Ello se replica en la nueva cláusula del progreso cuando alude al 'crecimiento armónico de la Nación' y al equilibrio del 'desigual desarrollo relativo de provincias y regiones', introduciendo en el texto también una expresa mención a la 'justicia social'. Si revisamos las modificaciones introducidas en la última reforma, veremos sendas referencias a la igualdad, entendida como garantía de no sometimiento, idea que está desarrollada con profundidad por Roberto Saba<sup>25</sup>.

### III.6. La solidaridad

Como relatamos en el acápite anterior la solidaridad, estuvo presente en el espíritu de nuestro primer texto constitucional, aunque ahora, hay una mención expresa a ella en el texto, cuando se señala que, tanto para la distribución de los recursos coparticipables entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires, como también como parámetro para la asignación de recursos en el Presupuesto nacional, los poderes públicos deben atender a la solidaridad.

Dentro de la nueva cláusula del progreso, la 'solidaridad' se entronca con la idea de 'equidad' que impone al Estado el deber de

<sup>23</sup> Rubio Llorente Francisco, *La forma del poder. Estudios sobre la Constitución*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1992, pág. 617.

<sup>24</sup> Consideramos que aunque en las atribuciones del congreso nacional se alude a la 'equidad', 'solidaridad' e 'igualdad' por ser el órgano del Estado que tiene como función dar vida jurídica a los recursos públicos y al presupuesto nacional, creemos que estos postulados también obran indirectamente como pauta para el Poder Ejecutivo nacional que es quien en definitiva diseña el plan general de gobierno (donde se vislumbra el efecto redistributivo del ingreso), y quien previamente junto a los gobiernos provinciales acuerda los regímenes de coparticipación, a sancionarse por el congreso nacional. En definitiva, se tratan de acciones encaminadas a lograr el 'bienestar general'.

<sup>25</sup> Al respecto, recomiendo la lectura de: Saba, Roberto, *Más allá de la igualdad formal ante la ley. ¿Qué les debe el Estado a los grupos desaventajados?*, Buenos Aires, Siglo XXI Editores, 2016.

tender a la 'igualdad', cuando señala que debe 'promover políticas diferenciadas que se encaminen a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones'.

En lo atinente a las medidas de acción positiva y a la legislación, la idea de igualdad también aparece asociada a la de solidaridad.

También aquí, el entendimiento de lo que es la solidaridad puede variar; surge como interrogante, en cabeza de quién o quiénes pesa el deber de ser solidario ¿Será responsabilidad del Estado nacional? ¿Será un deber de las provincias que están en mejores condiciones económicas y presentan un nivel mayor de desarrollo que otras? ¿Será un deber de los contribuyentes en general? o ¿lo será de aquellas personas humanas o jurídicas, que ostenten mayor capacidad contributiva? o ¿de todos un poco?

### III.7. La rendición de cuentas para realizar la responsabilidad

El artículo 36 de la Constitución nacional señala que atentará contra el sistema democrático quien incurriere en grave delito doloso contra el Estado que conlleve enriquecimiento, quedando inhabilitado por el tiempo que las leyes determinen para ocupar cargos o empleos públicos. Se estableció en dicha cláusula la necesidad de la sanción de una ley sobre ética pública para el ejercicio de la función que se sancionó bajo el número 25.188.

Consideramos que el sistema democrático es el núcleo que permite el desarrollo y afianzamiento de las declaraciones y derechos contenidos en nuestra Ley Fundamental, como también es el marco para la plena aplicabilidad de las garantías protectoras consagradas en ella. De este modo, la democracia penetra en el amplio catálogo de derechos, posibilitando su desarrollo.<sup>26</sup>

<sup>26</sup> El miembro informante por la mayoría en ocasión de la sesión plenaria, el Dr. Antonio Cafiero señaló que "... uno de los males de la democracia que deberemos atacar es el de la corrupción, que es lo que un autor moderno denomina como la cleptocracia. Justamente en este mal -que se extiende por las democracias más avanzadas, por las menos avanzadas y por las más subdesarrolladas- los enemigos de la democracia

La ética, como postulado del sistema democrático, debe inspirar la marcha de la actividad administrativa, y constituirse en su fin. Se ha identificado a la ética pública con la dignidad, moralidad que no sólo debe estar presente en el funcionario público sino también en el destinatario de su función que es el administrado. En otras palabras, la ética que es una sola para todos<sup>27</sup>, es una exigencia de la sociedad como protección a los mismos hombres que la integran.

Jesús González Pérez señala que la ética ofrece en sus relaciones con la Administración pública dos aspectos: la ética como exigencia de todos y cada uno de los servidores públicos, cualquiera que fuese la actividad administrativa que realicen, y la ética como fin de la acción administrativa.<sup>28</sup>

En la Encíclica *Veritatis Splendor*<sup>29</sup> se ha señalado que "en el ámbito político se debe constatar que la veracidad en las relaciones entre gobernantes y gobernados; la transparencia en la Administración pública; la imparcialidad en el servicio de la cosa pública; ... el uso justo y honesto del dinero público; el rechazo de medios equívocos o ilícitos para conquistar, mantener o aumentar a cualquier

---

encuentran el elemento en el que basar sus críticas a un sistema en el que no creen psicológica, social ni políticamente. Por esta razón, considero que la inclusión de esta cláusula constituirá una señal que los constituyentes del '94 le enviamos a toda la sociedad argentina. Nosotros somos los primeros en asumir el reto de la lucha contra la corrupción; nosotros somos quienes queremos que en el documento máximo que estamos reformando se inscriba el principio de que sin ética no hay democracia y que con corrupción vuelve el totalitarismo..." (Obra de la Convención nacional constituyente 1994, Tomo V, editado por el Centro de Estudios Constitucionales y Políticos del Ministerio de Justicia de la Nación, pág. 4450).

<sup>27</sup> Gregorio Peces-Barba defendía la existencia de una ética pública y una ética privada, cf. González Pérez Jesús, *La ética en la Administración Pública*, Madrid, Civitas, 1996, pág. 26.

<sup>28</sup> González Pérez Jesús, *La ética en la Administración Pública*, Madrid, Civitas, 1996, pág. 29.

<sup>29</sup> citada por González Pérez Jesús, *La ética en la Administración Pública*, Madrid, Civitas, 1996, pág. 33.

*costa el poder, son principios que tienen su base fundamental -así como su urgencia particular- en el valor trascendente de la persona y en las exigencias morales objetivas del funcionamiento de los Estados”.*

Normas con jerarquía suprallegal como la Convención Interamericana contra la Corrupción<sup>30</sup>, o, la Convención de Naciones Unidas contra la Corrupción<sup>31</sup>, apuntan a que sea una obligación de los funcionarios ser responsables y rendir cuentas. Sin embargo, a pesar de la consagración de diversos sistemas de control, el capítulo que concierne a la rendición de cuentas y el análisis de la responsabilidad, no ha sido desarrollado legislativamente; sólo una breve mención a plazos de prescripción, en un caso atado al Código civil que resultaría imperioso revisar. Hay una sensación de falta de certeza que hace ineficaz todo intento de avanzar en estos aspectos<sup>32</sup>.

#### IV. Conclusiones

Todos estos cuestionamientos que la legislación no ha zanjado, se replica en el

pequeño espacio que para la discusión en la doctrina concedemos a estos temas.

Luego de treinta años de ocurrida la última reforma constitucional parcial no se han dictado leyes complementarias que tienen que ver con muchas de las dudas que se plantean en este trabajo, como ser: la falta de adecuación de la Ley 24156 a la introducción de la figura del Jefe de Gabinete de Ministros y la falta de una ley base para el desarrollo de la actividad de la Auditoría General de la Nación y la ley de coparticipación federal.

Esta incertidumbre permanecerá hasta ese momento y, si ese momento ocurriese, quizás se transformaría en otras...

<sup>30</sup> firmada en la tercera sesión plenaria de la Organización de los Estados Americanos, sancionada el 4 de diciembre de 1996 y promulgada el 13 de enero de 1997.

<sup>31</sup> dada en Nueva York, el 31 de octubre de 2003 y sancionada por ley 26097, el 10 de mayo de 2006.

<sup>32</sup> Para un mayor desarrollo en cuanto al control externo de las cuentas públicas, se puede ver: Schafrik, Fabiana, *La creación de la Auditoría General y su incidencia en el mejoramiento externo del presupuesto*, CABA, Eudeba, 2012; y Schafrik Fabiana (Ed.) y otros, *Siguiendo la ruta de la responsabilidad. Fortalezas y debilidades del control externo argentino*, volumen IX, Segunda Colección del Programa de Difusión de Resultados de proyectos de la Secretaría de Investigación, Facultad de Derecho, UBA. Esta obra fue elegida entre otras para dar a conocer los resultados del proyecto de investigación Decyt 2018-2020, “Propuesta de un ciclo de control presupuestario que asegure el examen de responsabilidades que se pudieran gestar a partir de la labor de la AGN”. Se puede consultar en: <http://www.derecho.uba.ar/investigacion/pdf/2022-siguiendo-la-ruta-de-la-responsabilidad.pdf>

## EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE SOSTENIBILIDAD DE LA DEUDA

Francisco Ferrer

*Usted replicará que la realidad no tiene la menor obligación de ser interesante. Yo le replicaré que la realidad puede prescindir de esa obligación, pero no las hipótesis<sup>1</sup>*

Jorge Luis Borges

### I. Los vacíos regulatorios sobre sostenibilidad de la deuda como denominador común de las crisis de deuda soberana.

Las crisis de deuda afectan el goce de derechos fundamentales; en particular, conducen a serias restricciones en el ejercicio de derechos sociales, económicos y culturales<sup>2</sup>. Producen, además, graves problemas de inequidad y crecimiento<sup>3</sup>, impactando negativamente a colectivos que

sufren desigualdades estructurales<sup>4</sup>. En el último tiempo, también se ha registrado evidencia que permite señalar como los intentos de superar esas crisis de deuda generan condiciones para el deterioro del ambiente<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> BORGES, Jorge Luis, *Obras Completas*, Tº I, Emecé, Buenos Aires, 1989, p. 500

<sup>2</sup> Los pagos de intereses y amortización de capital de deuda provocan un desplazamiento del gasto necesario para la realización de derechos fundamentales. Ahora bien, en aquellos casos en que la atención de las obligaciones de deuda pública determina la adopción de planes de ajuste y/o reducción del gasto, se agrava el impacto sobre el ejercicio de derechos, en particular, sociales, económicos y culturales.

<sup>3</sup> En este sentido, se ha sostenido “[u]n nivel de endeudamiento elevado puede menoscabar la capacidad de las autoridades económicas de incrementar el gasto o recortar los impuestos para compensar la debilidad del crecimiento económico”, a la vez que “[l]os pagos de intereses de la deuda también provocan un desplazamiento del gasto en educación, atención sanitaria e infraestructura, inversiones que ayudan a un país a crecer durante muchos años” (GASPAR, Vitor; RALYEA, John y TURE, Elif: “La deuda elevada dificulta la respuesta de los países a los rápidos cambios en la economía mundial”, en *Diálogo a Fondo. El blog del FMI sobre temas económicos de América Latina*, 10/4/2019. Disponible en: <https://blog-dialogoafondo.imf.org/?p=11011> [Fecha de última consulta: 14/4/2024].

<sup>4</sup> En el caso de colectivos que sufren desigualdades estructurales, los desplazamientos del gasto necesario para atender la deuda no solo conspiran contra el goce de derechos sino que tiene potencialidad para poner en riesgo su propia existencia. Por ello, en los *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, se acentúa la preocupación dirigida a que los Estados concreten sus políticas de endeudamiento a través de medidas “[q]ue contribuyan a eliminar, con un enfoque de interseccionalidad, las desigualdades estructurales y la discriminación en todas sus formas, y en particular la que enfrentan las personas con discapacidad, las personas de diversas orientaciones sexuales e identidades de género, las personas migrantes, las personas mayores, niños, niñas y adolescentes, las personas en situación de pobreza o marginación social, las personas afrodescendientes y las personas pertenecientes a pueblos indígenas, las personas sin hogar, las personas privadas de libertad, las personas pertenecientes a pueblos tradicionales, las personas pertenecientes a grupos étnicos, raciales, nacionales, lingüísticos, religiosos y rurales, entre otras, y las mujeres” (*Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 5.1., mayo de 2021 (ver Anexo I). Disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/> [Fecha de última consulta: 13/8/2024]

<sup>5</sup> En concreto, se logra establecer la relación que vincula deuda pública, cambio climático y derechos humanos, para luego precisar las exigencias que deben seguir los Estados en el desarrollo de su política fiscal. En este sentido, se ha propiciado “[i]ncorporar la dimensión de daño y riesgo ambiental al análisis de sostenibilidad de la deuda, en especial al que llevan adelante los organismos oficiales y el FMI. Este ejercicio debe incluir el

Desde una perspectiva jurídica, las crisis de deuda soberana se producen en una trama en construcción que vincula los derechos nacionales y el derecho internacional de los derechos humanos. Claro que existe otra alternativa en disputa que pretende abordarlas en una trama, también en construcción, que vincula los derechos nacionales con el derecho internacional de protección de inversiones<sup>6</sup>.

Independientemente de la alternativa elegida, no es gratuita la afirmación que señala que la trama se encuentra en construcción. Indica una temporalidad en desarrollo que tiene efectos en nuestro presente, y, algo no menos importante, que la trama posee vacíos regulatorios<sup>7</sup>.

Esas fallas de la trama que vincula los derechos nacionales y el derecho internacional de los derechos humanos deben ser identificadas y, luego, establecidas las estrategias que el sistema jurídico propone para superarlas.

---

*impacto ambiental de corto, mediano y largo plazo del modelo productivo que se propicia, la priorización de suficientes partidas presupuestarias destinadas a mitigación y adaptación, y la creación de fondos contingentes de resiliencia para afrontar eventos climáticos.*” Bajo tales parámetros se concluye que “[n]o se puede considerar sustentable una deuda cuyo flujo de fondos se calcula sobre la base de un modelo productivo que acelera el cambio climático y un presupuesto estatal que no dedica suficientes recursos a la adaptación y mitigación” (BOHOSLAVSKY, Juan Pablo, CANTAMUTTO, Francisco, *Nafta al Fuego. Deuda pública y cambio climático en Argentina*, Informe ACIJ 19/09/2023. Disponible en: <https://acij.org.ar/wp-content/uploads/2023/12/Nafta-al-fuego--Deuda-publica-y-cambio-climatico-en-Argentina.pdf> [Fecha de última consulta: 14/4/2024]).

<sup>6</sup> Pueden ampliarse el desarrollo y alcance de esta perspectiva alternativa en: BALBÍN, Carlos, *Crisis del derecho administrativo*, Astrea, Buenos Aires, 2020, pp. 179-210 y 388.

<sup>7</sup> Esos vacíos regulatorios son también conceptualizados como huecos de la trama normativa. Esta última caracterización pertenece a GUZMÁN (Ver, GUZMÁN, Martín: “Reestructuración de deuda soberana en una arquitectura financiera-legal con huecos”, en *Revista Jurídica UPR*, Vol. 85, 2016, pp. 611-627.

Aquellas que han ocupado la atención de los Estados y de la comunidad internacional son<sup>8</sup>:

- La existencia de deficientes regulaciones estatales sobre límites de endeudamiento y sostenibilidad de la deuda. Ello, luego de asumir que la ausencia y/o deficiencia y/o falta de aplicación de esos límites y de los parámetros de sostenibilidad de deuda que ellos explicitan asumen un rol determinante en la aparición de las crisis de deuda.

- La intervención del Fondo Monetario Internacional, a requerimiento de Estados miembros, en casos de crisis de deuda soberana. En particular, la atención se concentra en los análisis de sostenibilidad de deuda que practica el organismo y cómo ellos determinan las respuestas que ofrece a los Estados requirentes<sup>9</sup>. A ello se agregan las dudas y el debate sobre la capacidad financiera que actualmente posee organismo, condición necesaria para brindar soluciones eficientes para detener crisis de deuda e inexcusable frente a la posible ocurrencia de una hipótesis de crisis sistémica de deuda<sup>10</sup>.

---

<sup>8</sup> El análisis de cada uno de estos problemas excede el marco del presente trabajo. Remito al análisis efectuado en: FERRER, Francisco, “Setenta veces siete: deudas insostenibles, excluidos y casa común,” *Revista Institucional de la Defensa Pública de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, Número 18, Mayo de 2019, pp. 125-146

<sup>9</sup> Si como resultado de esos análisis, la deuda es reputada sostenible, el FMI formula un programa de ajuste y respaldo financiero, intentando el retorno del Estado a los mercados, de tal manera que el gobierno pueda cumplir con el servicio de la deuda conforme con las condiciones originales. Ahora bien, si la deuda es reputada insostenible, no resultará posible la aplicación de un programa que no contenga una reestructuración de la deuda soberana. La gravedad de las consecuencias que se siguen de estos análisis, y, en particular, las que podrían provocar eventuales errores de diagnóstico justifica el interés que los Estados y Comunidad Internacional depositan en esta temática. Puede ampliarse en: FERRER, Francisco, “Setenta veces siete: deudas insostenibles, excluidos y casa común,” *op.cit.*, pp. 129-131.

<sup>10</sup> Corresponde descarta la evidencia que muestra la diferencia cada vez más acentuada entre los recursos disponibles del organismo y la escala global de los flujos de capitales que comprometen

Finalmente, la discusión focalizada en las condicionalidades que acompañan a los programas más ambiciosos del organismo y cuyos efectos comienzan a ser evaluados también en términos de sostenibilidad.

- La ausencia de un marco jurídico en el sistema internacional que permita una reestructuración de deuda soberana ordenada y previsible. Este estado de cosas conduce a que los Estados demoren la decisión de reestructurar, atento a la imposibilidad de prever en forma adecuada los costos asociados<sup>11</sup>. A idéntico tiempo, genera incentivos para que los acreedores especializados permanezcan fuera de eventuales acuerdos de reestructuración, litigando después<sup>12</sup>.

Es posible apreciar que las fallas en la trama identificadas poseen un común denominador: la identificación de parámetros de sostenibilidad de deuda aceptables que puedan ser compartidos tanto por los Estados como por la comunidad internacional. En efecto, la aceptación de tales parámetros, aplicada a las operaciones de crédito que los Estados pueden celebrar, reducirá o impedirá la ocurrencia de crisis de deuda. Asimismo, su respeto por el Fondo Monetario Internacional, brindará mayor eficacia a sus análisis de sostenibilidad de deuda y reducirá los problemas que actualmente provocan sus errores de diagnóstico. Finalmente, su utilización para determinar el alcance de los

---

su actuación. Ver, GELPERN, Anna: "Sovereign Debt: Now What?" *The Yale Journal of International Law*, Vol. 41:2, 2016, p. 66.

<sup>11</sup> Puede ampliarse en: GUZMÁN, Martín, STIGLITZ, Joseph E., "Creating a Framework for Sovereign Debt Restructuring that Works," en *Too Little, Too Late The Quest to Resolve Sovereign Debt Crises* [GUZMÁN, Martín, OCAMPO, José Antonio, STIGLITZ, Joseph E., eds.], Columbia University Press, Nueva York, 2016, pp. 3-32.

<sup>12</sup> El incremento de la litigiosidad en los procesos de reestructuración de deuda soberana ha sido analizada por: SCHUMACHER, Julian; TREBESCH, Christoph; ENDERLEIN, Henrik: "Sovereign defaults in court", en *European Central Bank Working Paper Series*, Nº 2135, febrero de 2018.

compromisos que los Estados deudores pueden acordar durante los procesos de reestructuración de deuda soberana en que participen, les permitirá recuperar la senda de crecimiento y evitar incurrir en sucesivas crisis de deuda<sup>13</sup>.

Es evidente también que identificar y aplicar esos parámetros de sostenibilidad de deuda no resuelve todas las aristas que ofrecen los problemas anteriormente identificados pero ello no impide reconocer la necesidad de abocarse a esa tarea en forma prioritaria.

## II. El intento de cubrir los vacíos regulatorios sobre sostenibilidad de la deuda desde la perspectiva de la comunidad internacional y desde la de nuestro sistema constitucional.

### II.1. Importancia de las sucesivas crisis de deuda Argentinas en la transformación de la perspectiva de la comunidad internacional sobre sostenibilidad de la deuda.

En los últimos veinticinco años Argentina atravesó dos crisis de deuda soberana que transformaron la perspectiva a partir de la cual la comunidad internacional piensa y luego regula esas temáticas. En ese sentido, la crisis de deuda que Argentina sufrió a partir del año 2001 determinó a la comunidad internacional a desarrollar un mecanismo multilateral de reestructuración de la deuda soberana<sup>14</sup>. Luego, para revertir los efectos

---

<sup>13</sup> La evidencia indica que la aceptación de acuerdos de reestructuración insostenibles condujo a que a partir de 1970 más de la mitad de los procesos de reestructuración de deuda fue seguido por otro o un default en un término de cinco años.

<sup>14</sup> Una primera propuesta dirigida a establecer lo que se denominó un mecanismo de reestructuración de deuda soberana (MRDS) fue formulada por el FMI. Ver, FMI: Propuestas para un mecanismo de reestructuración de deuda soberana, Ficha técnica, enero de 2003. Para una valoración desde el propio organismo, puede consultarse: KRUEGER, Anne O., "El mecanismo de reestructuración de la deuda soberana: Un año después," disponible en: <https://www.imf.org/es/News/Articles/2015/09/28/04/53/sp111202> [Fecha de última consulta: 22/8/2024].

sistémicos de la sentencia sufrida por Argentina que logró detener el proceso de reestructuración de deuda soberana que estaba llevando a cabo<sup>15</sup>, la comunidad internacional dirigió sus esfuerzos a modificar la redacción de las cláusulas que habían hecho posible esa desafortunada interpretación judicial<sup>16</sup>. Asimismo, para tratar de evitar nuevos episodios de características similares, la comunidad internacional propició la aprobación de un marco jurídico multilateral para los procesos de reestructuración de la deuda soberana.<sup>17</sup> La imposibilidad de lograr

<sup>15</sup> Decisión adoptada en “*NML Capital, Ltd. contra la República Argentina*”. La doctrina internacional ha destacado en forma casi unánime las devastadoras consecuencias que se siguen del fallo. Ver, en tal sentido: 1. GUZMÁN, Martín y STIGLITZ, Joseph E.: “Creating a Framework for Sovereign Debt Restructuring that Works,” en *Too Little, Too Late: The Quest to Resolve Sovereign Debt Crises*, op.cit., pp. 3-32. 2. MARTÍNEZ DELGADO, Melisa: “Reestructuración de la deuda soberana. ¿Adiós al enfoque contractual?,” *La Ley*, 8/1/2019. 3. OLIVARES-CAMINAL, Rodrigo: “The pari passu clause in sovereign debt instruments: developments in recent litigation”, *BIS Paper* No. 72u, julio de 2013. Disponible en: <https://www.bis.org/publ/bppdf/bispap72u.pdf> . [Fecha de última consulta: 22/8/2024]. Para una mirada dirigida a limitar los efectos del cuestionado precedente, ver, GALVIS, Sergio J.: “Solving the pari passu puzzle: the market still knows best”, *Capital Markets Law Journal*, Vol. 12, Issue 2, abril de 2017, pp. 204–214. Disponible en: <https://doi.org/10.1093/cmjl/kmx019> . [Fecha de última consulta: 22/8/2024].

<sup>16</sup> Un nuevo modelo de cláusula *pari passu* fue elaborado por la Asociación Internacional de Mercados de Capitales (ICMA, por su sigla en inglés) y el FMI, aclarando expresamente que su alcance se encuentra limitado a imponer una clasificación igualitaria entre acreedores y que no importa la necesidad de pago igualitario. Además, la comunidad internacional desarrolló y propició a idéntico tiempo las cláusulas de acción colectiva

<sup>17</sup> A/RES/68/304: “Hacia el establecimiento de un marco jurídico multilateral para los procesos de reestructuración de la deuda soberana”, 9/9/2014. Disponible en: <https://undocs.org/es/A/RES/68/304> [Fecha de última consulta: 22/4/2024]. Votaron 124 países a favor, 41 se abstuvieron y solo 11 países votaron en contra.

ese objetivo, finalmente determinó la aprobación de los Principios Básicos de los Procesos de Reestructuración de Deuda Soberana<sup>18</sup>.

Como consecuencia de esa transformación y de otros desarrollos producidos en idéntico período por la comunidad internacional<sup>19</sup>, es que actualmente puede afirmarse que la sostenibilidad de la deuda puede caracterizarse como un principio de derecho internacional público<sup>20</sup> o un principio general del derecho.

Ahora bien, para poder arreglar las fallas de la trama, resulta necesario también detenerse en el modo en que Argentina procesó esas traumáticas crisis de deuda y, a partir de ellas, también pensó y reguló los vacíos regulatorios

<sup>18</sup> A/RES/69/319, “Principios Básicos de los Procesos de Reestructuración de la Deuda Soberana”, 10/12/2015. Puede consultarse en: <https://undocs.org/es/A/RES/69/319> [Fecha de última consulta: 22/4/2024]. Adoptada por 136 votos, 6 negativos y 41 abstenciones.

<sup>19</sup> Este proceso no puede considerarse completo sin considerar dos resoluciones de la AGNU. En primer lugar, la resolución A/RES/55/2, “Declaración del Milenio”, 13/9/2000. Disponible en: <https://www.un.org/spanish/milenio/ares552.pdf> [Fecha de la última consulta: el 14/4/2024]. A su vez, complementada por la resolución A/RES/70/1, “Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible”, 25/9/2015. Disponible en:

[https://unctad.org/meetings/es/SessionalDocuments/ares70d1\\_es.pdf](https://unctad.org/meetings/es/SessionalDocuments/ares70d1_es.pdf) [Fecha de la última consulta: el 14/4/2024]. Esos documentos, conjuntamente con la resolución A/RES/69/319, “Principios Básicos de los Procesos de Reestructuración de la Deuda Soberana”, anteriormente citada, son los pilares a partir de los que se construye la concepción de la sostenibilidad de la deuda desde la *perspectiva del desarrollo, el crecimiento y los derechos humanos*. En síntesis, propone que una deuda es sostenible cuando la atención de las obligaciones que implica no impide el crecimiento y desarrollo sostenido, ni la satisfacción de los derechos humanos.

<sup>20</sup> BOHOSLAVSKY, Juan Pablo; GOLDMANN, Matthias: “An Incremental Approach to Sovereign Debt Restructuring: Sovereign Debt Sustainability as a Principle of Public International Law”, en *Yale Journal of International Law*, Vol. 41, N° 2, 8/11/2016.

que la condujeron a ellas. En concreto, en materia de sostenibilidad de deuda.

## **II.2. Las sucesivas crisis de deuda Argentinas y su impacto en las tradiciones de lectura del sistema constitucional que regula el uso del crédito y la deuda pública.**

### **II.2.A. Agotamiento de las estrategias tradicionales de lectura académica del sistema constitucional que regula el uso del crédito y el pago de la deuda pública**

A pesar de las reiteradas de crisis de deuda soberana sufridas por Argentina y de la transformación de la perspectiva a partir de la cual la comunidad internacional piensa y regula la sostenibilidad de la deuda a partir de esa experiencia, la reflexión de la comunidad académica constitucional local no sufrió cambios equiparables.

Las operaciones de crédito público siguieron siendo consideradas, casi exclusivamente, desde la perspectiva del sistema de recursos públicos que integran. El interés se depositó en las diversas clasificaciones de esas operaciones y en las consecuencias jurídicas que ellas aparejan. La deuda pública continuó siendo considerada como una consecuencia poco deseable de un recurso considerado extraordinario y su estudio limitado a las atribuciones conferidas a cada uno de los poderes constituidos a su respecto.

Puede advertirse que el enfoque descripto deja fuera de su área de interés los principales problemas que las crisis de deuda deben enfrentar, anteriormente identificados. O, dicho de otra manera, no permite conocer si nuestra Constitución contiene principios y/o reglas que permitan enfrentarlos.

### **II.2.B. Estrategias de ruptura en la lectura académica del sistema constitucional que regula el uso del crédito y el pago de la deuda pública**

Durante el año 2020 se publicaron tres obras que, desde las diversas disciplinas del derecho público en las que se reflexiona sobre el uso del crédito y el pago de la deuda, mostraron el agotamiento de las estrategias tradicionales de lectura académica de nuestra

Constitución y del sistema de financiamiento de derechos e instituciones democráticas que contiene.

#### **II.2.B.1. Estrategia de ruptura en la lectura académica del sistema que regula el uso del crédito y el pago de la deuda pública desde el Derecho Constitucional.**

Desde el Derecho Constitucional, GARGARELLA alertó sobre la presencia de constituciones “con dos almas,” o “quebradas internamente.” En ellas, “la sección correspondiente a los derechos adquirió carácter social y democrático, en línea con los nuevos tiempos, mientras que la sección dedicada a la organización del poder –lo que denomin[ó] “la sala de máquinas” de la Constitución- se mantuvo en línea con el movimiento originario y tendió a preservar su carácter verticalista y excluyente.<sup>21</sup>” Como consecuencia de estas constituciones quebradas internamente: “aquellos cambios no producidos en la “sala de máquinas” de la Constitución terminaron poniendo en riesgo aun las reformas introducidas generosamente en materia de derechos;” y finalmente: “los derechos reconocidos tendieron a convertirse, de ese modo, en privilegios y concesiones que el poder concentrado resistía u otorgaba, como gracia, a quienes considerara merecedores.<sup>22</sup>”

En lo que aquí interesa destacar, la presencia de constituciones con dos almas pervierte la reflexión que ellas efectúan sobre su financiamiento. Esta última deja de ser un modo de garantizar la efectividad de derechos y funcionamiento de instituciones democráticas, para convertirse en una técnica de opresión: “buena parte de los recursos económicos y coercitivos de la sociedad se encuentran bajo el control de una élite (una que, para empezar, dispone del manejo del presupuesto y el monopolio de la violencia legítima), que busca preservar el estado de cosas injusto y a su servicio<sup>23</sup>.” Partiendo de

<sup>21</sup> GARGARELLA, Roberto, *La derrota del derecho en América Latina*, Siglo XXI, Buenos Aires, 2020, p. 55.

<sup>22</sup> GARGARELLA, Roberto, *La derrota del derecho en América Latina*, op.cit., pp. 55-56.

<sup>23</sup> GARGARELLA, Roberto, *La derrota del derecho en América Latina*, op.cit., p. 86.

las premisas establecidas y concentrando la atención exclusivamente en las operaciones de crédito público y su consecuencia, la deuda pública, esta perspectiva permite colocar nuestra atención en los principios y reglas que la Constitución contiene dirigidas a garantizar que la obtención y el empleo de los recursos públicos permitan garantizar el ejercicio de derechos fundamentales sin discriminaciones. Esos principios deberían, desde la perspectiva adoptada, impedir que las operaciones de crédito se celebren sin participación ni control democrático, que el destino de los recursos obtenidos sea establecido discrecionalmente por los poderes constituidos, que el empleo de los recursos obtenidos y el pago de la deuda permitan garantizar el ejercicio de derechos fundamentales sin discriminaciones y que la deuda resultante sea sostenible, evitando impactos negativos sobre esos mismos derechos.

### **II.2.B.2. Estrategia de ruptura en la lectura académica del sistema que regula el uso del crédito y el pago de la deuda pública desde el Derecho Financiero.**

Desde el Derecho Financiero, CORTI propició adoptar un nuevo enfoque sobre el sistema de financiamiento de derechos e instituciones democráticas contenido en nuestra Constitución. Sostuvo que “[j]unto a los dos pilares que clásicamente se consideran esenciales en las Constituciones modernas, la organización del poder y las declaraciones de derechos, hay que computar un tercero, de igual magnitud política que los restantes: la constitución financiera.” Afirmó que la Constitución Financiera “es el subsistema de la Constitución que regula cómo se financian las instituciones que aquella establece. Esta visión implica pensar a las Finanzas Públicas al interior de la lógica conceptual de las Constituciones<sup>24</sup>.” En lo que aquí interesa, la Constitución Financiera puede ser identificada como “el pensamiento que una Constitución contiene sobre su propia financiación y que se expresa, claro, en conceptos, principios y reglas jurídicas. Es una visión política más

*profunda, que pone de manifiesto una arquitectura jurídico-constitucional financiera<sup>25</sup>.”* Lo que sigue es de muy fácil aceptación: toda Constitución alberga un deseo de realización “[t]oda institución constitucional que pretenda ser efectiva en la realidad social requiere de algún grado de financiamiento. Dicho de forma general: si una Constitución pretende realizarse empíricamente en la sociedad, tiene que pensar cómo ella se financia<sup>26</sup>”.

Desde la perspectiva de la Constitución Financiera, la política fiscal es valorada de acuerdo al modo en que incide en nuestros derechos; ello, al contener disposiciones sobre los recursos a partir de los cuales se garantiza su ejercicio y a la vez establecer el modo en que tales recursos serán empleados y el cauce previsto a tal efecto. En concreto, esta perspectiva permite que la discusión académica concentre su atención en las regulaciones sobre sostenibilidad de deuda y sobre el umbral de goce de derechos, condicionado por el uso y direccionamiento del gasto público que resulta condicionado por aquella. En particular es una perspectiva que se muestra interesada en establecer si el empleo de los recursos, entre ellos los obtenidos a partir del uso del crédito público, resulta compatible con el crecimiento y el ejercicio de los derechos. A idéntico tiempo, es consciente que los vacíos en la trama que vincula los derechos nacionales y el derecho internacional de los derechos humanos demandan una actuación que no puede resultar exclusivamente nacional. Sostiene que “*ni las crisis ni las respuestas jurídicas ante ellas están circunscriptas al ámbito nacional,*” proponiendo la construcción de una perspectiva global como única alternativa capaz de “*comprender la complejidad del vínculo actual entre los derechos humanos y las restricciones financieras<sup>27</sup>.”*

<sup>24</sup> CORTI, Horacio, *Financiar la Constitución*, Eudeba, 2020, Buenos Aires, p. 41.

<sup>25</sup> CORTI, Horacio, *Financiar la Constitución,*” *op.cit.*, p. 43.

<sup>26</sup> CORTI, Horacio, *Financiar la Constitución,* *op.cit.*, p. 47.

<sup>27</sup> CORTI, Horacio, *Financiar la Constitución,* *op.cit.*, p. 74.

### **II.2.B.3. Estrategia de ruptura en la lectura académica del sistema que regula el uso del crédito y el pago de la deuda pública desde el Derecho Administrativo.**

Desde el Derecho Administrativo, BALBÍN puso en evidencia que la crisis que esa disciplina atraviesa es un emergente de una crisis aún más grave del propio sistema jurídico. En ese sentido, afirmó que además del “derecho administrativo formal y local” que aplicamos, “nace y se desarrolla otro derecho administrativo paralelo, en cuyo sendero, quizá –paradójicamente-, se resuelven los casos administrativos más relevantes (en términos sociales, institucionales y económicos)”. Advirtió que ese espacio paralelo “no es solamente un espacio de resolución de eventuales conflictos sobre los casos administrativos, sino un espacio de creación de reglas, y por cierto, de interpretación y aplicación de estas al caso singular<sup>28</sup>.” Sostuvo que ese espacio paralelo “se rige por otro derecho administrativo (el derecho de otros Estados, el derecho arbitral ad hoc, o el derecho débil global) y no por el derecho administrativo local (Constitución Nacional, ley, decreto, y así sucesivamente)<sup>29</sup>”. Justamente, es en ese espacio paralelo que el autor ubica a las operaciones de crédito público que configuran deuda externa, las que, sostiene, “se rigen habitualmente por el derecho extranjero y no por el derecho administrativo local<sup>30</sup>,” y en caso de controversias, estas son resueltas por un juez extranjero que interpreta ese derecho. Finalmente, destaca las consecuencias para el goce de derechos fundamentales: “el complejo normativo sobre derechos humanos es insertado en el modelo de fuentes locales, con sus matices, en tanto que el otro (derechos económicos, y en particular, derechos de propiedad de los inversores), es colocado sobre el cuadro local, desplazándolo, salvo el reenvío originario por reglas locales. Es decir que el derecho administrativo global de los

<sup>28</sup> BALBÍN, Carlos, *Crisis del derecho administrativo*, Astrea, Buenos Aires, 2020, p. 179.

<sup>29</sup> BALBÍN, Carlos, *Crisis del derecho administrativo*, op.cit., p. 179.

<sup>30</sup> BALBÍN, Carlos, *Crisis del derecho administrativo*, op.cit., p. 179.

*derechos económicos no redefine el cuadro de las fuentes locales, sino que lisa y llanamente lo sustituye por otro<sup>31</sup>.”* La perspectiva en análisis permite que la discusión académica destaque en su agenda los efectos que la atención de las obligaciones de deuda pública impone sobre los derechos fundamentales. A idéntico tiempo coloca en el centro de atención el tratamiento diverso que reciben derechos humanos y derecho de protección de inversiones, destacando la necesidad de modificar el paradigma actualmente existente. Para lograr este propósito, resultará necesario también diseñar parámetros que delimiten la sostenibilidad de la deuda.

**II.2.B.4.** A partir de las consideraciones expuestas, es posible advertir que las obras citadas, además de mostrar el agotamiento de las estrategias tradicionales de lectura académica de nuestra Constitución, abren nuevas posibilidades interpretativas sobre el alcance de su sistema de financiamiento de derechos e instituciones democráticas. En todas estas posibilidades hermenéuticas existe un elemento constante: la búsqueda de los principios constitucionales que rigen el sistema de financiamiento público.

### **III. Consecuencia de la adopción de una nueva perspectiva de lectura del régimen constitucional que regula el uso del crédito y el pago de la deuda pública: El reconocimiento del principio constitucional de sostenibilidad de la deuda.**

#### **III.1. Los principios constitucionales que regulan el sistema de financiamiento público en general y los principios constitucionales que regulan el empleo del crédito y el pago de la deuda en particular.**

La apertura a una nueva perspectiva de lectura del régimen constitucional que regula el uso del crédito y el pago de la deuda pública permite advertir la importancia de reconocer los principios constitucionales que sujetan esas actividades. Ellos integran, a su

<sup>31</sup> BALBÍN, Carlos, *Crisis del derecho administrativo*, op.cit., p. 388.

vez, el conjunto de principios constitucionales que integran la reflexión que la Constitución contiene sobre su financiamiento<sup>32</sup>.

Esos principios poseen una doble función “en cuanto fuentes del derecho y en cuanto informadores del resto del ordenamiento<sup>33</sup>.” Se entiende entonces como puede afirmarse que provocan “la redefinición de la relación particular-Administración en materia financiera que pasará a basarse en una serie de principios, recogidos en la Constitución y que no solo regulan la producción jurídica sino que atribuyen derechos a los ciudadanos, en concordancia con un sistema de garantías, propio de todo ordenamiento constitucional<sup>34</sup>”.

Es universalmente aceptado que nuestra Constitución contiene dos tipos de principios, dependiendo de si su reconocimiento es explicitado o puede considerárselo implícito en su texto, diferencia que no supone una jerarquía diferenciada entre ambos<sup>35</sup>.

En este punto, es necesario destacar que nuestra tradición de lectura del texto constitucional ha sido prolífica a la hora de establecer los principios que, a partir de las cláusulas constitucionales, regulan el régimen de otros recursos que integran su régimen de financiamiento: los recursos tributarios. La presencia de esos principios ha sido develada, tal como anteriormente se sugiere, aun cuando el texto no los reconociera en forma expresa. Esta estrategia hermenéutica se ha mostrado efectiva incluso para reconocer la existencia de principios a partir de los cuales se estructura todo el sistema tributario, tal

como acontece con el principio de capacidad contributiva<sup>36</sup>.

Sin embargo, muy diferente ha sido la suerte de esa tradición a la hora de establecer los principios que regulan la celebración de operaciones de crédito público y el pago de la deuda. En efecto, no se ha logrado avanzar más allá del reconocimiento del principio de

---

<sup>32</sup> Afirma CORTI en este sentido que la Constitución Financiera es “el pensamiento que una Constitución contiene sobre su propia financiación y que se expresa, claro, en conceptos, principios y reglas jurídicas” (CORTI, Horacio, *Financiar la Constitución*, op.cit., p. 43).

<sup>33</sup> GARCÍA NOVOA, César, *El Concepto de Tributo*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2012, p. 71.

<sup>34</sup> GARCÍA NOVOA, César, *El Concepto de Tributo*, op.cit., p. 70.

<sup>35</sup> CORBALÁN, Pablo S., *Principios constitucionales en materia tributaria*, Cathedra, Buenos Aires, 2020, p. 2.

---

<sup>36</sup> Señala CORBALÁN: “[d]entro de la doctrina existe acuerdo con relación a que el principio de capacidad contributiva está consagrado en el texto constitucional de manera implícita. Diversas son las cláusulas que se suelen invocar a los efectos de sustentar su consagración, si bien no expresa, en el seno de nuestra norma suprema, tales como las identificadas bajo los números 4, 14, 16, 17, 28 y 33” (CORBALÁN, Pablo S., *Principios constitucionales en materia tributaria*, op.cit., pp. 134-135).

reserva de ley<sup>37</sup>, que se limita a establecer recaudos formales para decidir la concreción de esas operaciones de crédito y su pago.

La tarea que aquí se propone está dirigida a reconocer la existencia del principio constitucional de sostenibilidad de la deuda, medio a través del cual se regula la celebración de operaciones de crédito público y el pago de la deuda intentando que no provoquen alteraciones y/o restricciones en el ejercicio de derechos fundamentales ni en el funcionamiento de instituciones democráticas, o, finalmente, afectaciones al crecimiento sostenido e inclusivo.

### **III.2. Elementos de nuestra Constitución que permiten considerar que el principio de**

<sup>37</sup> El principio constitucional de reserva de ley rige la celebración de operaciones de crédito público (conf. art. 5 y art. 75, inc. 4, CN) y el pago de la deuda (conf. art. 4 –*en caso que sea concretado a través de nuevas operaciones de crédito público*- y art. 75, inc. 7 de la CN). Todavía existe una discusión relevante sobre su alcance, de graves consecuencias sobre el sistema de financiamiento y para el ejercicio de derechos fundamentales. En tal sentido, cabe recordar el debate sobre la constitucionalidad de las delegaciones establecidas en la Ley de Administración Financiera que habilitan al Poder Ejecutivo a realizar operaciones de crédito público para reestructurar deuda pública (conf. art. 65, LAF) y a celebrar operaciones de crédito público con organismos financieros internacionales de los que la Nación forma parte (conf. art. 60, LAF), esta última delegación limitada en sus alcances por una ley posterior (conf. art. 2, ley 27612). A ello se agrega la discusión sobre la constitucionalidad del empleo de decretos de necesidad y urgencia para autorizar operaciones de crédito público (vgr., la suspensión de la prohibición de realizar operaciones de crédito público para financiar gastos corrientes, establecida en el art. 56 de la LAF, ello de conformidad con lo dispuesto en el art. 1 del decreto 436/2023, art. 2 del decreto 829/2022, art. 1 del decreto 809/2021, y art. 4, segundo párrafo, del decreto 668/2019). Para ampliar el análisis y apreciar los fundamentos de las líneas de interpretación enfrentadas, se sugiere la lectura de: a. BARRA, Rodolfo, *Tratado de Derecho Administrativo*, Tº 4 - Administración Financiera, Capítulos XL y XLI, Ábaco, Buenos Aires, 2010; b. CORTI, Horacio, *Derecho Constitucional Presupuestario*, Capítulos XVI y XVII, Lexis-Nexis, Buenos Aires, 2007.

**sostenibilidad de la deuda es una expresión del modo en que ella reflexiona sobre su financiamiento.**

### **III.2.A. La existencia de límites constitucionales expresos para la celebración de operaciones de crédito público y su vinculación con el principio de sostenibilidad de la deuda.**

La Constitución reconoce que tanto el Estado Nacional como las Provincias pueden celebrar operaciones de crédito público, integrando estas los respectivos sistemas de recursos públicos, federal y local<sup>38</sup>. Ahora bien, la propia Constitución se ocupa de establecer límites para que cada uno de estos sujetos pueda utilizar ese recurso.

El Estado Nacional únicamente puede celebrar “*empréstitos y operaciones de crédito*” si ellas resultan necesarias para atender “*urgencias de la Nación,*” o “*empresas de utilidad nacional*”<sup>39</sup>. Por su parte, las Provincias pueden celebrar idénticas operaciones, cuando ellas generan deuda externa, en tanto “*no afecten el crédito público de la Nación*”<sup>40</sup>.

#### **III.2.A.1. Un principio constitucional como fundamento de la casuística de límites para la celebración de operaciones de crédito público.**

Aquello que merece concentrar la atención, en primer término, es la decisión explicitada en nuestra Constitución de establecer límites expresos en todos los casos en que autoriza la celebración de operaciones de crédito público. Adviértase que la idea de establecer límites para el empleo del crédito público no era frecuente en los textos constitucionales que existían al momento de aprobarse nuestra Constitución, circunstancia que dota de particular relevancia a la postura adoptada a su respecto.

En dicho contexto, los proyectos de Constitución elaborados por ALBERDI, DE ANGELIS, y GOROSTIAGA no contenían disposiciones equivalentes. Los límites que la Constitución consagra surgen del *Proyecto de*

<sup>38</sup> Conf. arts. 1, 4, 121 y 124, CN.

<sup>39</sup> Conf. art. 4, CN.

<sup>40</sup> Conf. art. 124, CN.

*Constitución de la Confederación Argentina*, elaborado por la COMISIÓN DE NEGOCIOS CONSTITUCIONALES DEL CONGRESO GENERAL CONSTITUYENTE<sup>41</sup>. La alternativa finalmente adoptada por la Convención Constituyente no tiene un equivalente en las Constituciones utilizadas por ella como parámetro: ni la Constitución de Estados Unidos de 1787<sup>42</sup> ni la de Chile de 1833<sup>43</sup> contenían límites de esas características; puede encontrarse un antecedente parcial en la Constitución de Cádiz de 1812, que entre las atribuciones de las Cortes reconocía aquella dirigida a “[t]omar caudales a préstamo en casos de necesidad sobre el crédito de la Nación.”<sup>44</sup>

La descripción precedente corrobora que lo importante no es la multiplicidad de límites establecidos, sujetos en su efectividad al cambio que las operaciones de crédito han sufrido a lo largo del tiempo, sino el hecho de que ellos sean consecuencia de un idéntico propósito: evitar los riesgos que la celebración de operaciones de crédito público, sin condicionamientos, puede imponer al cumplimiento de las finalidades que determinan la existencia de la propia Constitución: satisfacción de derechos fundamentales y funcionamiento de instituciones democráticas.

Es posible afirmar ahora que la casuística de límites responde a un centro común de sentido: el sistema de financiamiento público previsto por la Constitución es un medio dirigido a garantizar el ejercicio de derechos y el funcionamiento de las instituciones

democráticas<sup>45</sup>. En dicho contexto, todas las técnicas a través de las que se captan recursos, entre las que se encuentran las operaciones de crédito público, se encuentran sujetas al principio de razonabilidad<sup>46</sup>. Como consecuencia de ello, la decisión de obtener recursos a través de operaciones de crédito público debe estar dirigida a garantizar derechos no a alterar su ejercicio o a afectar el contenido esencial de los derechos constitucionales<sup>47</sup>.

Ese propósito único o centro común de sentido que justifica y explica la casuística de límites debe ser reconocido, entre las categorías posibles, como un principio constitucional. Si ese principio constitucional expresa que la condición que garantiza que la celebración de operaciones de crédito público no resulte nociva para el ejercicio de derechos ni para el funcionamiento de las instituciones es que la deuda que genere no sea capaz de alterarlos, debe ser identificado como de sostenibilidad de la deuda.

### III.2.A.2. Utilidad de la casuística de límites para la celebración de operaciones de crédito público.

Una vez que se acepta la existencia del principio constitucional de sostenibilidad de deuda, deben enfrentarse las dificultades que

<sup>41</sup> Puede consultarse en: SAN MARTINO DE DROMI, María Laura, *Documentos Constitucionales Argentinos*, Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1994, pp. 2499-2527.

<sup>42</sup> Puede consultarse en: <https://www.archives.gov/espanol/constitucion> [última visita: 21/VIII/2024]

<sup>43</sup> Puede consultarse en: [https://www.camara.cl/camara/doc/archivo\\_historico/c\\_1833.pdf](https://www.camara.cl/camara/doc/archivo_historico/c_1833.pdf) [última visita: 21/VIII/2024]

<sup>44</sup> Puede consultarse en: [https://www.congreso.es/constitucion/ficheros/historicas/cons\\_1812.pdf](https://www.congreso.es/constitucion/ficheros/historicas/cons_1812.pdf) [última visita: 14/VIII/2024]

<sup>45</sup> En este sentido, sostiene CORTI, “[l]a constitución financiera en su conjunto es un instrumento para el cumplimiento de las instituciones constitucionales” (CORTI, Horacio, *El federalismo financiero argentino en el marco del derecho constitucional financiero: dialogando con José Casás y Enrique Bulit Goñi*, en prensa. Agradezco al autor haber compartido este importante trabajo, antes de su publicación).

<sup>46</sup> Conf. art. 28, CN.

<sup>47</sup> Respecto del conjunto de las técnicas financieras, afirma CORTI: “[s]i las técnicas financieras son instrumentales, es decir, son un medio para obtener un fin constitucional, así la efectividad de los derechos, deviene plausible enunciar el siguiente principio general financiero (para evitar que el medio traicione al fin): las técnicas financieras no deben ser irrazonables o, de forma equivalente, no deben afectar el contenido esencial de los derechos constitucionales” (CORTI, Horacio, *El federalismo financiero argentino en el marco del derecho constitucional financiero: dialogando con José Casás y Enrique Bulit Goñi*, en prensa).

impone precisar su contenido. En ese punto, cabe señalar que la casuística de límites establecidos por la propia Constitución muestra aplicaciones del principio dirigido a que la deuda emergente de operaciones de crédito público no altere o afecte el contenido esencial de los derechos. A partir de lo expuesto, puede esperarse que su estudio permita evidenciar algunos contenidos que la Constitución reconoce al principio en análisis.

En el caso del Estado Nacional, la Constitución habilita el uso del recurso, esto es, la celebración de operaciones de crédito público, para atender “urgencias de la Nación,” o “empresas de utilidad nacional.”<sup>48</sup> Se trata de límites cualitativos que se ocupan de identificar las únicas finalidades de gasto que habilitan la obtención de recursos por esta vía. Ello supone, a idéntico tiempo, la prohibición de la celebración de operaciones de esta naturaleza para atender cualquier otra finalidad de gasto<sup>49</sup>, entre los que se destacan los corrientes<sup>50</sup>. Corresponde señalar que la

<sup>48</sup> Conf. art. 4, CN.

<sup>49</sup> En contra, BARRA sostiene que “[c]iertamente, el art. 4° in fine de la Constitución Nacional es una noma de “límites abiertos” que, en la materia –tanto por las específicas atribuciones constitucionales en su favor, como por la competencia genérica del art. 75 inc. 32– requiere la reglamentación del Congreso, y esta competencia puede ser utilizada en manera autorrestrictiva” (Barra, Rodolfo, *Tratado de Derecho Administrativo*, T° IV, op.cit., pp. 240-241). Tal como se ha adelantado, la idea de establecer límites para el empleo del crédito público no era frecuente en los textos constitucionales que existían al momento de aprobarse nuestra Constitución, se trató de una decisión notable adoptarlos e intentar sujetar el empleo de recurso para que este no conspirara contra el ejercicio de derechos constitucionales y el funcionamiento de las instituciones democráticas. Bajo tales parámetros, no puede compartirse que tales límites fueran “abiertos,” quedando diferido su alcance a la reglamentación que efectuara el Congreso de la Nación.

<sup>50</sup> La prohibición de celebrar operaciones de crédito público para financiar gastos corrientes u operativos fue posteriormente explicitada por el art. 56 de la LAF. Lamentablemente, esa norma ha sufrido reiteradas suspensiones a través de decretos de necesidad y urgencia (vgr., art. 1 del

adopción de límites cualitativos nada dice sobre la sostenibilidad del pago de la amortización de capital e intereses de deuda que surja de las operaciones de crédito público autorizadas bajo su abrigo. Debido a ello, la discusión actual en la comunidad internacional se concentra en identificar las diversas dimensiones que ofrece la sostenibilidad de la deuda (entre otras, fiscal, externa, de solvencia, de riesgos, de sobreendeudamiento, de desarrollo y derechos humanos), para luego determinar si resulta apropiado el empleo de un parámetro unidimensional o multidimensional para analizarla<sup>51</sup>.

En el caso de las provincias, la Constitución habilita el uso del recurso, a través de operaciones que configuren deuda externa, con una técnica diferente. En este caso, no se especifican las finalidades que esas operaciones pueden atender en forma exclusiva, sino que se dispone que ellas no deben afectar “el crédito público de la Nación”<sup>52</sup>. El cambio de técnica obedece a una razón constitucional: el sistema federal adoptado reserva a las Provincias el poder de establecer en sus propias Constituciones Locales la conformación de su sistema de financiamiento<sup>53</sup>, y, en lo que al caso refiere, los límites específicos que entiendan aplicables a cada recurso. Como consecuencia de ello, la casuística de límites para el empleo del crédito público será una decisión que será definida en cada Constitución Provincial<sup>54</sup>. Ahora bien, más allá de la técnica que las

decreto 436/2023, art. 2 del decreto 829/2022, art. 1 del decreto 809/2021, y art. 4, segundo párrafo, del decreto 668/2019).

<sup>51</sup> Puede ampliarse en: FERRER, Francisco, “Derechos humanos y sostenibilidad de deuda. Meditaciones hipocondríacas, desesperadas, sutilmente liberadoras,” en *Revista Institucional de la Defensa Pública de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, Nº 21, Finanzas Públicas y Derechos Humanos, junio 2020, p. 171-185.

<sup>52</sup> Conf. art. 124, CN.

<sup>53</sup> Conf. arts. 121 a 123, CN.

<sup>54</sup> Tal como puede corroborarse si se analizan las Constituciones vigentes y la prolífica regulación que contienen sobre límites para la celebración de operaciones de crédito público y pago de la deuda pública.

Provincias adopten, deben asegurar que el empleo del recurso no afecte el goce de derechos fundamentales ni el funcionamiento de las instituciones. Ello, toda vez que: “[e]n la medida que la reserva de ley, la seguridad jurídica y el sistema de derechos son tres ingredientes de la forma republicana, cada provincia debe receptorlos al momento de dictar su Constitución, conforme lo impone el art. 5º, CN, todo ello respecto de su sistema de crédito público local<sup>55</sup>.”

En ese contexto, el límite referido a no afectación del “crédito público de la Nación” adquiere una dimensión diferente. Las provincias pueden utilizar el recurso siempre que ello no afecte el sistema de financiamiento del Estado Nacional, y, vinculado con ello, el ejercicio de derechos fundamentales y el funcionamiento de instituciones democráticas garantizados por la Constitución que dependen de ello. De esta manera, se reconoce un espacio al principio de sostenibilidad fiscal, aplicado a este particular recurso, que debe integrar el principio de sostenibilidad de la deuda. Cabe aclarar que dicha sostenibilidad fiscal es introducida para garantizar los derechos fundamentales, no para justificar que se restrinja su alcance o goce.

Una vez establecido el alcance de la cláusula, es posible advertir que también los límites establecidos al Estado Nacional se dirigen indirectamente a preservar su crédito público, tal como en rigor se exige a las Provincias en forma directa. En efecto, la Constitución concluye que si se celebran operaciones de crédito para atender más finalidades que aquellas expresamente previstas, la deuda resultante pondrá en peligro el crédito de la Nación, e, indirectamente el sistema de financiamiento del Estado nacional, determinando así la afectación de derechos fundamentales y el funcionamiento de las instituciones democráticas.

A partir de las consideraciones que anteceden, es posible develar ahora lo que la casuística de límites para la celebración de

operaciones de crédito público establecidos en la Constitución pone en evidencia: la existencia del principio constitucional de sostenibilidad de la deuda que las hipótesis que la integran están aplicando. Además, esa casuística confirma que, en todos los casos en que se habilita el empleo del recurso, su utilización no debe alterar o afectar el contenido esencial de los derechos ni poner en riesgo el sistema de financiamiento público necesario para garantizarlos.

### **III.2.A.3. Utilidad del reconocimiento del principio constitucional de sostenibilidad de la deuda como fundamento de la casuística de límites.**

La Constitución establece límites expresos en todos los casos en que autoriza la celebración de operaciones de crédito público. En consecuencia, resulta apremiante establecer si existen diferencias entre predicar el necesario acatamiento de esos límites y afirmar la existencia de un principio de sostenibilidad de la deuda.

La principal diferencia es que una vez que acepta la existencia del principio constitucional de sostenibilidad de deuda, la casuística de límites conforma un conjunto de aplicaciones de ese parámetro pero no lo agota. En concreto, evita que el empleo del recurso quede vinculado exclusivamente a regulaciones diseñadas para un contexto muy diferente. Basta con pensar en las operaciones de crédito que Argentina y las Provincias podían celebrar en 1853 para advertir la imposibilidad de trasladar los límites pensados para ellas a la realidad que ofrece el uso del crédito público por esos mismos

<sup>55</sup> CORTI, Horacio, *Derecho Constitucional Presupuestario*, op.cit., p. 622.

sujetos en pleno siglo XXI<sup>56</sup>. Tal como se adelantó, la discusión actual pasa por determinar la relevancia de las diversas dimensiones a partir de las cuales se establece la sostenibilidad de la deuda, para luego establecer si resulta apropiador un parámetro unidimensional o multidimensional para analizarla<sup>57</sup>.

En este sentido, el reconocimiento del principio constitucional de sostenibilidad de la deuda permite evitar la ficción de pensar Argentina “en una posición no cronológica,” desde la que el presente es solo una aspiración<sup>58</sup>.

---

<sup>56</sup> Señala PETERS CASTRO que hasta muy avanzado el siglo XX, los bancos comerciales internacionales “eran los principales acreedores de deuda soberana de países emergentes,” en un contexto en que existían además “dificultades para entablar un litigio con un deudor soberano y poder ejecutar una eventual sentencia favorable.” A partir del plan Brady se produce “un cambio de paradigma para la estructura contractual hasta ese entonces utilizada.” Como consecuencia de ello, los “bonos soberanos ya no se tratan más de un contrato entre dos partes sino que la contraparte del emisor se conforma a través de múltiples sujetos con diferentes intereses, situaciones jurídicas y tal vez derechos, entre sí”. Se produce además un paulatino “abandono de la doctrina de la inmunidad soberana por parte de las principales plazas de colocación” (PETERS CASTRO, Gustavo, *Contratos de deuda soberana desde una perspectiva del análisis económico del derecho*, Tesis de maestría - Universidad Torcuato Di Tella, puede consultarse en: Repositorio Digital Universidad Torcuato Di Tella,

<https://repositorio.utdt.edu/handle/20.500.13098/12007> [última visita: 21/VIII/2024]. La complejidad de la situación existente quedó en evidencia al concretarse el default en que incurriera la Argentina en 2001: debía reestructurar las obligaciones correspondientes a 150 títulos de deuda diferentes, emitidos en seis monedas diferentes, bajo ocho prórrogas de jurisdicción y con una dispersión aproximada de 500.000 tenedores.

<sup>57</sup> Remito nuevamente a lo expuesto en: FERRER, Francisco, “Derechos humanos y sostenibilidad de deuda. Meditaciones hipocondríacas, desesperadas, sutilmente liberadoras,” *op.cit.*, p. 171-185.

<sup>58</sup> La idea es de PIGLIA. Señala la presencia de “una tradición que consiste en ver a la Argentina en una posición no cronológica. Nunca somos contemporáneos del presente –no se sabe bien de

### III.2.B. La existencia de cláusulas constitucionales que permiten delimitar el ámbito de aplicación del principio de sostenibilidad de deuda.

Establecer el ámbito de aplicación del principio de sostenibilidad de la deuda no ha sido una tarea sencilla. Tal como ocurrió, en forma general, con la constitucionalización de la actividad financiera pública<sup>59</sup>, se trata de una construcción histórica y, como tal, únicamente discernible en sus grandes trazos.

Si nos colocamos en la perspectiva de la comunidad internacional, la discusión sobre la aplicación del principio de sostenibilidad de la deuda adquiere relevancia asociada a crisis de deuda, y, en particular, al modo en que se piensa reestructurarla<sup>60</sup>. Claro que ello no impidió que también el principio de sostenibilidad de la deuda se decidiera aplicar para determinar el límite hasta el cual los Estados debían celebrar operaciones de crédito público en tiempos normales, justamente, para no llegar a una crisis<sup>61</sup>.

Esa evolución permitió establecer las condiciones que, desde la perspectiva del crecimiento, el desarrollo y los derechos humanos, determinan la sostenibilidad de la deuda. En primer lugar, que la atención del

---

qué presente deberíamos ser contemporáneos-, pero de todas maneras hay una tradición que dice que no estamos en lo actual y por lo tanto estamos atrasados respecto de un presente al cual tendríamos que aspirar y frente al cual la cultura argentina –para hablar en esos términos- es considerada un poco arcaica, una cultura que no responde a las verdaderas lógicas que definen el movimiento en el presente” (PIGLIA, Ricardo, *Escenas de la novela argentina*, Eterna Cadencia, Buenos Aires, 2022, p. 25)

<sup>59</sup> En particular, consultar CORTI, Horacio, *Financiar la Constitución*, *op.cit.*, pp. 193-308.

<sup>60</sup> La referencia obligada es la ya citada resolución de AGNU A/RES/69/319, “Principios Básicos de los Procesos de Reestructuración de la Deuda Soberana”, 10/12/2015.

<sup>61</sup> La referencia en este caso es la ya citada resolución A/RES/55/2, “Declaración del Milenio”, 13/9/2000; complementada por la resolución A/RES/70/1, “Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible”, 25/9/2015.

servicio de deuda permita un crecimiento económico sostenido, inclusivo y equitativo y el desarrollo sostenible. En segundo lugar, que la atención de la deuda respete los derechos humanos. Asimismo, se logró determinar que esas condiciones rigen, en particular, frente a las hipótesis más traumáticas para crecimiento y derechos, las reestructuraciones de deuda.

Una vez recorrido el camino desarrollado por la comunidad internacional, es posible ahora regresar a nuestra Constitución. Se advierte que ya en el texto aprobado en 1853 establecía que las exigencias de lo que ahora reconocemos como principio constitucional de la sostenibilidad de la deuda se aplicaban a la celebración de operaciones de crédito público<sup>62</sup>, tanto como al pago de la deuda<sup>63</sup>.

Bajo tales parámetros, las propias cláusulas constitucionales nos permiten delimitar el ámbito de aplicación del principio de sostenibilidad de deuda, comprendiendo idénticas situaciones que las que le asigna la comunidad internacional.

Como consecuencia de lo expuesto, tanto las operaciones de crédito público en general como aquellas que se concretan en el marco de un proceso de reestructuración de deuda soberana están sujetas al principio constitucional de sostenibilidad de deuda. El ámbito de aplicación del principio no distingue las operaciones por el tipo de acreedor, razón por la cual su acatamiento también es exigible para los programas de financiamiento que se acuerden con el Fondo Monetario Internacional, las operaciones con otros organismos financieros internacionales o regionales, los préstamos bilaterales, entre otros.

### **III.2.C. El reconocimiento del principio de sostenibilidad de la deuda como patrón normativo estable que surge de la trama de reglas constitucionales y actuación de los poderes constituidos**

<sup>62</sup> Conf. art. 4 y 124, CN.

<sup>63</sup> Conf. art. 4 –en caso que sea concretado a través de nuevas operaciones de crédito público, como particularmente ocurre en los procesos de reestructuración de deuda- y art. 75, inc. 7, CN.

Para lograr reconocer un principio constitucional, es necesario partir de las reglas constitucionales establecidas y asociarlas al modo en que ellas son puestas en práctica por los poderes constituidos. El procedimiento permite detectar la existencia de un patrón normativo estable, reflejo de la existencia del principio, que sea además consistente con las demás reglas y principios constitucionales admitidos.

En el caso en análisis, existen elementos que, desde esta perspectiva, corroboran la existencia del principio constitucional de sostenibilidad de la deuda.

#### **III.2.C.1. La regla que atribuye al Congreso arreglar el pago de la deuda y su puesta en práctica**

El Congreso de la Nación, partiendo de las reglas que le reconocen la atribución de “arreglar el pago de la deuda interior y exterior de la Nación<sup>64</sup>,” viene dictando una serie de leyes en las que explicita el principio de sostenibilidad de deuda y su necesaria aplicación en el marco de procesos de reestructuración.

En este sentido, la ley 27.207<sup>65</sup> declaró de orden público los Principios Básicos de los Procesos de Reestructuración de la Deuda Soberana, aprobados por la Asamblea General de Naciones Unidas por resolución A/RES/69/319. Uno de los principios, es, justamente, el de sostenibilidad. En concreto, el Congreso ejerce sus atribuciones para reglamentar la hipótesis más compleja de arreglo de deuda que se presenta cuando ella debe ser reestructurada. Explicita que rige en esas circunstancias el principio de sostenibilidad de la deuda “que significa que las reestructuraciones de la deuda soberana deben realizarse de manera oportuna y eficiente y crear una situación e endeudamiento estable en el Estado deudor, preservando desde el inicio los derechos de los acreedores y a la vez promoviendo el crecimiento económico sostenido e inclusivo y el desarrollo sostenible, minimizando los costos económicos y sociales, garantizando la

<sup>64</sup> Conf. art. 75, inc. 7, CN.

<sup>65</sup> Publicada en el BO 33253 el 10/XI/2015

*estabilidad del sistema financiero internacional y respetando los derechos humanos.”*

Manteniendo esa línea, en el contexto de la última crisis de deuda, el Congreso intervino en varias oportunidades, también ejerciendo su atribución de “*arreglar el pago de la deuda*”.

En primer lugar, la ley 27.541<sup>66</sup>, declaró la emergencia pública, delegó facultades en el Poder Ejecutivo nacional, y estableció entre las bases de delegación “[c]rear condiciones para asegurar la sostenibilidad de la deuda pública, la que deberá ser compatible con la recuperación de la economía productiva y con la mejora de los indicadores sociales básicos<sup>67</sup>”.

Luego, la 27.544<sup>68</sup> declaró prioritaria “la restauración de la sostenibilidad de la deuda pública emitida bajo ley extranjera<sup>69</sup>,” y, finalmente, la ley 27.556<sup>70</sup> dispuso la restauración de la sostenibilidad de la deuda emitida bajo ley local.

### **III.2.C.2. La regla que atribuye al Congreso contraer empréstitos sobre el crédito de la Nación y su puesta en práctica**

Por otra parte, el Congreso de la Nación, partiendo de las reglas que le atribuyen la facultad de “[c]ontraer empréstitos sobre el crédito de la Nación<sup>71</sup>,” en los límites establecidos por la propia Constitución<sup>72</sup>, explicitó que se encuentran comprendidas en el ámbito de aplicación del principio de sostenibilidad de la deuda las operaciones de crédito público que se autorizan independientemente de la existencia de un contexto de crisis y también las operaciones de crédito o programas de financiamiento que se celebran con el Fondo Monetario Internacional.

En ese sentido, la Ley 27.612<sup>73</sup>, recibe de la denominación de “*ley de fortalecimiento de la*

*sostenibilidad de la deuda pública.*” En rigor, la regulación que contiene la ley provoca más avances en el fortalecimiento del principio de reserva de ley aplicable a las operaciones de crédito público<sup>74</sup> que en la configuración del principio de sostenibilidad de la deuda. Sin embargo, resulta relevante para establecer el marco de aplicación de este último principio, tal como se ha adelantado. Ello, en tanto el propio Congreso asocia sostenibilidad de deuda con la celebración de operaciones de crédito público en general<sup>75</sup> y con la celebración de operaciones de crédito o programas de financiamiento con el Fondo Monetario Internacional<sup>76</sup>

### **III.2.C.3. Una vez recorrido lo actuado por el Congreso, puede advertirse**

<sup>74</sup> En efecto, la ley dispone: a. Que la ley de presupuesto prevea un porcentaje máximo para la emisión de títulos públicos en moneda extranjera y bajo legislación y jurisdicción extranjeras respecto del monto total de emisión autorizada, debiendo toda emisión que supere ese porcentaje requerir ley especial (conf. art. 1, Ley 27.612). Se trata, en este caso, de una ampliación de los recaudos establecidos en el art. 60 de la LAF; b. Que todo programa de financiamiento u operación de crédito público realizado con el Fondo Monetario Internacional, así como también cualquier ampliación de los montos de esos programas u operaciones, requiere de una ley que lo apruebe expresamente. En este caso, se limita la delegación establecida en el art. 60 *in fine* de la LAF, que permite al Poder Ejecutivo concretar operaciones de crédito público con los organismos financieros internacionales de los que la Nación forma parte, entre los que se cuenta el Fondo Monetario Internacional. Esta última delegación, cuya constitucionalidad ha sido fuertemente cuestionada, permitió la celebración del Acuerdo Stand By con el FMI en junio de 2018, modificado en octubre del mismo año. Fruto de esa experiencia fallida, la ley 27.612 intenta recuperar el rol protagónico que merece el Congreso. Como consecuencia, el Acuerdo de Facilidades Extendidas de marzo de 2022 debió ser analizado y aprobado por el Congreso, más allá de las dudas que deja abierta la ley 27.688 por la decisión del cuerpo de limitarse a aprobar “*las operaciones de crédito público contenidas en el Programa de Facilidades Extendidas a celebrarse.*”

<sup>75</sup> Conf. art. 1, Ley 27.612.

<sup>76</sup> Conf. art. 2, Ley 27.612.

<sup>66</sup> Publicada en el BO 34268 el 23/XII/2019.

<sup>67</sup> Conf. art. 2, ley 27541.

<sup>68</sup> Publicada en el BO 34306 del 12/II/2020.

<sup>69</sup> Conf. art. 1, ley 27.544.

<sup>70</sup> Publicada en el BO 34445 del 08/VIII/2020.

<sup>71</sup> Conf. art. 75, inc. 4, CN.

<sup>72</sup> Conf. art. 4, CN.

<sup>73</sup> Publicada en el BO 34599 del 03/III/2021.

como, partiendo de las reglas constitucionales y su aplicación, se pone en evidencia la existencia de un patrón normativo estable, que configura el principio constitucional de sostenibilidad de la deuda. De conformidad con ese patrón el cumplimiento de obligaciones de deuda (comprendiendo en ella la que surja de operaciones de crédito público en general, programas o acuerdos con el Fondo Monetario Internacional y reestructuraciones de deuda) debe permitir garantizar el crecimiento económico sostenido e inclusivo y el desarrollo sostenible, así como el ejercicio de los derechos humanos. Ese patrón común, resulta, por otra parte, consistente con otros principios y reglas constitucionales, entre los que se destacan la razonabilidad<sup>77</sup> y la necesidad de adoptar medidas de acción positiva para garantizar el ejercicio de derechos a colectivos que sufren desigualdades estructurales<sup>78</sup>.

En este punto, es necesario señalar que es suficiente demostrar la existencia del patrón normativo estable para tener por acreditada la presencia del principio. Ahora bien, toda vez que ese patrón depende del modo en que se vinculan reglas constitucionales el modo en que ellas son puestas en práctica por los poderes constituidos, no siempre permiten conocer la configuración exacta del principio, tarea que debe desarrollarse a partir de otras técnicas interpretativas, tales como las utilizadas en apartados anteriores.

### III.2.D. Aproximación a una definición del principio de sostenibilidad de la deuda

Una de las tareas más delicadas a la hora de establecer una definición del principio es lograr que resulte idónea para cumplir las expectativas que la Constitución pone en ella y sirva de guía a los poderes constituidos a la hora de adoptar decisiones que involucren operaciones de crédito público y/o pago de deuda pública. Ahora bien, al mismo tiempo esa definición debe abocarse a los aspectos esenciales que delimitan el principio, para resultar coherente con la lógica interna de la

técnica constitucional. Cabe recordar que esta última “consiste en plasmar aspectos nucleares, fundamentales, básicos, sin incluir una regulación detallada, a diferencia de lo que sucede con las leyes y, en particular, con la técnica de la codificación”<sup>79</sup>.

En ese contexto, puede reconocerse que el principio constitucional de sostenibilidad de deuda implica al menos:

- Que la amortización de capital y pago de intereses de deuda debe permitir garantizar el crecimiento económico sostenido e inclusivo, el desarrollo sostenible y un ambiente sano, así como el ejercicio de derechos humanos, en particular a integrantes de colectivos que sufren desigualdades estructurales<sup>80</sup>.
- Que la deuda no debe provocar alteraciones en el sistema de financiamiento del Estado nacional, siendo exigible, en particular, que no afecte el crédito de la Nación que posibilita el empleo del recurso<sup>81</sup>.
- Que toda deuda emergente de operaciones de crédito que celebre el Estado, con total independencia del tipo de técnica empleada o acreedor, se encuentra sujeta a la aplicación del principio. En este sentido, queda comprendida la deuda producto de operaciones de crédito público en general, aquella que surja de operaciones de crédito o programas de financiamiento que se acuerden con el Fondo Monetario Internacional u otros

<sup>79</sup> CORTI, Horacio, *El federalismo financiero argentino en el marco del derecho constitucional financiero: dialogando con José Casás y Enrique Bulit Goñi*, en prensa.

<sup>80</sup> Conf. arts. 4, 28, 41, 75 (incs. 4, 7, 22 y 23) y 124 CN.

<sup>81</sup> Conf. arts. 4, 124 y 28, CN. La decisión sobre las dimensiones de sostenibilidad de la deuda a considerar en ese análisis (fiscal, externa, de solvencia, de riesgo, entre otras) que deben integrarse a la dimensión de derechos humanos y crecimiento que surge del propio texto constitucional, así como el tipo de parámetro a emplear (unidimensional o multidimensional) exceden el marco de definición del principio y quedan diferidas a la tarea de los poderes constituidos. Puede ampliarse en: FERRER, Francisco, “Derechos humanos y sostenibilidad de deuda. Meditaciones hipocondríacas, desesperadas, sutilmente liberadoras,” *op.cit.*, p. 171-185.

<sup>77</sup> Conf. art. 28, CN.

<sup>78</sup> Conf. art. 75, inc. 23, CN.

organismos financieros internacionales o regionales y los préstamos bilaterales, entre otras.

#### IV. Conclusiones

En lo que al sistema jurídico refiere, las consecuencias más graves de las crisis de deuda ocurren debido a la existencia de vacíos regulatorios en la trama que vincula los derechos nacionales y el derecho internacional de los derechos humanos. El denominador común de esos vacíos gira alrededor de los parámetros de sostenibilidad de la deuda que deberían compartir la comunidad internacional y los Estados.

En los últimos años, la comunidad internacional logró que la sostenibilidad de la deuda adquiriera jerarquía de principio del derecho internacional público, además de construir la perspectiva de la sostenibilidad de la deuda desde el desarrollo, los derechos humanos y el crecimiento<sup>82</sup>.

Sin embargo, para superar los vacíos regulatorios, resulta necesario también que los Estados Nacionales aborden la sostenibilidad de la deuda y establezcan parámetros que sean compatibles y complementarios de los explicitados por la comunidad internacional.

La importancia que pueda conferirse a reconocer la existencia del principio constitucional de sostenibilidad de la deuda en Argentina depende de la valoración de esa estrategia<sup>83</sup>.

---

<sup>82</sup> Ver, nota 19.

<sup>83</sup> En caso que resulte negativa, como proponen BECKETT y PAULS, habrá que “[p]robar otra vez. Fallar otra vez. Fallar mejor” (PAULS, Alan, *Fallar otra vez, gris tormenta*, Buenos Aires, 2022, p. 59)

## LA TEORÍA DE LA REPRESENTACIÓN COMO FUNDAMENTO DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA. UNA PERSPECTIVA HISTÓRICA, FILOSÓFICA Y POLÍTICA

Débora Bursztyn y Germán Krivocapich

*Emprendieron, pues la tarea de mezclar una centralización administrativa sin límites y un cuerpo legislativo preponderante: la administración de la burocracia y el gobierno de los electores. La Nación, como cuerpo recibió todos los derechos de la soberanía, cada ciudadano en cuanto particular quedó sujeto a la más estrecha dependencia; a la primera se le pidieron la experiencia y las virtudes de un pueblo libre; al segundo las cualidades de un buen servidor.*  
Alexis De Tocqueville<sup>1</sup>

### I. Introducción

La tesis doctoral realizada por el Profesor José Casas, desarrolló el principio de reserva de ley en materia tributaria, mediante un análisis pormenorizado de aquello que resultaba el motor de su pensamiento.

Dentro del vasto abanico de temas desde los que abordó el principio de legalidad, nos focalizaremos en los fundamentos; del consentimiento del impuesto a la autoimposición; la división de competencias del poder como garantía de la libertad y el resguardo de los derechos y la función garantista del principio de reserva de ley.

Nos queremos permitir a partir de este modesto ensayo realizar apreciaciones cuyo disparador resultó de los pensamientos de nuestro maestro.

En este sentido nos volcaremos, casi en exclusividad a los componentes histórico - filosófico en que se manifestó la aparición del principio al que hemos hecho referencia, pero en su origen y nacimiento. Vinculándolo a un concepto que consideramos posee una fuerte impronta que lo acercaba y asociaba, casi de manera imperceptible, al dispositivo de la representación.

Es decir, que esa será nuestra primera parada en el recorrido que nos llevará desde la Carta Magna de 1215, entendida como acuerdo de privilegios, pasando por la Guerra Civil Inglesa desarrollada entre los años 1642

y 1648 (que conocemos como Revolución Sangrienta o Puritana); a la más incruenta y gloriosa de las revoluciones originada y propagada al mundo desde Inglaterra en 1688. La Independencia de las Colonias Inglesas en América del Norte y, finalmente, a ese proceso tan convulso y confuso que fuera la Revolución Francesa.

Cada uno de estos hitos pondrá de manifiesto su comprensión en materia representativa, legislativa<sup>2</sup> y tributaria de forma inescindible. No podremos pensar la existencia de un tributo, cualquiera sea su especie, si primero no nos retrotraemos a los conceptos de representación, separación de las competencias del poder y legitimidad.

Esperamos que al momento de arribar al final de nuestros planteos hayamos sido meritorios discípulos del Dr. Casas y de la Gran Casa de Estudios que nos ha formado.

### II. Nuestra primera pregunta ¿Qué entendemos por representación?

El término representación proviene del término latino *repraesentare*, presentar de nuevo o volver presente lo manifiesto. Pasarán muchos siglos desde el latinazgo original, para que en el Siglo XIII sea utilizado en función de objetos inanimados, que implicaba sería llevados ante la presencia de alguien<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> De Tocqueville, Alexis, *El antiguo régimen y la revolución*. Alianza Editorial. 2018, pág. 241/242.

<sup>2</sup> Como una de las funciones de la clásica división tripartita de las competencias del poder.

<sup>3</sup> Accarino, Bruno. *Representación*. Buenos Aires. Ediciones Nueva Visión, 2003, pág. 19.

En el mismo sentido enfrentaremos, también en su faz lingüística los términos *Vertretung* y *Repräsentation*, la primera entendida como representación de carácter privado, y la segunda en su matiz político, que genera una voluntad de tipo unitario que resultaba inexistente. En este sentido, *Repräsentation* ya no hace referencia a una copia o reproducción, sino que lo transforma en la idea de presencia de alguien ausente. Por eso se sostiene, que ya desde un inicio se intentaba tornar lo invisible en visible.

Cuando Hanna Pitkin construye, en este mismo sentido, el análisis lingüístico de la familia completa de palabras a partir de la raíz “representa”: representante, representar, representativo, lo toma como verbo, sustantivo o adjetivo, dependiendo de cómo se halle acompañado. Lo expuesto, pone en evidencia la complejidad que acompaña esta palabra en análisis. Esto nos lleva a comprender que nuestro término en una de sus variantes se circunscribirá a un uso técnico en el marco de la historia del pensamiento filosófico político.

Entonces, “...podemos decir simple y llanamente que en la representación algo que no está literalmente presente se considera que está presente en un sentido no literal”.<sup>4</sup>

El fenómeno que analizamos nos permite citar a Giuseppe Duso cuando hace alusión a la vinculación o desvinculación entre la voluntad de representantes y representados. A partir de allí, comienza a hablarnos de otro factor en juego: la soberanía, a la que hasta ahora no nos habíamos referido, y que tendremos que tener en cuenta para comprender más cabalmente nuestro objeto de estudio. Se considera necesario describir que la voluntad desplegada por una asamblea o cuerpo representativo no se encuentra formada ni predeterminada, sino que la construye la propia representación, la que será inútil si resulta contradictoria con la voluntad de aquellos a los que representa. Una de las primeras fuentes a este respecto será Thomas Hobbes quien, de alguna manera,

resuelve aquello que se percibía contradictorio.

Si el pueblo existe concreta y determinadamente es a partir del pacto<sup>5</sup>, y será ese acuerdo el que hará nacer al cuerpo político<sup>6</sup>: el sujeto de representación, motivo por el cual el pueblo carece de derecho de resistencia “... porque no hay nadie fuera de él: el poder del soberano no es extraño al pueblo ni opuesto a él, sino que es una

---

<sup>5</sup> La filosofía política mediante una abstracción pretende explicar este fenómeno. Se trata de un término utilizado por la filosofía, las ciencias políticas y la sociología para referirse a un acuerdo real o hipotético realizado dentro de un grupo, de cual nacen derechos y obligaciones entre el instrumento que han hecho nacer y los individuos que le han dado origen. El Estado puede o no quedar obligado al pacto que le ha dado origen. Se basa en la idea de que todos los miembros del grupo aceptan voluntariamente el contrato social, reconociendo con ello la existencia de leyes a las que se someten. Se trata de una hipótesis explicativa de la autoridad política y del orden social.

<sup>6</sup> La idea de cuerpo político se manifiesta en el orden metafórico como expresión utilizada que, en dicho aspecto trata de un orden diferente de la realidad. Se refiere a un orden natural, físico, ornamental, que tiene en cuenta una comparación entre dos áreas. El desarrollo del significado de la metáfora del cuerpo político se basa en consideraciones generales sobre el concepto del órgano político, donde se destacan tres elementos: **1.** La determinación del sentido de la imagen como sentido de lo real, como la idea de fuente de la comparación, donde determina la comprensión del objeto; **2.** El exceso del sentido transferido sobre el sentido propiamente dicho, el hecho de que la comparación produce nuevos efectos. La transferencia o la transición de un ámbito a otro, donde ningún individuo tiene la intención de establecer una relación de identidad, o analogía, sino que trata de renovar la comprensión de la política, derivada del uso y **3.** La traducción de significado implica directamente una conceptualización o reimplantación del ámbito de que se trate. Por lo tanto, cuando Hobbes utiliza la noción de cuerpo político, sigue una tradición antigua y compleja, porque estructura, justamente, el pensamiento de lo político.

---

<sup>4</sup> Pitkin, Hanna, *El concepto de representación*. Madrid. Ediciones Doce Calles, 2014, pág. 23

*instancia fundada en él mismo, o mejor, en su mismo modo de actuar.”<sup>7</sup>*

Nuestro punto de partida se ancla en el Capítulo XVII del Leviatán. La primera distinción que el pensador tomará nos lleva a deslindar la persona natural de la persona artificial. En ese marco la persona artificial será aquella que hable por palabras o acciones que le pertenecen a alguien más. Para Hobbes, según Pitkin, “... *una persona artificial radica en que las acciones que ejecuta no son suyas (no se considera que lo sean), sino de alguien más...*”<sup>8</sup>. Bajo el mismo supuesto retomará al hombre artificial como representando palabras y acciones de otro, que devienen propiedad de aquel a quien representa. La ficción que rodea estas manifestaciones por parte de la persona artificial radica en la autorización brindada. Si pensamos que la actividad desarrollada por una persona representa verdaderamente los actos de otra, estamos ante una operación fundada en una autorización. Es decir “... *cuando se considera que las acciones de una persona son de otra por medio de una ficción, ello es debido a que una tercera persona, alguien distinto a la persona que es representada, las ha autorizado...*”<sup>9</sup>.

Hobbes profundiza la idea dentro del iusnaturalismo cuando entiende que pacto y representación pueden actuar coetáneamente y coexistir bajo la idea de la autorización, que devendrá en la fuente de la autoridad. La construcción conforme la cual gesta la unidad real, por la cual se da origen al hombre o asamblea de hombres que recibirá el pleno poder, reduce las voluntades a una única voluntad. En palabras del autor “... *en forma tal como si cada uno dijera a todos: autorizo y transfiero a este hombre o asamblea de hombres mi derecho a gobernarme a mí mismo con la condición de que vosotros*

*transferiréis a él vuestro derecho y autoricéis sus actos de la misma manera.*”<sup>10</sup>

En esa frase “...*como si cada uno dijera a todos...*”, la ficción construye la capacidad del soberano. ¿Qué implica? El acuerdo, la autorización se consolida en la causa fuente de la obligación que asume el soberano bajo el designio de una única voluntad.

Duso considera que este primer modo en que la representación puede ser vista lo hace coincidir con el ámbito de la sociedad estamental<sup>11</sup>, conforme el cual la acción de representación implica el reflejo del pensamiento y la voluntad de aquellos que han expresado el mandato, por lo cual existe un control directo y continuo en un constante dar cuentas. Por ende, los sujetos políticos jerárquicamente inferiores poseen autonomía y voluntad para participar en instancias de rango superior. La originalidad de Hobbes recaerá en la desaparición de este mandato imperativo<sup>12</sup>.

Tengamos en cuenta que lo planteado por este autor se encuadra en un momento histórico particular de guerras civiles

<sup>10</sup> Hobbes, T., *Leviatán o la materia, la forma y la Potencia de un Estado eclesiástico y civil*. Ciudad de México. Fondo de Cultura Económica, 2017, pág. 144.

<sup>11</sup> “*En este contexto, el término consenso tiene un significado auténtico, justamente en que no estamos en una situación en que la voluntad del todo el cuerpo, expresada como ley; requiere sólo obediencia, sin, más bien, en la de un trabajo continuo de acuerdo y concordia, que mantiene unido al reino como también a las otras forma asociativas. El problema que se presenta no es el de la unidad política, sino, más bien, el del trabajo continuo con vistas a la concordia, compatibilidad y solidaridad entre las distintas partes de la colectividad. Igualmente está cargado de significado el término participación, porque mediante la participación de las distintas esferas se da la vida del todo.*” Duso, Giuseppe. *La representación política. Génesis y crisis de un concepto*. Buenos Aires. UNSAM Edita. 2019, pág. 81/82.

<sup>12</sup> El mandato imperativo se refiere a determinadas voluntades que mediante la acción representativa, se entiende como transmisión de voluntades, por ende las diferentes voluntades se ven actuando por la diferencia entre los órdenes (corporaciones, asociaciones etc.) propio de la sociedad estamental.

<sup>7</sup> Duso, Giuseppe, *La representación política. Génesis y crisis de un concepto*. Buenos Aires. UNSAM Edita, 2019, pág. 25.

<sup>8</sup> Pitkin, Hanna, *El concepto de representación*. Madrid, Ediciones Doce Calles, 2014, pág. 31.

<sup>9</sup> Pitkin, Hanna, *El concepto de representación*. Madrid. Ediciones Doce Calles. 2014, pág. 37.

motivadas en la religión. Algunas cosas parecen no quedar resueltas en torno al concepto que nos ocupa. Hobbes busca la unidad, el orden y la paz en un contexto de guerra civil y revolución. La representación por autorización dada mediante un acuerdo consensuado le permite generar una respuesta. Ahora bien, ¿Se trata de la única respuesta posible? ¿Puede agotarse la idea de la representación en la mera autorización bajo la ficción del “...como si...”?

Para no dejar a Hobbes en soledad, recordemos que otro contractualista iusnaturalista contemporáneo, John Locke, partía de premisas semejantes “*Siendo, según se ha dicho ya, los hombres libres, iguales e independientes por naturaleza, ninguno de ellos puede ser arrancado de esa situación y ser sometido al poder político de otro sin que medie su propio consentimiento. (...) Tenemos, pues, que lo que inicia y realmente constituye una sociedad política cualquiera, no es otra cosa que el consentimiento de un número cualquiera de hombres libres capaces de formar mayoría para unirse e integrarse dentro de semejante sociedad. Y eso, y solamente eso, es lo que dio o podría dar principio a un gobierno legítimo.*”<sup>13</sup>

La unidad del pueblo nace con el pacto. El cuerpo político nace con el pacto. Y es ese cuerpo político como unidad, que desplaza a la multitud disgregada, la que será representada. “*Sólo en ese actuar del representante se manifiesta la voluntad del pueblo; con una radicalidad aún mayor, se puede decir que sólo en ese actuar el pueblo existe, tiene existencia concreta y determinada...*”<sup>14</sup> (Duso, 2019, p. 25).

Si volvemos al texto de Accarino, recordamos que en el latín clásico el término *re-praesentare* se utilizaba, fundamentalmente, para elementos inanimados, porque lo que buscaba era hacer presente aquello que se encontraba ausente.

A este respecto cabría identificar diferencias entre agente y representante, la cuestión lingüística se complejiza por la clasificación en cuatro grupos de analogías:

- Actor / Agente (representación “actuar para alguien”)
- Declinaciones de la procura que implica dispositivos fiduciarios
- Dinámica de sustitución o suplencia
- Mandato: representante como delegado, embajador o comisionado (dispositivos imperativos)

Cada una de estas variables actuará sobre un espacio propio y en un tiempo asignado. Pero en 1583<sup>15</sup> Thomas Smith en *De Republica Anglorum* toma el término latino *re-praesentare* aplicado al Parlamento inglés

“... en tanto que este representa a todo el reino, no a los miembros individuales o los particulares miembros del parlamento: es el parlamento tanto que tal, que a menudo incluye al Rey -el así llamado *King-in-Parliament*-, quien representa a todo el reino”<sup>16</sup>

Nos encontramos a un paso de la transición: del *standing for* al *acting for*, la que se llevará a cabo de la mano del Leviatán y de su autor, por el uso de variables entre declinaciones en la procura de resortes fiduciarios y la idea de mandato, que comprende al representante como delegado, embajador o comisionado bajo mecanismos imperativos.

Los dichos de Smith recientemente transcritos resultan posteriores en tiempo, a los textos de Hobbes y Locke, pero anteriores a la Independencia de las Colonias Inglesas en América del Norte y a la Revolución Francesa, en las cuales la representación comenzará a mostrar nuevos colores.

Claude Lefort en *Democracia y Representación* hará hincapié en la necesidad que tuvieron los estados modernos europeos en incorporar el poder a la persona del príncipe. Tanto en la época que se lo consideraba representante de Dios en la

---

<sup>13</sup> Locke, John, *Segundo Tratado sobre el Gobierno Civil*. Madrid. Editorial Gredos. 2015, pág. 177/179.

<sup>14</sup> Duso, Giuseppe, *La representación política. Génesis y crisis de un concepto*. Buenos Aires. UNSAM Edita. 2019, pág. 25.

---

<sup>15</sup> Durante el reinado de Isabel I Tudor (1558 – 1603).

<sup>16</sup> Accarino, Bruno. *Representación*. Buenos Aires. Ediciones Nueva Visión. 2003, pág. 23.

Tierra como representante de la Soberana Razón y la Soberana Justicia. El cuerpo del rey concentraba el cuerpo mortal y el inmortal (muere el rey, no el poder – muerto el rey, viva el rey). La imagen del orden, de un origen aunado y sin rajaduras. Ello colaboraba con el orden social, dado la sustancialidad de la comunidad. Cuando se produce la desincorporación, quien detenta la autoridad política verá ajado su vestido de legitimidad, y con ello la imagen de la sociedad como una unidad orgánica. Resulta así, que en la formación de la moderna teoría del estado y la teoría moderna de la representación aparecen problemas históricos conceptuales, que pueden sintetizarse como:

a. El concepto hobbesiano se impone en el mundo moderno y se manifestará en la Revolución Francesa.

b. Existe una convivencia entre la idea democrática de la soberanía frente a un principio representativo que hunde sus raíces en una sociedad aristocrática y elitista.

c. La representación moderna presentará rasgos de necesidad intrínseca que lleva a la expropiación de la subjetividad política como actuar político del sujeto.

Estos dilemas se proyectarán hacia el concepto de representación, fundamentalmente en sentido de unidad y totalidad del cuerpo político.

Para poder entender la representación durante la Revolución Francesa debemos recabar el pensamiento de Sieyès<sup>17</sup>. Este autor intentará constituir el poder que pertenece a la Nación. Podríamos decir que no comparte la visión de la sociedad norteamericana plasmada por Madison y entendida como una sociedad de iguales, durante los debates en las colonias inglesas en el Norte de América, sino que se enfrentaba a una sociedad heredera de la nobleza y los estamentos. Por eso siente la exigencia de describir al poder sobre bases de justicia y razón con cimientos en los derechos individuales y la voluntad de los individuos titulares de esos derechos.

El pueblo será libre en tanto y en cuanto obedezca la ley que él mismo se ha dado. El artificio ha quedado consolidado, la voluntad general representativa, expresa la voluntad del pueblo político, la voluntad de la soberanía y de la nación. La representación es la voz de la unidad política. Con una característica adicional, al ser expresión del sujeto colectivo deviene fuente de legitimación de mando.

El problema de la época, probablemente bajos los auspicios de Rousseau se apoya en la idea de la unanimidad. Pero Sieyès comprendía, que la unanimidad era aritméticamente irrealizable. Pierre Rosanvallon, analiza el pensamiento del Abad para resolver la dificultad: la aparición de un nuevo artificio. Pasaremos a considerar la mayoría como un equivalente a la unanimidad. *“Sigamos su razonamiento (...) “... es preciso, pues, conformarse con la pluralidad”. A su juicio esta asimilación de la mayoría con la unanimidad está legitimada de un modo doble”*.<sup>18</sup> Por un lado, como unanimidad mediata, a consecuencia de que los propios miembros de la sociedad han reconocido unánimemente tal asimilación, y por el otro la resolución conforme a la cual se reconocían los caracteres de la voluntad en la convención de la pluralidad.

La representación fiduciaria, presenta hoy los mismos rasgos que podía poseer en el Siglo XVII/XVIII. También se la ha denominado representación por mandato, caracterizándola como política de la temporalidad. Al representar o ser representado no sólo se muestra un juicio de los ciudadanos respecto a programas políticos, sino también hace referencia al conjunto de demandas que se conectan en perspectiva pasada, presente y futura. He ahí la temporalidad del régimen. Para completar la descripción, Bernard Manin integra la imagen: se trata al consentimiento como fuente de autoridad legítima y cimiento de la obligación política.

<sup>17</sup> Dentro de unos capítulos se analizará el contexto histórico, filosófico, político en que este autor expresa sus ideas y las expone.

<sup>18</sup> Rosanvallon, P., *La legitimidad democrática. Imparcialidad, reflexividad, proximidad*. Buenos Aires. Editorial Manantial, 2009, pág. 53.

### III. Veamos la historia en clave filosófica política en búsqueda del principio de reserva de ley

#### III.A. Inglaterra

Probablemente la primera de las manifestaciones más claras que podemos tener a este respecto se vincula a los inicios políticos medievales en Inglaterra. El 15 de junio de 1215, los barones que acompañaban al Rey, obtuvieron de él las concesiones o privilegios que se plasman en lo que hoy conocemos como la Carta Magna. A los efectos de esta presentación debemos recordar que el Artículo XII resulta fundante al efecto del principio de reserva de ley, de hecho, se considera el primer antecedente de la Europa Occidental.

El Artículo XII parte de la idea de la imposibilidad por parte del rey de imponer *scutage*<sup>19</sup> salvo que el mismo sea derivado de un actuar del Consejo General del reino, con algunas excepciones a su respeto.

Debe destacarse que no nos encontramos frente a un verdadero principio, derecho o garantía general, sino que se trata del privilegio que los señores feudales ingleses (Barones) gozaban para evitar ser importunados por el Rey de turno. De esta manera se garantizaban que sólo se establecerían tributos con la aquiescencia de los Barones que consintieran su imposición.

El paso del tiempo en relación al desarrollo de los derechos y de los principios constitucionales que hoy se practican genéricamente en los países que se reconocen como Estado de Derecho, nos muestra tras un lento devenir, a medida que la Baja Edad Media se encamina hacia el mundo moderno.

---

<sup>19</sup> Se trata de un derecho feudal que se deriva de la denominada obligación de *auxilium*, propia del sistema poliárquico del medioevo, que implica el deber que pesa sobre el vasallo de seguir a su señor a la guerra. Ello trae aparejado que los gastos que ello conlleve corren por exclusiva cuenta del vasallo a cambio de los que aquél le haya dado en relación a la tenencia sobre la tierra. Tiempo después eso se resolvía con la mera entrega de metálico.

Los Estuardo, en Inglaterra, llevaron a su máxima expresión la doctrina del origen por derecho divino de los reyes, en las figuras de Jacobo I y Carlos I.

En el año de 1628, a pocos años de enfrentar una de las guerras civiles más cruentas que tuvo Inglaterra, los Lores Espirituales y Temporales y los Comunes reunidos en el Parlamento hacen recordar al Rey que no podrá imponer ni percibir impuesto o subsidio alguno en el Reino sin el consentimiento de los sujetos pasivos de la obligación, por cuanto el Artículo 10 de la Petición de Derechos (*Petition of Rights*) de 7 de junio establece

*“Con este motivo, suplican humildemente a Vuestra Excelentísima Majestad que nadie esté obligado en lo sucesivo a realizar donación gratuita, prestar dinero ni hacer una contribución voluntaria, ni a pagar impuesto o tasa alguna, salvo común consentimiento otorgado por Ley del Parlamento; que nadie sea citado a juicio ni obligado a prestar juramento, ni requerido a realizar servicios, ni detenido, inquietado o molestado con motivo de dichas exacciones o de la negativa a pagarlas; que ningún hombre libre sea detenido o encarcelado de la manera antes indicada; que V. M. se digne disponer la retirada de los soldados y marineros de que se ha hecho mención e impedir que en lo sucesivo las gentes se vean oprimidas de esta suerte; que se revoquen y anulen las comisiones de aplicar la ley marcial y que no se encomienden a nadie comisiones semejantes, para evitar que con este pretexto algunos súbitos vuestros sean vejados o ajusticiados, contrariamente a lo dispuesto en las leyes y franquicias del territorio (...)”*<sup>20</sup>

La guerra civil no se hizo esperar. Quienes apoyaban al rey, bajo premisas de mantenimiento de prerrogativas, y quienes pretendían verlas acotadas en pos de un Parlamento encarnado en una *gentry* desarrollada y consciente de lo que

---

<sup>20</sup> Hobbes, Thomas. *Leviatán o la materia, la forma y la Potencia de un Estado eclesiástico y civil*. Ciudad de México. Fondo de Cultura Económica. 2017, pág. 269/279.

representaba, iniciaron un enfrentamiento armado en defensa de sus ideas. El triunfo puritano de 1648 con la consecuente condena a muerte de Carlos I derivó en la adopción de un régimen desconocido hasta ese momento.

En 1653 el Parlamento Inglés sanciona un documento bajo la designación de Instrumentos de Gobierno, que otorga mayor relevancia a un Parlamento elegido por los ciudadanos bajo premisas de representación. En 1657 se crea una nueva Cámara de Lores vitalicios y se invita a Oliver Cromwell bajo la designación de Lord Protector a encauzar un rol unipersonal. Dos años después de su muerte, en 1660 se produce la restauración monárquica en la figura de Carlos II Estuardo, hijo mayor del decapitado Carlos.

El 16 de diciembre 1653, como ya lo mencionáramos, se sancionó el denominado Instrumentos de Gobierno, por el cual se normaba que el gobierno de la *Commonwealth* de Inglaterra, Escocia e Irlanda, y los dominios que le pertenecen, quedaban sometidos a los mandatos previstos en el mecanismo instaurado.

Se establecía en el Artículo VI, que las leyes sólo podían verse alteradas, suspendidas, abrogadas o derogadas. Las nuevas leyes que se impusieran al igual que los impuestos, cargas, o imposiciones que gravaran a los individuos debían ser acordados en los términos del artículo trigésimo. Es decir que la recaudación de dinero para sufragar la carga de las fuerzas extraordinarias, tanto en el mar como en la tierra, con respecto a las guerras, será con el consentimiento del Parlamento, y no otra cosa. Lo que implicaba que el *Lord Protector*, debía contar con el consentimiento de la mayor parte del Consejo, para la prevención de los trastornos y peligros que de otro modo podrían desarrollarse en mar y tierra. Con ello contará con la facultad de recaudar dinero para los fines mencionados hasta la reunión del primer Parlamento; y también para hacer las leyes y ordenanzas para la paz y el bienestar de estas naciones en los que sea necesario.

El tiempo transcurrido desde 1642, había tornado indiscutible que la soberanía popular no definía, determinadamente, una forma de gobierno. Entonces la soberanía del pueblo no

ofrecía ningún obstáculo a la restauración del rey, porque ello había quedado anclado en los principios que emanaban del compromiso de 1650, la Liga Solemne, el Pacto de 1643 y la Humilde Petición.

Thomas Hobbes, nos ayuda a comprender este juego entre soberanía y representación, donde encontraremos la vinculación con nuestro eje temático.

Resulta competencia del legislador (como representante supremo, ya sea que nos encontremos ante un hombre o una asamblea de hombres) hacer ostensible las motivaciones por la cual se procedió a la promulgación de una ley. Debe hacerlo de manera clara y breve. Es en este sentido que en estricta justicia e igualdad sobre las cargas tributarias deben imponerse no sólo en la previsión de la riqueza particular sino en la igualdad que sobre cada hombre pesa el sostén económico del Estado que lo defiende. *“En efecto, los impuestos establecidos por el poder soberano sobre sus súbditos, no es otra cosa que el salario debido a quienes sostienen la espada pública, para defender a los particulares en el ejercicio de sus distintas actividades y reclamaciones.”*<sup>21</sup>

Considera este pensador que esa igualdad que pregona se encuentra en los gravámenes sobre el consumo, más que en la riqueza de los consumidores. Lo que le permite afirmar

Una buena ley es aquella que resulta necesaria y, por añadidura, evidente para el bien del pueblo. En efecto, el uso de las leyes (que no son sino normas autorizadas) no se hacen para obligar al pueblo, limitando sus acciones voluntarias, sino para dirigirlo y llevarlo a ciertos movimientos que no lo hagan chocar con los demás, por razón de sus propios deseos impetuosos, su precipitación o su indiscreción.

Hobbes nos presenta un ideario que será complementado de alguna manera por John Locke, y que de la mano de James Madison o Alexander Hamilton serán volcadas a la Constitución de los Estados Unidos. Pero en este caso, ya se deja ver que la representación de la soberanía del pueblo es la base de la representación (otorgada por autorización

<sup>21</sup> Ibidem, pág. 268.

consentida) y por ende la fuente de la conformación de las cargas impositivas.

La guerra civil habida entre 1642 y 1648, cambió, en cierta forma las reglas de juego, se volvió mucho más clara la forma de comprender el vínculo existente entre el Rey, quien actúa en su nombre y la interpretación que de ello efectúa el Parlamento.

Edmund Morgan, nos describe con claridad esta situación, donde imperaban reglas: *"... la primera era que el lugarteniente de Dios no podía equivocarse; la segunda era que todos los demás (incluyendo a cualquiera que ocupara una banca en el Parlamento) eran simplemente súbditos. El sometimiento aceptado a una autoridad intachable parecería dejar poco margen para la maniobra política. (...) Efectivamente, la atribución de la divinidad al rey probablemente siempre haya estado motivada, en cierta medida, por el deseo de constreñirlo a acciones dignas de un dios. En la década de 1690 los Comunes lo exaltaron a una altura tal que le impedía moverse sin riesgo de fracturar su divinidad, y desde el sometimiento a él elaboraron maniobras para dirigir su gobierno."*<sup>22</sup>.

Restaurada en 1660 la monarquía a la muerte, sin descendencia, de Carlos II, lo sucede en el trono su hermano Jacobo II en 1685, de fuerte conciencia católica y profundamente antiparlamentario.

En este contexto no debemos perder de vista que con el fin de la Guerra de los Treinta Años, con el Tratado de Westfalia (Münster y Osnabrück) se había puesto final a las luchas por religión en el continente europeo, dentro de la cual también concluyó la Guerra de los Ochenta Años (entre España y Flandes) y nacían los Países Bajos, protestantes y parlamentarios con la dinastía de los Orange. La necesidad de alianzas había concertado el matrimonio entre Guillermo, estatúder de la casa Orange y María Estuardo, hija del Rey Jacobo.

En 1688 asistido por notables políticos ingleses, Guillermo desembarcó en las costas inglesas sin encontrarse con oposición alguna. A finales del año, Jacobo había huido a Francia, donde quedaría refugiado. Se convocó a una Convención con la finalidad de reconocer a María y a Guillermo como reyes de Inglaterra, para que así pudieran convocar al Parlamento, facultad que descansaba exclusivamente en quien ocupara el trono. La importancia de este suceso recae fundamentalmente en que se trata de exhibir reglas claras para el desarrollo de las funciones estatales y la determinación de la aplicación del concepto de soberanía.

A partir de aquí, y de la mano de la Ley para declarar los Derechos y Libertades de los Súbditos y para determinar la sucesión a la Corona - *The Bill Of Rights* - el día 13 de febrero de 1689 los ingleses escucharon a sus representantes expresar

Considerando que los Lores espirituales y temporales y los Comunes reunidos en Westminster, representando legal, plena y libremente a todos los estamentos del pueblo de este reino presentaron el 13 de febrero del año de NS (gracia) de 1688, a Sus Majestades, entonces conocidas con los nombres y títulos de Guillermo y María, príncipes de Orange, una declaración escrita, redactada por los mencionados Lores y Comunes en los siguientes términos...

Así, esta nueva declaración de derechos procedió a acotar las prerrogativas monárquicas en un juego de equilibrios y pactos entre las competencias del poder. Ello implicó que el Rey ya no podía suspender leyes, ni mantener ejércitos, ni crear impuestos, ya que tal potestad descansaba sobre el Parlamento, representante de la soberanía.

Tal como expresamente normaba el Artículo IV del *Bill of Rights* *"...Que toda cobranza de impuesto en beneficio de la Corona, o para su uso, so pretexto de la prerrogativa real, sin consentimiento del Parlamento, por un período de tiempo más largo o en forma distinta de la que ha sido autorizada es ilegal."*

De la misma manera que Thomas Hobbes introdujo los principios filosóficos que

---

<sup>22</sup> Morgan Edmund, *La Invención del Pueblo. Esclavitud y Libertad en los Estados Unidos. De la Colonia a la Independencia Argentina*, Editorial Siglo XXI, 2009, pág. 21.

consideró esenciales en el marco de las guerras civiles que se desarrollaron entre 1642 y 1648, John Locke observó los principios de esta verdadera revolución, tan reivindicada por el pueblo británico. En su obra “Dos tratados sobre el Gobierno Civil”, en el segundo de ellos, se permitió afirmar que resultaba un error considerar que el órgano supremo de una sociedad podía hacer y deshacer a su antojo y “...disponer arbitrariamente de los bienes de sus súbditos, o que puede arrebatarles una parte de los mismos si le place.”<sup>23</sup>

Lo expuesto, no implica negar que el gobierno requiere para su sostén la contribución en su mantenimiento, es por eso que cada ciudadano deberá aportar al erario público en proporción a sus recursos, lo que hace indispensable la explícita prestación de su consentimiento, del consentimiento que la mayoría a entregado al representante por excelencia, aquellos que conforman el Parlamento y que actúan en su nombre, por haber sido elegidos conforme mayoría.

Por ello *“He aquí los límites a la misión que le ha sido encomendada por la sociedad y por la ley de Dios y por la ley natural impone al poder legislativo de toda comunidad política cualquiera que sea su forma de gobierno: 1°. Tienen que gobernar con leyes establecidas y promulgadas, que no deberán ser modificadas en casos particulares, y tendrán que ser idénticas para el rico y para el pobre, para el favorito que está en la Corte y para el labrador que empuña el arado. 2°. Tales leyes no tendrán otra finalidad, en último término, que el bien del pueblo. 3°. No se deberán percibir impuestos sobre los bienes del pueblo sin el consentimiento de éste, que lo dará directamente o por medio de sus representantes”*.<sup>24</sup>

Conforme Edmund Morgan, lo que se había decidido consistía en modificar en nombre del pueblo lo que podía o no podía hacerse en su

nombre. No sólo la comunidad participaba en la elección del Parlamento, sino que también ejercía la soberanía de la cual era titular, pero entregaba a sus representantes, bajo principios de depósito de la confianza, la actuación en su nombre.

Entonces, el pueblo elegía al representante, el representante actuaba en nombre del soberano. Se acababan de recoger los frutos de los principios que en 1215 habían sido traídos a Juan sin Tierra. Existe imposición porque existe representación o existe representación para que exista imposición. La transmutación finalizaba, por fin, en una alquimia perfecta.

### III.B. Estados Unidos

En 1765 finaliza la Guerra de los Siete Años. Se trató de una guerra global que por primera vez incluyó a los espacios coloniales europeos. Ello conducirá, en el caso de Inglaterra, a emprender un camino de reformas en sus colonias, para colaborar con el mantenimiento de los costos del Imperio.

El camino emprendido por los independentistas norteamericanos de 1776 fue consecuencia de distintos factores que confluyeron en tiempo y lugar. El conflicto de intereses entre los negociantes y armadores de Nueva Inglaterra con los de Londres en relación al mercado monopólico de las Antillas; el formato determinado por el Parlamento Británico en torno a las cargas fiscales y las reacciones de los colonos ante la autoridad impuesta por la metrópoli determinaron el rumbo que tomaría la historia norteamericana. La Revolución y la consecuente Declaración de Independencia ubica a las Trece Colonias ante la disyuntiva del establecimiento de un nuevo orden.

En *La Tradición Liberal en Estados Unidos* Louis Hartz parte de la idea de comprender que la historia de los Estados Unidos está signada por dos factores que confluyen: la ausencia del feudalismo y la presencia del pensamiento liberal de John Locke. Estas manifestaciones han dotado a los estadounidenses de una particular singularidad. Fueron moldeados de manera tal que sus pensadores no eran visionarios, sino

<sup>23</sup> Hobbes, Thomas. *Leviatán o la materia, la forma y la Potencia de un Estado eclesiástico y civil*. Ciudad de México. Fondo de Cultura Económica. 2017, pág. 265.

<sup>24</sup> Locke, John, *Segundo Tratado sobre el Gobierno Civil*, Madrid, Editorial Gredos, 2015, pág. 207.

simples mortales, alejados de la Ilustración europea. Este contexto ideológico determinaba el formato que adquirirá para este autor la sociedad americana, que se ampara y encuadra en una constitución de neto corte liberal.

Las colonias norteamericanas reconocían desde su primigenia formación su carácter contractual, de allí que el liberalismo, plasmado en los documentos posteriores, resulte natural y haga a la esencia de la propia idiosincrasia social de los estadounidenses. Su fundamento último se hallaba en la idea de la construcción de una sociedad política encuadrada en la idea de la cesión mutua de derechos y obligaciones, no sólo entre los hombres que voluntariamente hacían nacer la sociedad, sino también en la idea de reciprocidad del tercero creado: el Estado. Así, y bajo esta concepción, el Estado norteamericano nace, crece y se desarrolla, desde esta perspectiva, bajo los auspicios de un grupo de individuos que tenían en mira la protección de la libertad, en el sentido más amplio que se puede otorgar a este término. Conforme ello, las atribuciones de este Estado resultan limitadas. Los órganos del poder han nacido para actuar en pro de la libertad de los hombres que han fundado la Nación, suscriptores del contrato originario. La idea conforme la cual los hombres nacen libres e iguales ha encontrado en las Trece Colonias su momento de maduración. En los hechos resultaba que las unidades territoriales que componían la región norteamericana eran las encargadas de crear e imponer la ley en el marco distrital sujeto a su autoridad; contaban con sus propios cuerpos legislativos (Asamblea Colonial); su Gobernador; un Consejo nombrado por el Gobernador; y si bien no contaban con un Parlamento, las colonias poseían la capacidad de tomar decisiones internas respecto a nombramiento de jueces locales y emisión de papel moneda para transacciones internas. De ahí el planteo de los colonos ante la inminencia de las pretensiones parlamentarias: se consideraba que el órgano legislativo de la metrópoli violentaba derechos adquiridos y por ende los mismos debía defenderse.

La confluencia de distintas corrientes de pensamiento arraiga en América del Norte y en cada uno de sus colonos. Los disidentes calvinistas y su idea de crear un mundo libre en una tierra virgen lejos de las ataduras sociales y políticas de Europa e Inglaterra. Los principios ilustrados que describen a una autoridad cuyo orden de legitimación no necesariamente se encuentra en Dios. Todo conducía al mismo punto: las libertades se estaban viendo aplastadas en razón de las medidas adoptadas por el Parlamento en Inglaterra. Ello por cuanto a partir de la Revolución Gloriosa (1688) el ascenso del gobierno parlamentario se fue consolidando y aumentó su poder con la presencia de reyes extranjeros. Las leyes cercenaban poderes locales. El gobierno parlamentario se había corrompido y deteriorado, lo que deriva en un pisoteo de las tradiciones y libertades inglesas, no sólo en Europa, sino también en territorio americano. Resulta esencial a la libertad del pueblo y a sus indubitables derechos que ningún tributo les sea aplicable sin el consentimiento brindado por ellos mismos o por sus representantes.

Ni Jefferson ni Hamilton repudiaban la concepción legislativa del *common law*, sólo planteaban la necesidad de comprender que los derechos amparados por las leyes no resultaban de una limosna entregada por quien detenta la autoridad, sino que poseían carácter natural, es decir, hacían al propio hombre. De allí, la noción de garante que presenta el Estado. La garantía en el goce del derecho se encuentra por encima de la decisión legal.

En este contexto se sabe que el pueblo de las colonias no se halla representado en la Cámara de los Comunes. Entonces ¿puede el Parlamento imponer a las colonias cuestiones que hacen a su organización interna o su competencia se encuentra limitada al vínculo entre colonia y metrópoli? ¿Tiene legitimidad el Parlamento con asiento en Londres para imponer cargas tributarias a aquellos que no se encuentran representados en su sala? La representación virtual alegada por el Parlamento Inglés no colaboraba al entendimiento entre las partes. El argumento

central de los colonos reside en la naturaleza de la soberanía. Se trata de una atribución local que se encuentra representada en las Asambleas Coloniales. Ello resultará determinante en la elaboración de los argumentos que se consideran pertinentes y que hacen a la conservación del status quo. Su pilar se halla en la limitación a las facultades parlamentarias. En América existen distintas potestades de distinta raigambre territorial que pueden o no superponerse. En materia fiscal la superposición será, probablemente, donde mejor pueda observarse. La exigencia explicitada por los colonos de no subvertir sus competencias al poder británico evidencia la modificación en la noción de los términos que se empiezan a utilizar. El planteo radica en intentar escindir la soberanía. Parlamento y Colonias se disputan el campo de batalla de las competencias territoriales<sup>25</sup>.

Más allá de las consideraciones que las propias Colonias tenían de sí mismas y que a su respecto consideraban inalienables, el final de la mencionada Guerra de los Siete Años modificó estas ideas e Inglaterra tomó medidas que implicaron que los súbditos coloniales colaborarían con el mantenimiento de los costos del Imperio. En 1764 el Parlamento Inglés impuso a las Colonias el *Sugar Act*, a la que en 1765 siguió la *Stamp Act*. Buscaban obtener directamente de dichas cargas el dinero que sostuviera a la Corona.

Si la Ley del Azúcar había sido la primera ley impositiva colonial, la Ley de Sellos fue la primera en gravar las actividades económicas internas de las colonias: una verdadera invitación a que los colonos observaran la distinción entre impuestos internos y externos<sup>26</sup>

<sup>25</sup> Este debate continuará e intentará zanjarse en la Convención Constituyente de 1787 tal como se afirma en la nota 65 en Bernard Bailyn "... *la Independencia no puso término al debate sobre este modo de distinguir las áreas de jurisdicción; se prolongó en los debates sobre federalismo...*". Bailyn, Bernard *Los orígenes ideológicos de la Revolución norteamericana*, España. Tecnos, 2012, pág. 23.

<sup>26</sup> Bender, Thomas. *Historia de los Estados Unidos. Una nación entre naciones*. Argentina. Editorial Siglo XXI. 2011, pág. 96.

La resistencia popular y los levantamientos contra la actividad de la Corona no se hicieron esperar. Los británicos anularon la Ley de Sellos, pero continuaban considerando que la competencia para la sanción de leyes que obligaran a los colonos descansaba en el Parlamento Inglés. Así los impuestos Townshend, que se establecieron años después y que gravaban al té, al papel, a la pintura, al vidrio y al plomo mantuvieron el respeto por la distinción de los colonos norteamericanos al distinguir entre tributos "directos" e "indirectos", pero siempre bajo potestad de Londres.

Ahora bien, en el año de 1772 los británicos tomaron la decisión de permitirle a la Compañía de las Indias Orientales llevar el té directamente hacia el Norte de América sin detenerse en Londres, lo que implicaba un beneficio para la Compañía en la devolución del impuesto. Lo descrito acentuó el empobrecimiento de ciudades como Boston, que se convirtió en la sede de la resistencia. La más evidente y recordada de estas acciones fue el lanzamiento a las aguas del Puerto de Boston (Los Hijos de la Libertad) de trescientos cuarenta y dos cajones de té, que para la época significaba, más o menos, la suma de diez mil libras. Inglaterra reacciona a este acto de rebeldía y procede al cierre de los puertos; cese de actividades comerciales y permite que si algún soldado británico cometía algún delito no sería juzgado por los jueces locales sino por una Corte Marcial Británica. Las tensiones que se suscitaron devinieron en insostenibles.

Como unión frente a la crisis se convoca al Primer Congreso Continental en la ciudad de Filadelfia. Cincuenta y cinco delegados acuden a ella, por doce colonias (Georgia se ausenta). En dicho Congreso se ratificó la Unión de las Colonias frente a la crisis y a las respuestas dadas por Gran Bretaña. Las colonias se consideraban fieles al Rey pero no reconocían la autoridad del Parlamento. La violencia fue en escalada y nada detuvo el comportamiento británico que intentó hacer ceder a los colonos por la fuerza.

En palabras de Gordon Wood "*En el verano de 1775 la escalada de acciones y reacciones estaba fuera de control. El 23 de agosto, Jorge*

*III, desoyendo la Petición de la Rama del Olivo de los colonos, proclamó a las colonias en abierta rebelión.”*<sup>27</sup>. En ese mismo año, se llama al Segundo Congreso Continental que establecerá el reclutamiento de tropas (armar un ejército en base a las milicias de las Colonias) para lo cual eligen como jefe a George Washington; se inicia la emisión de papel moneda y se envía emisarios a las potencias extranjeras para realizar alianzas.

El 4 de julio de 1776 durante el mismo Congreso, las Trece Colonias procederán a declarar su Independencia, en una acción unánime.

El Acta de la Independencia no deja lugar a dudas. En la primer parte de su preámbulo expone:

*“Cuando en el curso de los acontecimientos humanos se hace necesario que un pueblo disuelva los lazos políticos que lo han vinculado a otro y adopte entre los poderes de la tierra la posición igual y separada a la que las leyes de la naturaleza y de la naturaleza divina le dan derecho, un respeto apropiado por la opinión de la humanidad exige que dicho pueblo declare los motivos que lo impulsan a la separación.*

*Sostenemos que estas verdades son evidentes en sí mismas: que todos los hombres son creados iguales, que su creador los ha dotado de ciertos derechos inalienables, que entre ellos se encuentran la vida, la libertad y la búsqueda de la felicidad. Que para asegurar estos derechos se instituyen gobiernos entre los hombres, los cuales derivan sus poderes legítimos del consentimiento de los gobernados; que el pueblo tiene el derecho de cambiar o abolir cualquier otra forma de gobierno que tienda a destruir estos propósitos, y de instituir un nuevo gobierno, fundado en tales principios, y de organizar sus poderes en tal forma que la realización de su seguridad y felicidad sean más viables...”*<sup>28</sup>

A ello continúa una expresión de agravios que la Corona cometió contra sus súbditos. Ya que se unió a otras jurisdicciones, que no resultaban reconocidas por las Colonias Norteamericanas e impuso leyes *“... Para aplicarnos impuestos sin nuestro consentimiento...”*<sup>29</sup>.

De esta manera se daba el primer paso, en América, para el reconocimiento del principio de reserva de ley en términos propios.

A esto siguió la lucha por la independencia que llegó a su fin en el año 1783. Aún durante el enfrentamiento bélico, las ex colonias, ahora Estados, mantuvieron siempre la idea de constituirse bajo principios representativos con explícito consentimiento, en el camino a su conformación política.

En 1781 los Trece Estados sancionaron los llamados Artículos de la Confederación (de Unión y Paz Perpetua), en el cual actuaban mediante delegaciones donde cada una tenía un voto. Se comprometían asimismo, a que cualquier cambio que se produjera respecto de lo pactado exigía el consentimiento unánime de todos los Estados. A lo largo del tiempo, y hasta entrados los años '80, los Artículos de la Confederación se fueron modificando “por goteo” lo que implicaba un constante roce entre los Estados en materia de comercio, aduanas, moneda entre otras.

En este contexto, en el año 1786 se convoca al Congreso de la Confederación a una Convención a reunirse en la Ciudad de Filadelfia. Finalmente, esta Convención aún con fuertes oposiciones produjo una nueva Constitución que transformaba de manera completa la estructura del gobierno central y debilitaba considerablemente las competencias estatales. Citemos nuevamente a Gordon Wood.

Así, el radical plan de Virginia preveía una Asamblea Nacional con dos cámaras, con autoridad para legislar ‘en todos los casos en que los Estados son incompetentes’ y para vetar o ‘rechazar todas las leyes aprobadas por los diferentes estados, que en opinión de la Asamblea Legislativa Nacional,

---

<sup>27</sup> Wood Gordon S. *La Revolución Americana*. México. Landon House. 2015, pág. 89.

<sup>28</sup> Acta de Independencia Estados Unidos.

<sup>29</sup> Acta de Independencia Estados Unidos.

contravengan los artículos de la Unión.’” (2015);<sup>30 31</sup>

En el marco de este Congreso, que en principio tenía por objetivo la modificación de los Artículos de la Confederación, terminó por sancionar la primera constitución escrita, cerrada y de cuerpo único, a la que le restaba su aprobación por los trece Estados de la Unión.

Bajo esta premisa, los Padres Fundadores nos dejaron “El Federalista”, hoy en un solo cuerpo, originariamente panfletos que tenían por objetivo convencer a los ciudadanos neoyorkinos de las bonanzas del nuevo pacto.

La Constitución debatida en Filadelfia, que arrojó el texto definitivo en 1787 y que entrará en vigencia al año siguiente, en su artículo Primero al que divide en diez secciones, describe el formato y atribuciones del Órgano Legislativo. Allí establecerá que cualquier proyecto de ley que tenga por finalidad obtener ingresos, la cámara de origen será la Cámara de Representantes. Sabemos que esto es así, porque será ese cuerpo el que actúe en nombre del pueblo de la Nación como un todo.

En el mismo artículo en su Sección II dispone

*“3. ... los impuestos directos se prorratearán entre los distintos Estados que formen parte de esta Unión, de acuerdo con su población respectiva, la cual se determinará sumando al número total de personas libres, inclusive las obligadas a prestar servicios durante cierto término de años y excluyendo a los indios no sujetos al pago de contribuciones, las tres quintas partes de todas las personas restantes...”<sup>32</sup>*

Y en su Sección IX

*“4. No se establecerá ningún impuesto directo ni de capitación, como no sea proporcionalmente al censo o recuento que antes se ordenó practicar.*

*5. Ningún impuesto o derecho se establecerá sobre los artículos que se exporten de cualquier Estado.”<sup>33</sup>*

Si retomamos los extremos textualmente transcritos observamos que las contribuciones directas se repartirán entre los Estados de la Unión, conforme a su número poblacional. Por otro lado, norma que no se impondrán contribuciones directas, sin tener en cuenta la actualización poblacional, que quedará atada a los censos. Fundamentalmente deberá considerar que tanto la regla de proporción para las contribuciones directas y la uniformidad para derechos, impuestos y sisas.<sup>34:35</sup>

Para terminar de comprender las ideas bases sobre las cuales se estructuró esta Constitución, recurramos a quienes mejor la comprendieron, sus hacedores. En El Federalista 31, bajo la pluma de Alexander Hamilton se sienta la estructura conforme la cual se van a entender las motivaciones que guían al poder para la ejecución de sus

<sup>33</sup> Constitución EE.UU.

<sup>34</sup> Impuesto que se cobraba sobre géneros comestibles, reduciendo las medidas. (RAE)

<sup>35</sup> Con el paso del tiempo, en el año 1909 se debatió en el Senado de los Estados Unidos, y se aprobó con trescientos dieciocho votos a favor, catorce votos en contra y cincuenta y cinco abstenciones, lo que se conoce como la Décimo Sexta Enmienda. Mediante ella se establece “El Congreso tendrá facultades para establecer y recaudar impuestos sobre los ingresos, sea cual fuere la fuente de que provengan, sin prorratearlos entre los diferentes Estados y sin atender a ningún censo o recuento.” Conforme lo normado por la propia Constitución los Estados de la Unión debía ratificarla. Alabama la ratificó, por unanimidad, antes de que terminara el año. Otros diecinueve estados la aprobaron en 1910, y los treinta y seis Estados requeridos para que la enmienda entrara en vigor la ratificaron en 1913. Así el 25 de febrero de 1913 resultó adoptada. Esta enmienda tuvo implicaciones significativas para la economía de la Unión. Permitió al Gobierno Federal el financiamiento de programas sociales, proyectos de infraestructura y servicios públicos. Ello ha permitido la modificación del Código Tributario que se ha vuelto complejo a consecuencia de un entramado de exenciones, deducciones y créditos que le ha permitido al Gobierno Federal alterar la política fiscal.

<sup>30</sup> Wood, Gordon. La Revolución Americana. México. Random House. 2015, pág. 210.

<sup>31</sup> Recordemos que el Estado de Virginia (que incluía dentro de su representación a James Madison) junto al de Pensilvania eran los más influyentes.

<sup>32</sup> Constitución EE.UU.

objetivos, es decir, cuidar y cumplir con las misiones que le caben como responsable, ello funciona en tanto y en cuanto la restricción a la libertad se encuentre fundada en el respeto por el bien público y las ansias populares. De allí que se imponga la distribución de competencias en materia tributaria (no exclusivamente) considerándolas entre delegadas, reservadas y concurrentes. En ello encontramos también la garantía de la libertad.

Resulta interesante concluir con un texto adjudicado a James Madison *“Ninguna parte de la administración gubernamental requiere tan extensa información y un conocimiento tan completo de los principios de la economía política como la materia de la tributación. El hombre que mejor entienda estos principios será el menos expuesto a recurrir a expedientes opresores o a sacrificar a una clase determinada de ciudadanos con tal de procurarse ingresos. Sería posible demostrar que el sistema hacendario más productivo será siempre el menos oneroso. No hay duda de que para ejercitar con prudencia la facultad impositiva es indispensable que la persona en cuyas manos se confíe se halle familiarizada con el carácter general, las costumbres y los modos de pensar del grueso del pueblo, así como con los recursos del país.”*<sup>36</sup>

### III.C. Francia

Al momento en que Inglaterra festejaba su Gloriosa Revolución, nacía en Francia Charles Louis de Secondat, señor de la Brède y Barón de Montesquieu, quien en 1727 publicaba, luego de más de quince años de trabajo, su gran obra *El Espíritu de las Leyes*.<sup>37</sup>

Mediante este libro se abría un camino que marcaría sin prisa, pero sin pausa, la forma en que se desarrollarían los principios republicanos vinculados a la separación de las competencias del poder. El estudio que lleva a

cabo, en función de la estructura política inglesa, nos plantea un interrogante ¿cómo afianzar la libertad sin que el poder político, en su función de garantizarla, constituya también su mayor amenaza? Ve en la Constitución Inglesa un mecanismo conforme el cual el poder podría controlar al poder.

Ello se basa en la existencia de tres órganos: legislativo, ejecutivo y judicial. El órgano legislativo deviene en el representante de la voluntad del pueblo cuya voz es la ley, además de cumplir con otras facultades que le competen como órgano contralor. Con lo expuesto, queda garantizado el principio de reserva de ley en materia tributaria, ya que se identifica con lo consolidado en Inglaterra.

En el Libro XX (De las leyes con relación al comercio considerado en su naturaleza y sus distinciones) Capítulo VII Espíritu de Inglaterra en lo tocante al comercio, nuestro autor manifiesta: *“Inglaterra no tiene un arancel fijo como las demás naciones, pues lo altera cada Parlamento, ya imponiendo nuevos derechos, ya quitándolos. Hasta en esto ha querido conservar su independencia. Poco amiga de que el comercio tenga trabas, hace pocos tratados con los demás países y no depende más que de sus leyes. Ciertas naciones han subordinado los intereses comerciales a las conveniencias políticas: Inglaterra ha pospuesto los intereses políticos a los comerciales. Ningún pueblo del mundo ha sabido aprovechar a un mismo tiempo tres grandes cosas: la religión, el comercio y la libertad.”*<sup>38</sup>

La conclusión a la que ha arribado, será el punto de partida para que no sólo se hable de división funcional de las competencias del poder, sino también de la idea de control. Que cada función controle a la otra. Que el poder controle al poder. Los estadounidenses le terminarán de dar forma cuando lo planteen en términos de *checks & balance*.

El autor que empezaremos a analizar ahora, no comparte del todo los principios hasta aquí fueron desarrollados. Las célebres palabras

---

<sup>36</sup> Hamilton Alexander; Madison James y Jay John, *El Federalista*, México, Fondo de Cultura Económica, 2023, pág. 141.

<sup>37</sup> Francia se encontraba bajo la regencia de quien sería el Rey Luis XV de Borbón.

---

<sup>38</sup> Montesquieu Charles, *El Espíritu de las Leyes*, México, Oxford University Press México S.A. de C.V., 1999, pág. 229.

que inician una de sus obras más conocidas, *El contrato social*, abren la puerta para entender de qué quiere hablarnos Jean Jacques Rousseau a los largo de toda su extensa obra

*“El hombre ha nacido libre, y por doquiera está encadenado. Hay quien se cree amo de los demás, cuando no deja de ser más esclavo que ellos. ¿Cómo se ha producido ese cambio? Lo ignoro. ¿Qué es lo que puede hacerlo legítimo? Creo poder resolver esa cuestión.”*<sup>39</sup>

El manejo que realizará a lo largo de toda su bibliografía pondrá en jaque todo lo que hemos venido trabajando hasta ahora. La perspectiva roussoniana entiende de forma particular términos que hasta ahora otros autores compartían en su significado y naturaleza<sup>40</sup>.

En la obra recién nombrada, reconoce que los tributos podrían contribuir a determinados aspectos de la vida de los ciudadanos, pero en sí mismas, no colaboraría con un cambio de vida de los integrantes del Estado, porque enriquecerían al fisco. Sea porque los ricos renuncien a gastos excesivos o porque no disminuyeran en absoluto sus prodigalidades. *“En el primer caso, el fisco se enriquece mediante el gasto que se ahorra; en el segundo, se enriquece además mediante el gasto inútil de los particulares”*<sup>41</sup>. A ello cabe agregarle que nuestro autor descrea de la representación porque considera que la soberanía posee caracteres, al igual que la voluntad general, conforme los cuales no pueden ni enajenarse ni representarse<sup>42</sup>. Ello lleva a considerar que cualquier ley que no haya sido ratificada en persona por el pueblo, es una ley nula.<sup>43</sup>

<sup>39</sup> Rousseau, Jean Jacques, *El Contrato Social*. España: Editorial Alianza. 2012. pág. 32.

<sup>40</sup>Por ejemplo, el término *libertad*, más allá de tratarse de una idea recogida por el derecho natural contemporáneo, Rousseau la considera inalienable, por ende, nunca, ningún hombre podrá ser despojada de ella.

<sup>41</sup> Rousseau, Jean Jacques, *El Contrato Social*. España: Editorial Alianza. 2012. Página 55.

<sup>42</sup> Pongamos atención cuando Sieyès analice estas ideas.

<sup>43</sup> *“El pueblo inglés se piensa libre; se equivoca mucho; sólo lo es durante la elección de los miembros del Parlamento; en cuanto han sido*

*Pero, en el Discurso sobre la Economía Política del año 1754, cambia sutilmente sus dichos. Por un lado, procede a destacar la importancia de la propiedad privada, al mismo tiempo que reconoce la necesidad, por parte del Estado, de mantenerse, lo que implica la existencia de gastos. Entonces si el Estado acepta hacerse cargo de determinados fines deberá arbitrar los medios para alcanzarlos, y los miembros de la comunidad deberán satisfacer y contribuir a su sustento. Ello lo lleva a estimar que la sociedad civil resulta demasiado numerosa, como para que sean sus propios miembros quienes la gobiernen, de ahí la necesidad de la existencia de una asamblea, que determinará aquello que se recaude. Por ello, y en propias palabras del pensador “El principio de que los impuestos no pueden ser legítimamente implantados sin el consentimiento del pueblo o de sus representantes, ha sido reconocido por todos los filósofos y jurisconsultos que gozan de cierta reputación en materia de derecho político”*<sup>44</sup>

En 1764 Rousseau publica *Proyecto de Constitución para Córcega* y en 1771 *Consideraciones sobre el Gobierno de Polonia y su proyecto de reforma*. Ambas obras tratan de traducir la idealidad del pensamiento del autor a dos Estados en formación, que presentan distintas características pero que guardan, según él, esquemas propicios donde desarrollar sus principios.

En este mismo sentido propone una economía fundada en la agricultura y no dineraria. Los intercambios dentro de cada territorio se efectuarán en razón de lo producido, lo que traerá por consecuencia la imposibilidad de acumulación y concentración de bienes y la aparición del dinero. Conforme el régimen económico, el sistema tributario se abstendrá de cargas por capitación, por ingreso o por consumo, porque *“... ya no será obligatorio pagar la talla en contante, la falta de dinero ya no será un signo de pobreza, y*

*elegidos, es esclavo, no es nada.”* (Rousseau, op. cit., 2013, pág. 142-143)

<sup>44</sup> Rousseau, Jean Jacques. *Discurso sobre la Economía política*. España: Editorial Tecnos. 1985, pág. 44/45.

por lo tanto no contribuirá a aumentarla; los intercambios podrán realizarse en especie y sin valores intermedios, y se podrá vivir en la abundancia sin jamás tocar un centavo<sup>45</sup>.

En cuanto a las *Consideraciones sobre el gobierno de Polonia*, nos dirá que “La inmensa distancia entre las fortunas que separa a los señores de la pequeña nobleza constituye un gran obstáculo a las reformas necesarias para hacer del amor a la patria la pasión dominante. [...]El objeto de admiración pública continuará siendo invariablemente el de los deseos particulares, y si para brilla, se habrá de ser rico, ser rico será siempre la pasión dominante [...]”<sup>46</sup>

Las letras de *El Contrato Social* dejan aquí su voz. En estas *Consideraciones* Rousseau volverá sobre el tema impositivo, reiterando algo similar a lo que viéramos en el Proyecto. Descarta los tributos sobre capitación y rescata la imposición real a la personal. Por ello destaca la necesidad de existencia de una legislación que tienda a disminuir la desigualdad de las fortunas que progresivamente distancia a los hombres entre sí en materia de desarrollo.

En este devenir temporal, llegamos al momento crítico de mediados de los años 80 del Siglo XVIII en Francia, donde asistimos a un escenario que, de manera multicausal, derivará en una revolución que Europa jamás había visto.

El conflicto económico consecuencia de los problemas climáticos; las malas cosechas que provocaron escasez de alimentos, alza de precios, disminución del consumo y falta de trabajo. Un descontento social que se traducía en que los estamentos de nobles y clero resultaban privilegiados y se hallaban exentos del pago de tributos y sujetos a tribunales especiales. Beneficios de los que no gozaba el denominado Tercer Estado, la burguesía, artesanos, campesinos, siervos de la gleba cuyas aspiraciones de política y libertad,

igualdad social, mejores condiciones de vida y supresión de prestaciones a los señores nobles y obispos. Los que además cargaban con el aumento impositivo que el Rey había aplicado en su participación en la guerra por la independencia de las colonias inglesas en América del Norte. El mercantilismo en práctica, trababa la libertad de producción y de comercio. La industria nacional padecía la competencia de las importaciones de una Inglaterra iniciada en la Revolución Industrial.

En este contexto el llamado Antiguo Régimen entró en recesión económica (pérdidas de las cosechas desde 1787 a 1789), crisis agrícola (por el aumento de los precios de los cereales) que derivó en una vasta hambruna. Sumado a una monarquía absolutista legitimada en la teoría del derecho divino de los reyes, encabezado por dos figuras antipopulares como fueron Luis XVI (Borbón) y María Antonieta. Las prerrogativas de clase de la nobleza y el clero planteaban, entre otras cosas la exención en el pago de tributos y el monopolio de los cargos de la Administración, en un contexto social donde el noventa y cinco por ciento de la población pertenecía al Tercer Estado. El problema fundamental residía en que determinadas características del medioevo todavía gozaban de buena salud: tanto la primogenitura, el maestrazgo, los tributos de la sociedad feudal y la idea de una religión de estado con ministros privilegiados permanecían como instituciones propias, y parecía, inamovibles.

En un contexto tan complejo y con una desigualdad más que visible, era evidente que se encaminaban a un destino manifiesto.

Mientras el espíritu humano duda todavía y, detenido en las antiguas vías, se esfuerza ya por abandonarlas, el pueblo francés rompiendo de un tirón el lazo de los recuerdos, pisoteando sus viejos usos, repudiando sus antiguas costumbres, escapando violentamente a las tradiciones de familia, a las opiniones de clase, al espíritu de provincia, a los prejuicios de la nación, al imperio de las creencias proclama que la verdad es sólo una, que no puede ser alterada por el tiempo o por el lugar, que no es relativa sino absoluta, que hay que buscarla en el

---

<sup>45</sup> Rousseau, Jean Jacques, *Proyecto de Constitución para Córcega. Consideraciones sobre el Gobierno de Polonia y su proyecto de reforma*, España, Editorial Tecnos, 1998, pág. 29.

<sup>46</sup> *Ibidem*. pág. 67.

fondo de las cosas sin preocuparse de la forma, y que todo hombre puede descubrirla y debe someterse a ella (Tocqueville, 2018, p. 400)

Según Tocqueville este parece ser el inicio de todo lo que vendrá. El itinerario de la Revolución Francesa es arduo y presenta una variedad de escollos tal, que aún al día de hoy se siguen analizando. No es nuestra pretensión resolver esos conflictos, sino hacer un relato que nos lleve hasta la Constitución de 1795 como hito final, a pesar que reconocemos que este proceso continuará su marcha.

El 5 de mayo de 1789 Luis XVI convoca a los Estados Generales<sup>47</sup>, convocatoria que el 20 de junio será rechazada por el Tercer Estado<sup>48</sup> y se conformará la Asamblea Nacional, cuyos representantes del Tercer Estado se reúnen en el frontón cubierto que servía para jugar a la pelota y juran solemnemente no separarse hasta dotar a Francia de una constitución (a este hecho se lo conoce como el Juramento del Juego de Pelota). El 14 de julio, como un hecho simbólico se procede a tomar la Bastilla, la cárcel donde el rey encerraba a aquellos que resultaban contrarios al régimen (siempre se aclara que al momento en que se invade la Bastilla y luego se la incendia, se encontraba vacía).

<sup>47</sup> Bajo el Antiguo Régimen, la población francesa se dividía en tres órdenes o estamentos: Clero, Nobleza y Tercer Estado (*tiers*) o Estado Llano. Esta denominación proviene de los llamados Estados Generales, asambleas convocadas por el Rey y conformadas por los tres órdenes. Se parte de la premisa que cada estamento cuenta con un único voto.

<sup>48</sup> Cuando se hace referencia al Tercer Estado no debemos confundirlo con lo que hoy denominamos clases medias, con aquello que significaba para el pueblo francés en 1780. Esa "clase media" que conformaba el Tercer Estado se encontraba situada entre la aristocracia y el pueblo, pero incluía también elementos que no eran naturales a ella. Tanto los ricos comerciantes, banqueros, industriales, literatos, como el propietario de tierras y el campesino, el artesano. Lo que implicaba que sus formas en torno a opiniones, juicios, creencias y espíritu nacional eran comprendidos de forma singular.

La Asamblea Nacional se declara soberana y advierte que debe abordar de manera urgente reformas en tres sectores indispensables: el área fiscal, el área administrativa y tomar las medidas necesarias para solucionar las ambigüedades que se daban entre la legislación de agosto y el régimen feudal que aún imperaba en Francia.

En cuanto a la reforma fiscal se impuso que la nobleza, el clero y otras facciones que hasta ese momento gozaban de inmunidad fiscal, procedieran a pagar una parte proporcional de los impuestos directos con efecto retroactivo a junio de 1789, aunque tardó más de un año en implementarse. La reforma fiscal implicó un aumento considerable de la carga tributaria sobre la población, sobre todo para los agricultores arrendatarios, pero fue mucho más sentida por aquellos que nunca habían aportado al erario público.

El 26 de agosto de 1789 se sancionará la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano que en su artículo 6 deja en claro que todos los ciudadanos o sus representantes deben contribuir a la sanción de las leyes como expresión de la voluntad general. Dentro de tal esquema los artículos 13 y 14 norman que *"Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común; ésta debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, proporcionalmente a su capacidad. (13)*

*Los ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o a través de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su prorata, su base, su recaudación y su duración. (14)"*<sup>49</sup>

El 13 de septiembre de 1791 Luis XVI jura la Constitución elaborada por la Asamblea, luego de haber intentado huir hacia Viena. En el Título III (Los Poderes Públicos) Capítulo III:

<sup>49</sup> Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano 11 decretados por la Asamblea Nacional en las sesiones de los días 20, 21, 22, 23, 24 y 26 de agosto y 1 de octubre de 1789, aceptados por el Rey el 5 de octubre, FCE, 1995, pág. 11 y sigts. 1996

Del ejercicio del Poder Legislativo, nace la Asamblea Nacional Legislativa. En la Sección Primera acerca de los poderes y funciones del órgano, el artículo primero dispone

La Constitución delega exclusivamente en el Cuerpo legislativo los poderes y funciones siguientes: (...) 3° *Establecer las contribuciones públicas, determinar la naturaleza, cuota, duración y modo de percepción; 4° Hacer el reparto de la contribución directa entre los departamentos del reino, supervisar el empleo de cualquier renta pública y obligar a dar cuenta de ello...*<sup>50</sup>

El Título V (De las Contribuciones Públicas), en su artículo primero dispone que las contribuciones públicas serán debatidas y sancionadas anualmente por el Cuerpo legislativo y su plazo de duración dependerá de lo estipulado por este cuerpo.

El 22 de septiembre de 1792 se instaura el año I de la República Francesa<sup>51</sup>, el 24 de junio de 1793 se adopta una Declaración de los Derechos y Deberes del Ciudadano para esta nueva República por la Convención del 24 de junio de 1794. En los artículos XII y XIII se receptarán lo dichos de Robespierre al momento del debate en materia tributaria que a continuación se transcriben

*Habláis también de los impuestos para establecer el principio incontestable de que no puede emanar sino de la voluntad del pueblo o de sus representantes; pero olvidáis consagrar el principio de progresividad: Ahora bien. En materia de contribuciones públicas ¿existe algún principio más evidente anclado en la naturaleza de las cosas y en la justicia eterna que el que impone a los ciudadanos la obligación de contribuir a los gastos públicos progresivamente, según la magnitud de su fortuna, es decir, según las ventajas que obtiene de la sociedad? Os propongo consignar un artículo concebido en los siguientes términos: Los ciudadanos cuyas rentas no excedan lo que precisan para su subsistencia deben estar exentos de contribuir a los gastos públicos; los demás deben*

*soportarlo progresivamente, según la magnitud de su fortuna.*"<sup>52</sup>

El 9 de Termidor, conforme al nuevo calendario de la República Francesa (28 de julio de 1794) se ejecuta a Robespierre, se clausura el club de los jacobinos y se convoca a una nueva Convención.

El 5 de fructidor del año III la Convención adopta la Nueva Constitución por la Convención, proclamada 1er Vendimiario del año III (23 de septiembre de 1795). Esta constitución se apoya sobre los fundamentos que hasta ahora hemos tratado. El Artículo XXVII establece que "*Nadie debe pagar más contribución que la que haya sido libremente determinada mediante voto de los representantes de la nación*"<sup>53</sup>.

El cuerpo legislativo se encuentra compuesto por dos Consejos: El Consejo de los Quinientos y el Consejo de los Ancianos. El primero de ellos indica directamente su composición, el segundo cuenta con doscientos cincuenta miembros. Son representantes de la Nación toda, con mandato libre. Se renuevan anualmente en su tercera parte y ambos consejos residen siempre en el mismo municipio.

El Consejo de los Quinientos tiene a su cargo exclusivamente las propuestas de ley a la que se denomina resolución.

El Consejo de los Ancianos es el único que puede transformar una resolución en ley. Las propuestas de la ley (resoluciones) que efectúa el Consejo de los Quinientos, se comprenden de manera integral, es decir que el Consejo de Ancianos no puede rechazar parte del articulado, debe rechazarlo en conjunto o aprobarlo de manera integral.

En cuanto a las finanzas se establece que las contribuciones públicas se debaten y establecen anualmente por el Cuerpo Legislativo, como competencia exclusiva. Estos gravámenes subsisten un año, si se pretende que vayan más allá en el tiempo deben ser expresamente renovadas.

---

<sup>50</sup> Constitución Francesa 1791.

<sup>51</sup> El 21 de enero de 1793 el Rey Luis XVI es condenado y ejecutado.

---

<sup>52</sup> Zizek Slavoj, *Robespierre. Virtud y Terror*. España. Editorial Akal, 2010, pág. 156.

<sup>53</sup> Constitución de Francia de 1795.

Deviene facultad del Cuerpo Legislativo crear los tipos de contribución que considere, pero anualmente debe imponer una contribución territorial y una imposición personal. Estas contribuciones se reparten entre todos los contribuyentes en razón de sus facultades. Asimismo corresponde al Cuerpo Legislativo el derecho de regular la fabricación y emisión de la moneda y fijar su valor.

Hemos reproducido de manera sintética los hechos que rodearon a la sanción de dos Declaraciones de Derechos y Deberes y dos Constituciones. Resulta por demás interesante observar el contexto filosófico político que articularon algunos pensadores en torno a este fenómeno.

Nos detendremos en primer término en quien fuera el Abad Emanuel Joseph Sieyès, quien se hizo conocido por un panfleto que escribió bajo el nombre "¿Qué es el Tercer Estado?" Conforme él mismo lo describe, el Tercer Estado ha sido un orden común no privilegiado, pero tampoco libre ya que se encontraban subordinados a la nobleza, a la aristocracia y al clero. El lugar asignado a aquel estamento implicaba su conformación por personas de distinto origen y pertenencia.

Este autor articula una fuente de legitimidad para gobernar que, en primer lugar no se encuentre en una divinidad, y en segundo término no descansa sobre clases privilegiadas.

El camino trazado parte de dos instancias: la soberanía como un todo indivisible depositada en la Nación, a quien se le atribuye el origen del poder y la eliminación de la existencia de cualquier otra entidad que pretenda atribuirse poder. Cuando describe este segundo carácter plantea la idea de la nación soberana como ente abstracto que necesita mandatarios que ejerzan el derecho en nombre de la Nación. Ello sentará las bases del sistema representativo.

Rousseau nos planteaba en *El contrato social* la imposibilidad de representar la voluntad general. Sieyès hará de la voluntad general, la voluntad del todo, transformándola en una voluntad convenida, que no es otra que la voluntad de la mayoría. Ello traerá por consecuencia la existencia de representantes cuya legitimidad proviene de la mayoría del

pueblo, pero que actúa en nombre del todo, de toda la Nación. Todas las voluntades particulares en la voluntad nacional son ejercidas a través del órgano legislativo.

Entre sus escritos políticos nos interesa destacar, en primer lugar sus dichos en *Consideraciones sobre los medios de ejecución de los cuales los representantes de Francia podrán disponer en 1789*. Se trata ni más ni menos que las funciones de aquellos que pretendan ejecutar las normas a emanar de la Asamblea soberana. Por ello les explica "*La comunidad que decide dar más confianza a sus mandatarios les otorga poder a efectos de que se reúnan, deliberen y se pongan de acuerdo a fin de que quieran en común, y entonces, en vez de simples votos, tiene verdaderos representantes; pero notemos (...) que la misión dada a los representantes no puede ser nunca una enajenación. Esta misión es libre, constantemente revocable y limitada, según la voluntad de los electores, tanto por el tiempo como por la naturaleza de los asuntos*"<sup>54</sup>

Al caer el régimen de Robespierre, se presenta la necesidad de establecer una Constitución que reemplace la Declaración de Derechos y Deberes del Ciudadano dada en el año 1793. En este marco nuestro pensador escribe un estudio preliminar: Preliminar de la Constitución. Reconocimiento y expresión razonada de los derechos del hombre y el ciudadano. La propuesta a su Artículo XXVII sugiere que no deberán pagarse contribuciones si estas no han sido consentidas libremente por aquellos que representan a la Nación. Las motivaciones que lo llevan a tal conclusión surgen de sus propias palabras

"...la sociedad no debilita, no reduce los medios particulares que cada individuo aporta a la asociación para su utilidad privada; por lo contrario, los agranda, los multiplica en virtud de un desarrollo mayor de sus facultades morales y físicas, los aumenta también gracias al concurso inapreciable de las obras y los servicios públicos: de modo que cuando el

<sup>54</sup> Sieyès, Joseph-Emmanuel, *Escritos políticos de Sieyes*, México, Fondo de Cultura Económica, 2013. pág. 69.

*ciudadano paga una contribución a la cosa pública, lo que hace no es sino una suerte de restitución...*"<sup>55</sup>

#### IV. Conclusión

A lo largo de estas páginas hemos desarrollado el devenir histórico que han tenido tres Estados, que en sus años de formación y con respecto al principio de reserva de ley, lo adoptaron fundamentados en la división funcional del poder como garantía de la libertad. Leímos a Montesquieu que observaba la necesidad de afianzar la libertad en base a un poder público que en su actuar no avasallara la libertad. Observa en la Inglaterra post Revolución Gloriosa que la Constitución Inglesa ha conseguido un mecanismo conforme el cual el poder podría controlar al poder, lo que se basa en la existencia de tres órganos: legislativo, ejecutivo y judicial. Considera al órgano legislativo el representante de la voluntad del pueblo, y en ese sentido garantiza el principio de reserva de ley en materia tributaria, por el sólo hecho de tornar modélico el régimen inglés.

La teoría que justificaba el derecho divino de los reyes había otorgado carácter divino de la autoridad del rey pero sin comprender, del todo, cómo se producía tal transmutación. Por eso, la soberanía del pueblo, cuando destaca su esencia popular como fuente de autoridad, se estructuraba sobre hipotéticos actos del pasado y del presente, que devenían casi tan imposibles de comprobar como los actos de Dios. Por eso, el existir de aquello que denominamos "pueblo", como actor competente para actuar otorgar funciones, definir y limitar un gobierno que no existía previamente, demandaba una interrupción del escepticismo. Pero el impedimento de una evidencia empírica es una característica ineludible de las ficciones políticas.

Francia lo demuestra en la Constitución de 1795 cuando compone un cuerpo legislativo bicameral donde ambos consejos intervienen activamente en hacer la ley que establece

contribuciones, como competencia exclusiva. Pero será El Federalista y la Constitución de los Estados Unidos de América el que autoriza a una función del gobierno a ejercer cierto predominio activo sobre otra función para no transigir y contrapesar su poder sobre bases de control y equilibrio.

*"Por otra parte, la Constitución establece un sistema de controles y equilibrios entre estos poderes concediéndoles cierta medida de influencia activa sobre cada uno de ellos: el Presidente puede influir en el Congreso a través de su poder de veto, un poder del Congreso (el Senado) puede controlar al Presidente en el ejercicio de sus poderes de nombramiento y de elaboración de tratados, el poder judicial puede controlar activamente al Congreso a través de una revisión judicial. Además, no hay prácticamente ninguna diferenciación funcional entre el Senado y la Cámara de Representantes y las relaciones entre ambas cámaras se acercan a un puro equilibrio de poder"*<sup>56</sup>.

Madison subrayó la innecesidad de un cuerpo externo de intervención, como un guardián de la constitución. Se debía tratar de un sistema endógeno de limitación del poder. La estructura interna del gobierno era tal que cada rama podía ser controlada por otra rama, es decir, por una autoridad situada en el mismo nivel constitucional.

En segundo lugar, Madison señaló que su esquema hacía uso de una motivación invariable entre quienes ejercían el poder.

*"Pero la gran seguridad contra una concentración gradual de los diversos poderes [es decir, funciones] en el mismo departamento consiste en dar a los que administran cada departamento los medios constitucionales necesarios y los motivos personales para resistir las invasiones de los otros. La provisión para la defensa debe, en este, como en todos los demás casos, hacerse*

---

<sup>55</sup> *Ibidem.* pág. 179.

---

<sup>56</sup> Manin, Bernard, "Checks, balances and boundaries: the separation of powers in the constitutional debate of 1787", en *The invention the modern republic*, Universidad de Cambridge (DOI) Bincamaria Fontane, Universidad de Lausana – Suiza, 1994, pág. 46/47.

*proporcional al peligro de ataque. La ambición debe hacerse para contrarrestar la ambición*<sup>57</sup>

Conforme lo hasta aquí desarrollado, hemos tratado de dejar en claro que la división de las competencias del poder fue posible gracias a la existencia de la representación, que habilitó la existencia de cuerpos colegiados que se corporizaron, ante la desincorporación del modelo absolutista. Elegimos concluir este trabajo con frases que no nos pertenecen, pero no permiten cerrar ordenadamente todo aquello que quisimos expresar.

Una parte de la inteligencia de la Revolución Francesa fue posible gracias a la lectura crítica de publicistas que habían hecho de ella una clave heurística, como Guizot o Tocqueville. Pero el interés por Inglaterra en el primero y por los Estados Unidos en el segundo se reveló insuficientemente. Furet compara la Revolución francesa con la Inglesa y la estadounidense a fin de reconstruir su doble originalidad: la experiencia francesa se hizo al mismo tiempo en contra de la historia y de la religión, es decir, en contra de la monarquía y de la iglesia. Por eso fue prisionera de una crisis de legitimidad.

Para Furet, *“... la perdurabilidad de esta crisis - se extendió casi un siglo, a diferencia de la experiencia inglesa o la estadounidense, que se resolvieron con la creación de un dispositivo institucional ensamblado en poco tiempo - significó la coexistencia de un conflicto acerca de las formas del estado, que volvía inevitables las revoluciones, con un consenso en torno a la estructura del estado centralizado, que les facilitaba.”*<sup>58</sup>

---

<sup>57</sup> *Ibidem*, pág. 29.

<sup>58</sup> Furet, Francois, Posfacio - “Epitafio para la idea de revolución de Darío Roldan”, en *La Revolución francesa en debate. De la utopía liberadora al desencanto de las democracias contemporáneas*, Editorial Siglo XXI, Buenos Aires, 2016, pág. 16.

## ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES INICIATIVA PARLAMENTARIA

Pablo José María Revilla

### I. Introducción

Es un concepto arraigado en nuestro derecho constitucional, y en la doctrina y jurisprudencia que lo aplica, que la prestación tributaria *contributiva*, esto es, la obligación de dar o pagar una suma de dinero al Estado con carácter coactivo, debe nacer de una ley formal, es decir, de una ley que ha seguido los procedimientos constitucionales exigidos para su regular sanción, promulgación y publicación.

Ahora bien ¿qué sucede con las prestaciones tributarias *no contributivas* esto es, aquellas que no se traducen en una entrega de una suma de dinero? Se trata en estos casos de una obligación de hacer o no hacer, también impuesta por el Estado con carácter coactivo, cuya importancia es creciente. Pretendo realizar un estudio sobre la exigencia del principio de reserva de ley en estos casos, para lo cual me concentraré:

la creación de obligaciones tributarias formales,

- a) la implementación de regímenes de retención, percepción e información,
- b) la obligación de soportar retenciones, percepciones o pago a cuenta del tributo.

Una vez delimitado el alcance del principio de reserva de ley, me referiré a la exigencia de la iniciativa de la Cámara de la Diputados en los proyectos sobre contribuciones, que establece el art. 52 de la Constitución Nacional.

### II. Principio de reserva de ley

El poder de *imperium* del Estado en materia tributaria, que se manifiesta como su facultad de detraer coactivamente una porción de la riqueza de los particulares con la finalidad de cumplir los fines estatales, ha encontrado históricamente dos límites: la capacidad contributiva y la ley formal.

Mientras la primera apunta a garantizar la aptitud del individuo para ser llamado a

contribuir al sostenimiento del gasto público, la segunda busca preservar la riqueza individual, limitando las intervenciones estatales por vía tributaria al cumplimiento de un requisito específico: la ley formal. Únicamente por medio de esa ley formal es que el Estado puede crear o modificar tributos.

Esta materia constituyó la tesis doctoral de José Casás y motivó posteriormente su obra “Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria”<sup>1</sup>.

El principio de reserva de ley se vincula con el principio de legalidad que rige toda actuación estatal. Explica nuestra Corte Suprema: “La regla según la cual es inválido privar a alguien de lo que la ley no prohíbe, ha sido consagrada en beneficio de los particulares (art. 19 de la Constitución Nacional); no de los poderes públicos. Estos, para actuar legítimamente, requieren de una norma de habilitación; para los primeros, basta la inexistencia de una prohibición” (Fallos: 318:1967, entre otros).

La necesidad de una norma de habilitación para que el Estado pueda actuar busca asegurar, como se explica en el citado precedente, los beneficios de la libertad. Por ello, puede hablarse de un “Estado de Derecho”, esto es, un Estado sujeto al derecho, que únicamente puede intervenir cuando existe una norma jurídica que lo habilita a hacerlo y en las condiciones que ella determina.

Ello se expresa, también, en la necesaria motivación que debe tener el acto administrativo -máxime el dictado en ejercicio de facultades discrecionales- lo que representa una elemental condición para la real vigencia del principio de legalidad en la actuación de los órganos administrativos, presupuesto ineludible

<sup>1</sup> Casás, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Editorial Ad Hoc, 1º edición, agosto 2002.

del estado de derecho y del sistema republicano de gobierno<sup>2</sup>.

En última instancia, estos permisos para actuar -estas "habilitaciones"- están contenidas en la Constitución Nacional y, a partir de allí, se incardinan las leyes, decretos, resoluciones, etc. que delimitan la competencia del órgano administrativo para tomar la decisión que la norma prevé para el caso.

La "forma" que debe revestir esa habilitación para actuar se acentúa en lo relativo a la creación y modificación de los tributos. El Estado únicamente está habilitado para crear o modificar tributos mediante una ley formal, a partir de lo cual se deriva el nombre del principio de "reserva de ley"<sup>3</sup>.

"Reserva de ley" significa, entonces que, de la totalidad del ordenamiento jurídico, una parte, una parcela, ha sido diferida o reservada para su regulación únicamente mediante una ley formal. En nuestra Constitución, esta reserva de ley se encuentra redactada de manera positiva (arts. 4º, 9º, 52 y 75 -incs. 1º y 2º- de la CN), negativa (art. 99, inc. 3º, de la CN), y positivo-negativa (art. 17 de la CN)<sup>4</sup>.

La formulación positiva del principio de reserva de ley, al emplear los verbos "imponer" (arts. 4º, 17 y 75, inc. 2º, CN) y "establecer" (art. 75, inc. 2º, CN) las contribuciones como facultad exclusiva del Congreso, no deja resquicio para disociar entre la facultad de "crear" el tributo y la de "definir" de sus elementos estructurales<sup>5</sup>.

---

<sup>2</sup> Fallos: 327:4943.

<sup>3</sup> Explica Jarach: "El primer principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional, lo que podríamos llamar la 'partida de nacimiento' del Derecho Tributario, es el principio de legalidad, principio análogo al que rige en el Derecho Penal -si bien sus fundamentos son tal vez distintos- llamado también principio de reserva de ley." (Jarach, Dino, *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Ediciones Cima, 1980, p. 75).

<sup>4</sup> Casás, José Osvaldo: *Estudio preliminar sobre los aspectos introductorios al principio de reserva de ley en materia tributaria (Denominación del Principio. Fundamentos. Sistemas)*, en *Estudios de Derecho Constitucional tributario en homenaje al Dr. Juan Carlos Luqui*, coordinado por Horacio A. García Belsunce, Buenos Aires, Depalma, 1994, p. 111/216.

<sup>5</sup> Dino Jarach, op. cit., p. 80

Por ello, el sistema argentino de reserva de ley debe ser calificado como ortodoxo, rígido o absoluto<sup>6</sup>, a diferencia de otros sistemas en los cuales es suficiente que el legislador implemente el tributo y defina alguno de sus elementos esenciales (generalmente, hecho imponible y sujetos), pudiendo delegar la definición de los restantes elementos estructurales en el Poder Ejecutivo<sup>7</sup>.

Esto no es posible en nuestro diseño constitucional y tal imposibilidad adquiere particular relevancia al estudiar la delegación legislativa en materia tributaria, aspecto que excede el alcance de este trabajo y para lo cual remito al capítulo elaborado por los Dres. Juan José Albornoz y María Belén Castagnini.

### III. Extensión del principio de reserva de ley respecto de la obligación tributaria formal

La jurisprudencia de nuestro máximo Tribunal diferencia la función de crear el tributo -conferida a la rama legislativa- de la tarea de recaudarlo, al indicar que "*al tratar la creación, el manejo y la inversión del tesoro público, el constituyente confió al órgano más íntimo del país -según las palabras de Alberdi- la potestad de crear los recursos y votar los gastos públicos, en tanto que le confirió al Poder Ejecutivo la de recaudar y emplear aquellos recursos en los gastos designados*"<sup>8</sup>.

El poder de manejar el tesoro público le ha sido reservado al Poder Legislativo en todas sus facetas, tanto en lo relativo a la creación y definición de los tributos (art. 75, incs. 1º y 2º, CN), la fijación de los gastos y el cálculo de los recursos de la administración nacional, así como la aprobación o el rechazo de la cuenta de inversión (art. 75, inc. 8º, CN), las operaciones de crédito público (art. 75, incs. 4º y 7º, CN), la fijación del valor de la moneda (art. 75, inc. 11, CN), disponer el uso y de la enajenación de las

---

<sup>6</sup> Casás, José Osvaldo, en *Estudio preliminar sobre los aspectos introductorios al principio de reserva de ley en materia tributaria (Denominación del Principio. Fundamentos. Sistemas)*, op. cit.

<sup>7</sup> Sistemas caracterizados como atenuados, flexibles o relativos, que son los que imperan en Italia y España

<sup>8</sup> Fallos: 321:2683, entre otros.

tierras de propiedad nacional (art. 75, inc. 5º, CN), etc.

Por el contrario, entre otras tareas, al Ejecutivo le ha sido encomendada la función de “recaudar” esos tributos y ejecutar esos gastos presupuestados (art. 99, inc. 10, y art. 100, inc. 7º, CN), con posterior rendición de cuentas al Congreso.

Para cumplir su misión constitucional de recaudar, el Poder Ejecutivo puede válidamente colocar, en cabeza de los contribuyentes, una serie de obligaciones de hacer, no hacer o soportar vinculadas con su obligación de pago, tales como inscribirse, presentar declaraciones juradas, emplear determinados registros, etc., todo lo cual facilita las tareas de verificación y fiscalización que realiza el organismo recaudador.

La doctrina denomina a estas obligaciones como “deberes” u “obligaciones formales”<sup>9</sup>, en oposición al deber de pago, al que se lo califica como “deber material” u “obligación tributaria sustantiva”, entre otras denominaciones.

Bajo esta distinción, pienso que los deberes formales, que no derivan en una prestación contributiva, permanecen ajenos a la exigencia de reserva de ley contenida en los arts. 4º, 17, 52 y 75, y pueden ser implementados por el Poder Ejecutivo en cumplimiento del mandato constitucional de recaudar (art. 99, inc. 10, y art. 100, inc. 7º, CN).

Así lo sostuvo nuestra Corte Suprema en Fallos: 334:1437, en el cual se reconocieron las facultades del organismo recaudador para fijar el término dentro del cual la reorganización societaria debía ser comunicada, según las facultades que otorgadas a la AFIP por el art. 77 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1997). Especificó el Tribunal que: “A la luz de la redacción empleada por la ley 11.683, no puede pasar inadvertido que los tributos no sólo están ‘regidos’ por las leyes formales que los crean y fijan sus elementos esenciales, sino también por una pléyade de normas de rango infralegal que integran el conjunto de disposiciones imperativas que instituyen y regulan su funcionamiento y que poseen la

*misma eficacia que las primeras, en tanto respeten su espíritu (Fallos: 281: 170; 304:438)”*.

Lógicamente, estos deberes formales deberán ser razonables, no alterar la sustancia de la obligación tributaria establecida por ley ni introducir restricciones ajenas a su espíritu. En tal sentido, la Corte entendió que la inscripción de los interesados en un “Padrón de Productores Primarios” -según lo ordenaban dos resoluciones generales del organismo recaudador provincial- a los fines de gozar de la exención prevista para ellos en el Código Fiscal no vulneraba el principio de reserva de ley, sino que se trataba de los reglamentos expedidos para la mejor ejecución de las leyes, que no contrariaban los fines ni el sentido de la franquicia creada por el legislador<sup>10</sup>.

Bajo este prisma, creo necesario resaltar que el margen de discrecionalidad con el que cuenta el Poder Ejecutivo para establecer esos deberes formales no es ajeno al orden jurídico, sino que deberá modularse entre las alternativas que fija la ley y los principios generales. Como enseña Rubén Asorey<sup>11</sup>, las facultades discrecionales de los entes administrativos solo pueden resultar como consecuencia de haber sido llamados expresamente por la ley, que ha configurado una potestad y la ha atribuido a la Administración con ese carácter, presentándose así, en toda ocasión, como libertad de apreciación “legal”, jamás extralegal o autónoma.

Puede consultarse un estudio detallado sobre el alcance de esta discrecionalidad en los procedimientos de recaudación en el enjundioso trabajo de Alberto Tarsitano titulado “Procedimientos administrativos de recaudación tributaria. Discrecionalidad y prerrogativas”<sup>12</sup>.

<sup>10</sup> CSJ 1220/2020/RH1, “Pilagá S.A. c/ Provincia de Formosa s/ sumario”, sentencia del 30/4/2024.

<sup>11</sup> Asorey, Rubén O., *Protección constitucional de los contribuyentes frente a la arbitrariedad de la administración tributaria*, en *Protección constitucional de los contribuyentes*, R.O. Asorey (dir), Madrid, Ediciones de la Universidad Católica Argentina-Marcial Pons, año 2000, pg. 31.

<sup>12</sup> Publicado en *Derecho Procesal Administrativo*, Juan Carlos Cassagne (dir.), Buenos Aires, Ed.

<sup>9</sup> García de Enterría, *Curso de Derecho Administrativo*, Madrid, Civitas, 1986, vol. II, pg. 112.

#### IV. Reserva de ley y regímenes de retención o percepción

Respecto de los agentes de retención o percepción, en Fallos: 327:1753 se señaló que un agente de percepción es un sujeto sobre quien recae un deber *no contributivo*, consistente en adicionar al precio final de los bienes que venda o de los servicios que preste, una suma dispuesta por el Fisco, a título de “percepción”, que debe ser conjuntamente cobrada a sus clientes y, en la oportunidad establecida, ha de ser debidamente informada e ingresada a las arcas fiscales<sup>13</sup>. Por su parte, en Fallos: 308:442 se dejó en claro que el agente de retención o percepción no integra la relación jurídica tributaria sustancial.

Por tratarse de un deber *no contributivo* el que se impone al agente de retención o percepción, en principio no sería exigible que se cumpla con el principio de reserva de ley. Sin embargo, en nuestra legislación los agentes de retención y percepción son responsables solidarios por el tributo mal retenido o percibido.

Como señala Casás<sup>14</sup>, en esa hipótesis se verifica una ampliación de la esfera subjetiva del polo pasivo de la relación jurídica obligacional, que torna necesaria la ley formal para la designación de esos agentes, toda vez que la obligación formal de retener o percibir -no contributiva- muta en una obligación material de pagar con su propio patrimonio la retención o percepción no practicada -contributiva-, si bien con derecho a reembolso<sup>15</sup>.

Indica Anahí Pérez respecto de estos agentes de retención o percepción: “Y que no sea el realizador del hecho imponible nos indica ya que existirá una razón diferente a la capacidad

*contributiva para obligarlo y que, a diferencia del contribuyente, este sujeto sí deberá estar mencionado en la ley puesto que no lo encontraremos verificando la hipótesis de incidencia y, a mayor abundamiento, es de toda justicia que si alguien va a resultar obligado al ingreso de la deuda de otro (y que en ciertos supuestos incluso afrontará con su propio patrimonio) lo sea en virtud de la ley”<sup>16</sup>.*

En esos términos, es cuestionable la constitucionalidad del art. 22 de la ley 11.683 en cuanto establece: “La percepción de los tributos se hará en la misma fuente cuando así lo establezcan las leyes impositivas y cuando la AFIP, por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción”.

Tal redacción ha merecido el rechazo de las III Jornadas Rioplatenses de Tributación (AAEF-IUET), en las cuales se sostuvo que la ley debe establecer los criterios y requisitos para que la Administración designe agentes de retención o percepción, no debiendo dejarlo liberado a la mera “conveniencia” que determine el organismo recaudador.

Sin embargo, pienso que no es necesaria una ley formal para designar sujetos pasibles de retención o percepción.

Tanto la retención cuanto la percepción son meros pagos a cuenta de un tributo ya creado<sup>17</sup>, en forma tal que su exigencia no implica la creación de una nueva carga tributaria o el incremento de una preexistente. Nuevamente, se trata de un mero mecanismo de recaudación, tarea constitucional encomendada al Ejecutivo (art. 99, inc. 10, CN y art. 7º, pto. 6, del decreto 618/97, que faculta a la AFIP a establecerlos)<sup>18</sup>,

---

Hammurabi, 1º edición, año 2004, volumen II, pg. 1431.

<sup>13</sup> Ver también Fallos: 335:239.

<sup>14</sup> Casás, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, op. cit, pg. 622.

<sup>15</sup> Ver el voto del Dr. Casás en “*Minera IRL Patagonia SA c/ GCBA s/ amparo*”, TSJ CABA, sentencia del 12/11/2014.

---

<sup>16</sup> Pérez, Anahí, *Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, comentado*. Coordinación general de Juan José Albornoz; dirigido por Fabiana H. Schafrik. Buenos Aires, Editorial Jusbaire, 1º ed., año 2023 pg. 133.

<sup>17</sup> Fallos: 306:1970 y 308:442.

<sup>18</sup> En idéntico sentido, puede verse CAF 647/2015, “*LDC Argentina*”, CNACAF, Sala IV, sentencia del 5/2/2019, en el cual se debatía la resolución general (AFIP) 3.577, que había establecido un régimen de percepción en el impuesto a las ganancias aplicable a determinadas operaciones de exportación definitiva para consumo. El 5/2/2019 la CSJN

por lo cual no es necesaria una ley formal para su implementación.

No desconozco las falencias que presentan ciertos regímenes en los cuales el importe retenido o percibido supera holgadamente la obligación tributaria final, generando constantes saldos a favor del contribuyente, pero ello será objeto de otras tachas constitucionales distintas de la violación del principio de reserva de ley<sup>19</sup>.

## V. Reserva de ley y regímenes de información

Siguiendo a la ley general tributaria española, puede definirse a los agentes de información como sujetos o entes obligados a proporcionar a la administración tributaria toda clase de datos, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria, relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas<sup>20</sup>.

Estos agentes no están obligados a realizar una prestación contributiva. Tal deber constituye una “carga pública” en los términos del art. 17 de la Constitución Nacional<sup>21</sup>, que también requiere de ley formal, pero a diferencia de las prestaciones contributivas, no necesita inicio en Cámara de Diputados como lo impone el art. 52 CN.

Así se ha sostenido en Fallos: 295:87, al caracterizar la carga pública como “...obligatoria e impuesta por acto unilateral del Estado, complementada con otros caracteres que la definen: expresa disposición legal, determinación, certeza, alcance igualitario, gratuidad y el de responder a un fin de interés

---

desestimó el recurso extraordinario interpuesto contra dicha sentencia por la actora, invocando el art. 280 CPCCN.

<sup>19</sup> Ver Schafrik, Fabiana, “El impacto de los sistemas de recaudación en el derecho tributario local”; en Revista DECONOMI, Año II, Nº 1. <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/revista-deconomi/articulos/Ed-0003-N04-Schafrik.pdf>

<sup>20</sup> Ley 58/2003, art. 93 y sgtes.

<sup>21</sup> El cual establece, en lo que ahora interesa: “Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley”.

público” (en el caso, la Corte entendió que esos requisitos estaban cumplidos con el decreto-ley 4805/63).

En esta línea, la justicia federal declaró la inconstitucionalidad de la resolución general (AFIP) 4.838 y del art. 7º, inc. 6), del decreto 618/97, por no existir ley formal que establezca que los “asesores fiscales” (definidos en ese reglamento, cfr. art. 6º, inc. b.) tienen la carga pública de informar las planificaciones fiscales nacionales e internacionales de sus clientes<sup>22</sup>.

## VI. Reserva de ley e iniciativa parlamentaria

La reserva de ley es un requisito constitucional compartido por el derecho tributario y el penal. En efecto, por aplicación del art. 18 de la CN, nuestro máximo Tribunal entiende que la exigencia constitucional de que la conducta y la sanción se encuentren previstas en una ley formal, pone en cabeza exclusiva del poder legislativo la determinación de cuáles son los intereses que deben ser protegidos mediante la amenaza penal del ataque que representan determinadas acciones, y en qué medida debe expresarse esa amenaza para garantizar una protección suficiente<sup>23</sup>.

Ahora bien, a diferencia del derecho penal, en materia tributaria el principio de reserva de ley agrega un requisito adicional contenido en el art. 52 CN: la iniciativa de la Cámara de Diputados para las contribuciones “de sangre” y “de dinero”.

A partir de aquí, pueden formularse las siguientes preguntas:

1. El inicio en Cámara de Diputados ¿se exige para toda iniciativa parlamentaria que incidentalmente crea un tributo o modifica algún elemento estructural, o únicamente para aquellas que tiene por fin explícito tal creación o modificación tributaria?

---

<sup>22</sup> FLP 1136/2021, “Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires c/ AFIP s/impugnación de acto administrativo”, sentencia del Juzgado en lo Civil, Comercial y Contencioso Administrativo Federal de La Plata 4, Secretaría 10, sentencia del 22/04/22.

<sup>23</sup> Fallos: 312:1920.

2. El inicio en Cámara de Diputados ¿se exige únicamente para las iniciativas parlamentarias que *crean o incrementan* tributos o también para las que establecen *exenciones o mecanismos de reducción* del gravamen?

Respecto del primer interrogante, y frente a una previsión similar que contiene la Constitución de los Estados Unidos de América, la Suprema Corte de ese país consideró que la exigencia del inicio del proyecto en la Cámara de Representantes regía únicamente para aquellas leyes que tenían por propósito *directo y declarado* el de crear ingresos o fondos públicos para el servicio del gobierno<sup>24</sup>.

En consecuencia, entendió que la exigencia de inicio en la Cámara de Representantes no debe extenderse a aquellas iniciativas parlamentarias dirigidas a *otros propósitos* que, incidentalmente, crean tributos.

Tal postura fue receptada por nuestra Corte Suprema en "*Petrus S.A. de Minas c/Nación Argentina*"<sup>25</sup>, en la que se discutió una reforma al Código de Minería iniciada en el Senado, por la cual -entre otras modificaciones- se creaba una contribución del 8% a 12% del producto bruto de la explotación de hidrocarburos. Allí el Alto Tribunal sostuvo que "*la citada ley no puede definirse como de carácter impositivo desde que, por ser modificaciones del Código de Minería, forma parte del mismo*".

En la doctrina nacional las opiniones distan de ser pacíficas. Bidegain<sup>26</sup>, en línea con la jurisprudencia de la Suprema Corte de Estados Unidos, considera que la iniciativa de la Cámara de Diputados debe reducirse a los proyectos cuyo *objeto principal* sea el de crear, suprimir, disminuir, aumentar o de otro modo, modificar tributos. Los restantes proyectos, cuyo fin

principal sea otro y sólo *incidentalmente* incluyan medidas de carácter tributario como medio para perseguirlo, quedan fuera de esa limitación a la iniciativa parlamentaria de cualquiera de ambas Cámaras. En la posición contraria se ubica Joaquín V. González<sup>27</sup> al explicar que: "*el texto se refiere a los proyectos que se proponen levantar contribuciones o impuestos sobre toda la Nación, o sobre la Capital, como distrito legislativo federal, y a toda otra ley que, no llevando el propósito directo de crear impuestos, lo contenga implícitamente en sus cláusulas*".

Pienso que la distinción entre leyes que tienen por propósito *directo y declarado* crear contribuciones y aquellas que persiguen otro fin, pero *incidentalmente* crean tributos- no surge de la letra del art. 52 de nuestra CN, el cual expresa: "*A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas*". Una interpretación literal de este precepto conduce invariablemente a concluir que toda ley que trate sobre "*contribuciones*" -con propósito *directo o indirecto* de crearlas o modificar sus elementos estructurales- debe tener origen en la Cámara de Diputados.

En lo atinente al segundo interrogante, esto es, si el inicio en la Cámara de Diputados se exige únicamente para las iniciativas parlamentarias que *crean o incrementan* tributos o también para las que establecen *exenciones o mecanismos de reducción* del gravamen, en línea con mi razonamiento anterior respecto de una interpretación literal del art. 52 de la CN, pienso que no corresponde efectuar distinciones que el precepto no hace.

Pero además observo que la iniciativa parlamentaria conferida de manera peculiar y exclusiva a la Cámara de Diputados por el art. 52 de la CN, constituye un *mandato u obligación* constitucional irrenunciable e indisponible, sin que exista elemento alguno en nuestra Constitución que permita afirmar que, respecto para las iniciativas que establecen *exenciones o mecanismos de reducción* del

---

<sup>24</sup> En "*United States v. Mayo*", 1 Gall. 396, año 1813, en el que sostuvo: "*are made for the direct and avowed purpose of creating revenue or public funds for the service of the government*".

<sup>25</sup> Fallos: 210:855.

<sup>26</sup> Bidegain, Carlos María. Inserción del dictamen de la Comisión de Asuntos Constitucionales del Senado de la Nación solicitada por el diputado Baglini, publicada en el Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación del 29 de diciembre de 1999, pg. 853.

---

<sup>27</sup> González, Joaquín V.: Manual de la Constitución Argentina, Buenos Aires, Ángel Estrada, 1983, p.368

gravamen, la potestad de inicio es compartida con el Senado.

Sin embargo, tampoco aquí la doctrina nacional es pacífica. Spota considera que toda ley que impone el pago de una contribución, tasa o impuesto debe ser iniciada en la Cámara de Diputados de la Nación, mientras que ello no resulta necesario para los proyectos sobre desgravaciones impositivas, en tanto y en cuanto no encubran indirectamente cargas impositivas nuevas para otros contribuyentes<sup>28</sup>.

En idéntico sentido, la Comisión de Asuntos Constitucionales de la Cámara de Senadores, en el dictamen correspondiente al orden del día 98, del 7 de julio de 1985, indicó: “*Luego de un detenido examen de las conclusiones a que arriban, considera posible establecer el siguiente criterio de distinción: 1) en aquellos proyectos que claramente crean contribuciones, su iniciativa corresponde a la Honorable Cámara de Diputados de la Nación; 2) los que contienen normas sobre desgravación impositiva, en tanto esas normas no generen indirectamente para otros contribuyentes cargas impositivas nuevas, pueden ser iniciados indistintamente en una u otra Cámara*”.

En una posición contraria se ubican Bidart Campos<sup>29</sup> y Miguel M. Padilla<sup>30</sup>, quienes defienden la iniciativa exclusiva de la Cámara de Diputados no solo para las que crean o incrementan tributos sino también para las que establecen exenciones o mecanismos de reducción del gravamen.

## VII. Conclusiones

No caben dudas sobre imperativa vigencia del principio de reserva de ley para la *prestación contributiva*, esto es, para la creación del tributo

y la definición de sus elementos estructurales (hecho imponible, sujetos, base imponible, alícuota, exenciones), con la salvedad del aspecto cuantitativo, en el cual se admite la delegación impropia, con ciertas limitaciones.

Sin embargo, pienso que las *prestaciones no contributivas* quedan al margen de la reserva de ley, con dos salvedades. Primero, la designación de agentes de retención o percepción, en cuyo caso existe una ampliación del polo pasivo de la relación jurídica obligacional, que impone cumplir con la exigencia de la reserva de ley pues, en definitiva, se transforma en una prestación contributiva. Segundo, la implementación de regímenes de información, que, a diferencia de lo anterior, representa para el agente obligado una carga pública que requiere ley formal (art. 17 CN) pero sin que resulte necesario el inicio en Cámara de Diputados (art. 52 CN).

En lo atinente al requisito al inicio en la Cámara de Diputados de los proyectos sobre contribuciones (art. 52, CN), pienso que dicha exigencia alcanza a toda iniciativa parlamentaria, sea que tenga por *fin explícito* la creación de un tributo o la modificación de uno de sus elementos estructurales, como también aquellas que no tienen ese fin explícito, pues están destinadas a regular otra materia, pero *incidentalmente* lo hacen.

En idéntico sentido, pienso que el inicio en la Cámara de Diputados se requiere tanto para las iniciativas parlamentarias que *crean o incrementan* tributos como también para las que establecen *exenciones o mecanismos de reducción del gravamen*, toda vez que el art. 52 de la CN no distingue al respecto ni existen elementos en nuestra Constitución Nacional para fundar tal diferencia.

<sup>28</sup> Spota, Alberto A., Inserción del dictamen de la Comisión de Asuntos Constitucionales del Senado de la Nación solicitada por el diputado Baglini, op. cit., pg. 850.

<sup>29</sup> Bidart Campos, Germán. Inserción del dictamen de la Comisión de Asuntos Constitucionales del Senado de la Nación solicitada por el diputado Baglini, op. cit., pg. 853.

<sup>30</sup> Padilla, Miguel M. Inserción del dictamen de la Comisión de Asuntos Constitucionales del Senado de la Nación solicitada por el diputado Baglini, op. cit., pg. 858.

## EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA, DECRETOS REGLAMENTARIOS Y DECRETOS DE NECESIDAD Y URGENCIA

Luis Marcelo Nuñez, Florencia Fontana,  
Emiliana Duhalde, Zoe Abril Peña Chindamo y  
Juan Cruz Castilla

### I. Introducción

El principio de legalidad en materia tributaria ha sido concebido como la “*partida de nacimiento*” del derecho tributario; como principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional<sup>1</sup>.

En particular, la doctrina ha separado conceptualmente al principio de legalidad, del denominado “principio de reserva de ley”, atribuyéndole a este último el alcance de “*norma sobre normación*” –de inexcusable observancia por el legislador ordinario en razón de ubicarse en un Estatuto Supremo– a partir del cual, determinadas materias –en este caso la fiscal– deben ser producto de la deliberación de los órganos típicamente representativos de la Nación<sup>2</sup>. De su lado, el

principio de legalidad, actuará como sinónimo de vinculación positiva, en cuyo mérito la Administración sólo puede desempeñarse en las materias para las que cuenta con habilitación legal y con el alcance allí establecido<sup>3</sup>.

Tradicionalmente, el principio de reserva de ley responde a la exigencia de que sean los representantes del pueblo los que autoricen los actos de poder público tendientes a recaudar tributos<sup>4</sup> –expresado en el aforismo “*no taxation without representation*”<sup>5</sup>–. Así,

---

*cada vez mayor asunción de competencias normativas por el Ejecutivo obliga a plantear el problema de las relaciones entre la norma administrativa y la norma legal, a cuyo efecto el principio de reserva de ley se diferencia netamente y cobra plena autonomía en relación con el principio de legalidad, cuyo significado actual es el de que todo acto administrativo debe fundarse en una norma general autorizante. El significado primario de la reserva de ley es, por el contrario, que una materia, en nuestro caso la tributaria, tiene que regularse por ley y no por reglamento”.* (Casás Jose O., Derechos y garantías constitucionales del contribuyente, A partir del principio de reserva de ley tributaria, 1ª edición, reimpression, 2005, Ed. Ad Hoc, pág. 333).

<sup>3</sup> CASÁS Jose O., Derechos y garantías constitucionales del contribuyente, A partir del principio de reserva de ley tributaria, 1ª edición, reimpression, 2005, Ed. Ad Hoc, pág. 233.

<sup>4</sup> JARACH, Dino, “Límites constitucionales al ejercicio del poder fiscal”, Curso superior de derecho tributario, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1956, pág. 102.

<sup>5</sup> Al respecto es útil destacar lo señalado por el Dr. Spisso en cuanto sostiene que “(...) en el Estado de derecho constitucional de nuestros tiempos, como lo expresa Casas, los impuestos no se consienten por los súbditos en favor del rey, sino que se establecen por la ley con la intervención de las asambleas legislativas, por medio de los representantes de ciudadanos libres que sienten vivamente los lazos de pertenencia con una

---

<sup>1</sup> JARACH, Dino, “Límites constitucionales al ejercicio del poder fiscal”, Curso superior de derecho tributario, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1956, pág. 101.

<sup>2</sup> CASÁS José O., Derechos y garantías constitucionales del contribuyente, A partir del principio de reserva de ley tributaria, 1ª edición, reimpression, 2005, Ed. Ad Hoc, pág. 248. En efecto, al respecto se ha dicho que “*es que la vinculación positiva, en cuyo mérito la Administración sólo puede desempeñarse en las materias para las que cuenta con autorización en forma inmediata o incluso mediata por habilitación de la ley, se denomina, como hemos visto, "principio de legalidad". Cosa distinta es la relación entre la ley y su competencia privativa en determinadas materias —ley sancionada por el órgano constitucionalmente investido de la función legislativa— y las demás normas jurídicas que no tienen rango de ley y que carecen de aptitud para regular tales competencias, aspecto que nos introduce a la noción de "reserva de ley". Efectuada esta precisión terminológica y conceptual, el catedrático Eugenio Simón Acosta relata: "En los orígenes del constitucionalismo el principio de reserva de ley se confunde con el de legalidad, pues la rígida separación de poderes impide al Ejecutivo dictar normas generales, pero la*

aun cuando se ha señalado que este principio ha ido perdiendo gran parte del fundamento que tenía en los regímenes monárquicos del siglo XIX, la doctrina afirma su vigencia y sentido actual como medio de expresión del interés general de la sociedad<sup>6</sup>, soporte de la seguridad jurídica<sup>7</sup> y mecanismo de resguardo de la garantía de la propiedad privada.

Asimismo, este principio garantiza un marco de coherencia en la toma de decisiones en materia financiera al confiarle al órgano constitucionalmente investido de la facultad de crear, modificar o extinguir este tipo de recurso, la potestad de determinar cómo gastarlos a través del Presupuesto Público.

Nuestro ordenamiento jurídico constitucional mantuvo formalmente una rígida separación de funciones y competencias entre los distintos poderes<sup>8</sup> que integran nuestro sistema republicano de gobierno. En este marco, el Congreso de la Nación detenta de forma exclusiva la potestad normativa en materia tributaria, lo que a partir de la reforma constitucional de 1994 ha quedado reforzado en virtud de la incorporación al artículo 99 de la prohibición del Poder Ejecutivo de dictar Decretos de Necesidad y Urgencia (en adelante, DNU) en materia fiscal.

Sin embargo, en la práctica se ha exhibido en ocasiones un marcado desapego hacia esta garantía a partir de la sanción de DNU

---

comunidad política organizada, de la cual son miembros plenos con derechos políticos y civiles. Esa transformación institucional nos ubica en el verdadero significado de la auto imposición". (Spisso, Rodolfo R., "Principio de Legalidad", Derecho Constitucional Tributario, 4ta edición, Buenos Aires, Abeledo Perrot, año 2009).

<sup>6</sup> ROSEMBUJ, Tulio, El hecho de contribuir, Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, Buenos Aires, 1975, pág. 67.

<sup>7</sup> CASÁS Jose O., Derechos y garantías constitucionales del contribuyente, A partir del principio de reserva de ley tributaria, 1ª edición, reimpresión, 2005, Ed. Ad Hoc, pág. 313.

<sup>8</sup> Valdés Costa, Ramón, Instituciones de derecho tributario. Edición, 2. Editor, Ed. Depalma, 2004. ISBN, 950141938X, pág. 127.

que versaron sobre distintos aspectos de naturaleza tributaria. Estas tensiones –que la doctrina adjudica a las fragilidades institucionales del sistema republicano argentino– han dado lugar a numerosos precedentes jurisprudenciales los que serán abordados en profundidad en el presente trabajo.

## II. Breve aproximación al principio de reserva de ley en nuestro ordenamiento constitucional

### II.1. Ubicación constitucional

El principio de reserva de ley en materia tributaria se encuentra consagrado de forma positiva en las cláusulas 4, 9, 52 y 75 inciso 1 y 2 de nuestra Norma Fundamental. Explica la doctrina, que este esquema se completa con lo previsto en los artículos 17 –siguiendo una modalidad positiva-negativa<sup>9</sup> en cuanto proclama la potestad normativa del Poder Legislativo y la exclusión de cualquier otro poder distinto, de imponer las contribuciones que enumera el artículo 4 de la Constitución nacional–, los artículos 29, 36 y 76, y el artículo 99 inciso 3 en cuanto prohíbe al Poder Ejecutivo –incluso en circunstancias de emergencia– ejercer facultades legislativas en materia tributaria.

Es dable advertir que pocos principios constitucionales han adquirido el expreso protagonismo que alcanzó esta garantía en nuestro texto constitucional.

Asimismo, parte de la doctrina entiende que el principio de reserva de ley se ancla en lo prescripto en el artículo 19 de la Constitución nacional en cuanto ordena que "*[n]ingún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe*". No obstante, otros autores discrepan de esta postura, argumentando que la citada norma no resulta eficaz para fundar este principio por cuanto "*...no distingue apropiadamente*

---

<sup>9</sup> CASÁS José O., Derechos y garantías constitucionales del contribuyente, A partir del principio de reserva de ley tributaria, 1ª edición, reimpresión, 2005, Ed. Ad Hoc, pág. 238.

entre prescripciones sancionadas por el Congreso y otras normas jurídicas materiales expedidas por órganos diversos del Poder Legislativo...”<sup>10</sup>.

Sin perjuicio de ello, del juego de las normas constitucionales precedentemente citadas, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante, CSJN) ha interpretado en numerosos precedentes que ninguna carga tributaria podrá ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, es decir el Poder Legislativo, y que los principios y preceptos constitucionales son categóricos en cuanto prohíben a los restantes poderes el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas<sup>11</sup>.

## II.2. Alcance del principio de reserva de ley en materia tributaria.

En lo que refiere al alcance de este principio, cabe precisar que la reserva de ley en materia tributaria proyecta sus efectos sobre las distintas especies de tributos.

Más aún, el eximio profesor José O. Casás sostenía que esta garantía no deberá entenderse agotada en la tradicional clasificación tripartita de tributos (compuesta por impuestos, tasas y contribuciones especiales), sino que resultará también aplicable a aquellas prestaciones coactivas que, independientemente del *nomen iuris* que les ha sido otorgado, pueden reconducirse en el sentido lato de tributo<sup>12</sup>.

<sup>10</sup>CASÁS José O, “Principios jurídicos de la tributación”, Tratado de tributación, Tomo I, volumen I, ed. Astrea, Buenos Aires, 2003, pág. 262.

<sup>11</sup> (Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366 y 2683; 323:240). E(Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912; 319:3400, 322:1926 – disidencia de los jueces Belluscio, Boggiano y Bossert-).

<sup>12</sup> CASÁS, José O, “Principios jurídicos de la tributación”, Tratado de tributación, Tomo I, volumen I, ed. Astrea, Buenos Aires, 2003, pág. 285. Al respecto, Casás entendía que el sentido lato de tributo podía definirse como la “...prestación obligatoria –generalmente en dinero–, exigida por el Estado en ejercicio de su poder de imperio (...) que no constituye sanción de acto ilícito y que

Para el citado autor, en estos casos deberá asimismo cumplirse con el recaudo constitucional de creación y/o modificación mediante ley formal y material<sup>13</sup>.

Vinculado con ello, es dable a destacar que en numerosos precedentes nuestro Máximo Tribunal ha logrado descifrar la verdadera naturaleza jurídica de distintos conceptos –instituidos bajo la denominación de “cargo”, “arancel”, “canon”, etc. – cuya creación a través de reglamentos fue a la postre invalidada en virtud de su ostensible carácter tributario. En esta línea pueden mencionarse los precedentes “Cladd Industria Textil”<sup>14</sup> y más recientemente el fallo “Swiss Medical Group”<sup>15</sup>.

Por otro lado, cuadra mencionar que el principio de reserva de ley debe extenderse a todos los aspectos y elementos estructurales que conforman la hipótesis de incidencia tributaria y la obligación fiscal, describiendo sus componentes mediante enunciaciones *taxationis causae* y no mediante enumeraciones *exemplificatio causae*<sup>16</sup>.

---

*atiende al principio de capacidad contributiva de los obligados (...) con el fin principal de generar recursos y el segundo de alcanzar otros objetivos públicos.”* Por ello, sostenía que este concepto comprendía a la emisión monetaria, la inflación, los monopolios, entre otros.

<sup>13</sup> CASÁS José O, “Principios jurídicos de la tributación”, Tratado de tributación, Tomo I, volumen I, ed. Astrea, Buenos Aires, 2003, pág. 285. Al respecto, Casás entendía que el sentido lato de tributo podía definirse como la “prestación obligatoria –generalmente en dinero–, exigida por el Estado en ejercicio de su poder de imperio (...) que no constituye sanción de acto ilícito y que atiende al principio de capacidad contributiva de los obligados (...) con el fin principal de generar recursos y el segundo de alcanzar otros objetivos públicos.” Por ello encuadraba en este concepto, la emisión monetaria, la inflación, los monopolios, etc..

<sup>14</sup> CSJN *in re*, “Cladd Industria Textil y Otro c/ EN – SAGPYA – RESOL 91/03 s/ amparo ley 16.986”.

<sup>15</sup> CSJN *in re*, “Swiss Medical S.A. c/ EN – SSS s/ amparo ley 16.986”, sentencia del 18 de febrero del 2020.

<sup>16</sup> CASÁS, José O, “Principios jurídicos de la tributación”, Tratado de tributación, Tomo I, volumen I, ed. Astrea, Buenos Aires, 2003, pág. 286.

En este punto, resulta obligatoria la referencia a la obra “Derechos y garantías constitucionales de los Contribuyentes” del Dr. José O. Casas, en la que se detallan los supuestos que quedan comprendidos en el ámbito de aplicación de esta garantía en nuestro ordenamiento constitucional.

A título ejemplificativo, allí se precisó que la reserva de ley en materia tributaria implica que la ley formal-material defina con precisión: a. El aspecto material de la hipótesis de incidencia; b. El aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia; c. El aspecto temporal de la hipótesis de incidencia; d. El elemento cuantitativo de la obligación tributaria<sup>17</sup>; e. El aspecto espacial de la hipótesis de incidencia; f. Anticipos,

retenciones y percepciones<sup>18</sup>; g. Las exenciones, exclusiones, beneficios y remisiones de deudas tributarias; h. Los ilícitos y las sanciones; i. Los deberes formales; j. La solidaridad tributaria; etc.

En suma, el principio de reserva de ley en su enunciación constitucional debe proyectarse sobre todos los aspectos de la hipótesis de incidencia y elementos de la obligación tributaria y sobre aquellas prestaciones coactivas que, independientemente del *nomen iuris* que les ha sido otorgado, pueden reconducirse en el sentido lato de tributo.

### III. Los decretos de necesidad y urgencia

El tema que nos convoca reviste sumo interés por cuanto nos adentraremos en el examen del alcance del principio de reserva de ley en materia tributaria y su vínculo con los DNU cuya nota distintiva, tal como ha sido destacado por la propia CSJN resulta de “...su contenido legislativo, (...) una vez que ha mediado la ratificación por parte del Congreso Nacional, el efecto de ésta es el de otorgar al decreto el carácter y la fuerza propia de la ley”<sup>19</sup>.

---

<sup>17</sup> Sobre este punto vale la pena mencionar que, tal como refiere Jarach, únicamente es la ley “la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado y, es también la ley la que debe definir este monto” (Jarach, Dino, “Límites constitucionales al ejercicio del poder fiscal”, Curso superior de derecho tributario, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1956, pág. 80.) No obstante ello, se advierte que se ha aceptado la facultad del Poder Ejecutivo de elevar o disminuir las alícuotas aplicables en el marco de una clara política legislativa definida por ley. En efecto, cabe referir que en el fallo “Camaronera”, en el voto de la mayoría se ha dicho que en la materia resultaba “indispensable contar con herramientas que permitan adecuar, en forma ágil, los instrumentos estatales de política económica”, y que en el contexto detallado resultaba “admisible que el Congreso atribuya al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, al aspecto cuantitativa de la obligación tributaria, es decir, autoriza elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución, se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa”; circunstancia que no acontecía en el contexto fáctico del fallo por cuanto el aspecto cuantitativo del derecho de exportación allí discutido había quedado completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo;

---

<sup>18</sup> Casás explica que el establecimiento de los anticipos, retenciones y percepciones no puede ser objeto de las decisiones discrecionales de la Administración. En efecto, estos regímenes involucran en sustancia el establecimiento de una prestación pública coercitiva a partir de la que las Administraciones se hacen de los recursos propios de los contribuyentes, por lo que “la ley debe regular con la mayor precisión los márgenes dentro de los cuales puedan instrumentarse las medidas (porcentajes máximos, topes, etc.) para evitar que a través de estas prestaciones independientes del gravamen que en definitiva debe ser oblado se recree un sistema perverso que genere sistemática y crónicamente saldos a favor de los contribuyentes” Casás, José O, “Principios jurídicos de la tributación”, Tratado de tributación, Tomo I, volumen I, ed. Astrea, Buenos Aires, 2003, pág. 287.

<sup>19</sup> Voto del Ministro Enrique Santiago Petracchi en autos “Alfacar S.A. s/ concurso preventivo - incidente de revisión por H.S.B.C. Bank Argentina”, sentencia del 13 de diciembre de 2011.

A tales efectos, resulta útil partir de una breve conceptualización de estos decretos.

En términos sucintos cabe referir que para que la Administración pueda desarrollar su actividad y lograr los fines perseguidos con ello, requiere de medios jurídicos<sup>20</sup>. Para Marienhoff, estos medios jurídicos son las “potestades” de la Administración, las que se diferenciarán entre sí de acuerdo a la finalidad para la que fueron instituidas<sup>21</sup>. En ejercicio de estas potestades –que pueden clasificarse en “potestad ejecutiva”, “potestad sancionatoria”, “potestad reglamentaria”, por mencionar algunas– la Administración se encuentra habilitada para emitir actos y reglamentos, que conforme reconoce la doctrina clásica pueden agruparse en distintas especies.

Así mediante los “reglamentos autónomos”, el PEN ejerce competencias constitucionales propias, expresa o implícitamente conferidas por la Constitución nacional<sup>22</sup>. De su parte, los “reglamentos ejecutivos” encuentran sustento en el actual artículo 99 inciso 2 de la Constitución nacional e importan una tarea de reglamentación propia de la Administración, como órgano encargado de instrumentar y efectivizar las leyes. Respecto de estos últimos, Sagues señalaba que no siempre resulta fácil determinar cuándo un decreto reglamentario se desenvuelve en el marco de los lineamientos de la ley que reglamenta y cuándo en realidad, so pretexto de perfeccionar las normas existentes, legisla en asuntos de competencia del Congreso<sup>23</sup>. Como ejemplo de ello, trae la discusión que otrora despertara la creación de un “sobreprecio” a la compra de combustibles, suscitada en el pronunciamiento de la CSJN en autos “Cía

Swift de La Plata S.A. Frigorífica c/Gobierno de la Nación s/repeticion<sup>24</sup>.

Al respecto, resulta útil mencionar que en el caso, se discutió la validez de un “sobreprecio” por venta de tonelada de combustible líquido establecido mediante los decretos N°121742/1942 y N°9057/1946. En dicha oportunidad, el PEN motivó los citados decretos en lo establecido en la Ley N° 12591 a partir de la que se lo autorizó a reglamentar los precios máximos de ciertos artículos, a suprimir un gravamen adicional de aduana y a prohibir o restringir la exportación de mercaderías en determinados supuestos.

Tal como se dejó dicho en el voto de los magistrados que integraron la Cámara Federal de Apelaciones en esa oportunidad, el “sobreprecio” fijado a través de los referidos decretos importó en la práctica la creación de un “impuesto” y por ende, resultaba inválido a la luz de lo establecido en los artículos 4, 17, 44, 67 incisos 1,2, y 7 y 86 inciso 2 de la Constitución nacional. Asimismo sostuvieron que nada autorizaba a sostener que la Ley 12591 había “...autorizado ese proceder, ni siquiera mediante delegación de atribuciones...”. En sintonía con lo expuesto la CSJN sentenció que resultaba claro que al dictar los decretos N°121742/1942 y N°9057/1946 el PEN había avanzado sobre atribuciones que la Constitución nacional reservó para el Congreso de la Nación.

Ahora bien, sin embargo en lo que refiere a los DNU, se ha expresado que –al igual que ocurre en el caso de los decretos delegados– “...no es [una potestad] propia del Poder Ejecutivo, pues versando ellos sobre materia legislativa, su eficacia depende un acto del Parlamento. En el reglamento delegado el asentimiento del legislador aparece expresado “a priori”, a través de la ley que autorice la delegación; en los reglamentos de “necesidad y urgencia” dicha aprobación es “a posteriori”; pero en ambos supuestos se requiere esa conformidad o aquiescencia parlamentaria”<sup>25</sup>.

<sup>20</sup> MARIENHOFF, Miguel S. Tratado de Derecho Administrativo, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1966, pág. 573.

<sup>21</sup> MARIENHOFF, Miguel S. Tratado de Derecho Administrativo, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1966, pág. 573.

<sup>22</sup> SAGÜÉS, Néstor Pedro, Elementos de derecho constitucional, Buenos Aires: Astrea, 1993, ISBN: 9505083904, pág. 600.

<sup>23</sup> SAGÜÉS, Néstor Pedro, Elementos de derecho constitucional, Buenos Aires: Astrea, 1993, ISBN: 9505083904, pág. 598.

<sup>24</sup> CSJN in re, Cía. Swift de La Plata S.A. Frigorífica c/Gobierno de la Nación s/repeticion, sentencia del 16 de octubre de 1966.

<sup>25</sup> MARIENHOFF, Miguel S. Tratado de Derecho Administrativo, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1966, pág. 575.

Es decir que, contrariamente a lo que ocurre en el caso de los decretos autónomos o los reglamentos ejecutivos, los DNU versan sobre materia legislativa; en otras palabras la materia que regulan es propia del legislador e integra la competencia de este<sup>26</sup>. Asimismo, llevan ínsito un carácter de excepción, justificado por la configuración de un estado de urgencia “súbita y aguda”<sup>27</sup>, que torne inoperante seguirse de los trámites ordinarios del Poder Legislativo. La doctrina ratifica que si ese estado de necesidad y urgencia no existiere, el reglamento que se dictare resultaría nulo por carecer de “causa”<sup>28</sup>. De igual modo, tal como sucintamente se señaló la eficacia ulterior de este tipo de reglamento depende de la ratificación o aprobación por parte del Congreso de la Nación.

Casás señaló que la Constitución argentina de 1853-1860 no contenía indicios en su texto que permitieran inferir que este tipo de decretos haya estado en el ánimo de quienes la redactaron<sup>29</sup>. No obstante ello, esta circunstancia no obstaculizó su utilización en la práctica. Indica el Dr. Pablo L. Manili que el dictado de este tipo de decretos era una realidad que transcurría por fuera de la ley fundamental desde los albores de nuestro constitucionalismo<sup>30</sup>.

Así las cosas, sin perjuicio del enjundioso debate protagonizado por destacada doctrina en torno a la constitucionalidad de los DNU en esta etapa previa a la reforma constitucional, en 1990 la CSJN convalidó finalmente a esta figura, declarando válido el

Decreto de Necesidad y Urgencia N°36/90 en el fallo “Peralta”<sup>31</sup>.

Es de hacer notar que este precedente versó sobre un tema financiero. En efecto, allí se discutió la constitucionalidad del Decreto de Necesidad y Urgencia N°36/90 mediante el que se dispuso una limitación para la devolución de los depósitos bancarios a una determinada suma, mientras que se ordenó que el excedente debía pagarse en títulos públicos. Horacio Corti señala que en el caso se discutió centralmente la posibilidad –o no– de que el Poder Ejecutivo se adjudique potestades legislativas, y si resultaba razonable la restricción al derecho de propiedad allí dispuesta<sup>32</sup>.

Al repasar los fundamentos de esta decisión que legitimó la medida adoptada y el medio por el que se instrumentó, el Dr. Horacio Corti advirtió por un lado, que en dicho precedente “[l]a Corte (...) conjugó la “doctrina de la emergencia”, empleada para justificar el contenido de la decisión (restricción intensa de un derecho) con la “doctrina de la necesidad y urgencia”, usada a su vez para justificar la concentración de poder en el Ejecutivo. Estos aspectos no pueden ser separados, pues una decisión que afecte de esa manera los depósitos bancarios no sería en los hechos posible si se debatiese de manera pública en el Congreso”. En estas condiciones, el citado autor concluyó en que la posición mayoritaria del fallo dejó entrever el siguiente argumento: “...ante la crisis, se requiere un poder fuerte, concentrado, ajeno a la deliberación y a la participación popular”<sup>33</sup>.

Para Sagües en el caso “Peralta” la CSJN confirmó la validez de estos decretos siempre que se conjuguen una serie de factores como ser, una real situación de gravísimo riesgo social, la necesidad de decidir sobre la medida tomada, y la “no adopción” por parte del Congreso de una medida contraria a la

---

<sup>26</sup> MARIENHOFF, Miguel S. Tratado de Derecho Administrativo, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1966, pág.254.

<sup>27</sup> MARIENHOFF, Miguel S. Tratado de Derecho Administrativo, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1966, pág. 254/255.

<sup>28</sup> MARIENHOFF Miguel S. Tratado de Derecho Administrativo, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1966, pág. 254/255.

<sup>29</sup> CASÁS, José O., Derechos y garantías constitucionales del contribuyente, A partir del principio de reserva de ley tributaria, 1ª edición, reimpresión, 2005, Ed. Ad Hoc, pág. 415.

<sup>30</sup> MANILI, Pablo Luis, Nulidad absoluta e insanable del DNU 70/2023, La Ley 2024.

<sup>31</sup> CSJN in re, “Luis Arcenio Peralta y Otro v. Nación Argentina”, sentencia del 27 de diciembre de 1990.

<sup>32</sup> CORTI, Horacio, “Derecho Constitucional Presupuestario”, Ed. Lexis Nexis, año 2007.

<sup>33</sup> CORTI, Horacio, “Derecho Constitucional Presupuestario”, Ed. Lexis Nexis, año 2007.

adoptada<sup>34</sup>. Por su parte, el constitucionalista Juan Vicente Solá<sup>35</sup> criticó el citado pronunciamiento y señaló que afortunadamente los vestigios de dicha jurisprudencia fueron posteriormente derogados por la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente Verrocchi<sup>36</sup>, y en casos posteriores como “Consumidores Argentinos c/ EN - PEN - Dto. 558/02-SS - ley 20.091 s/ amparo ley 16.986”<sup>37</sup>.

Sin perjuicio de lo dicho hasta aquí cabe resaltar que en este precedente, la CSJN dejó dicho que “(l) *la Constitución Nacional provee reglas concretas para organizar el Estado y asegurar los derechos individuales y sociales en situaciones imaginables para sus autores, pero sólo podemos recurrir a sus principios rectores más profundos, frente a aquellas que no pudieron imaginar*” y que “*en materia económica, las inquietudes de los constituyentes se asentaron en temas como la obligada participación del Poder Legislativo en la imposición de contribuciones (art. 67, inc. 2) consustancial con la forma republicana de “gobierno” (...)*” mas no así en normas como la contenida en el inciso 10 del citado artículo 67, el que correspondía que se interprete de forma integral con las restantes cláusulas y conforme al cambio operado en los tiempos.

Al respecto, es posible aventurarse acerca de la trascendencia de este pasaje a partir del que nuestro Máximo Tribunal exhibió un temprano interés en erigir al principio de reserva de ley en materia tributaria como un límite en la discusión sobre la procedencia de medidas como la allí ordenada. Años más tarde, la CSJN retomará lo dicho en “Peralta” para construir la doctrina jurisprudencial que

sentará definitivamente su posición acerca de la improcedencia de los DNU en materia tributaria en virtud del principio de reserva de ley, en la causa “Video Club Dreams”<sup>38</sup>.

### III. 1. Panorama de los DNU luego de la reforma constitucional de 1994

La reforma constitucional incorporó al artículo 99 inciso 3 la regulación de los DNU.

Para Manili la reforma constitucional llenó el vacío normativo que, junto con la interpretación propiciada por la CSJN en el caso “Peralta”, había permitido la utilización de los DNU sin limitaciones. Dice el citado autor que “[e]ra necesario que el constituyente enfrentara esa realidad y la regulara, para ponerle un límite al abuso que se había producido durante los años previos a la convención reformadora y para atenuar el presidencialismo que fue una de las principales ideas-fuerza de la convención”<sup>39</sup>.

El artículo 99 inciso 3 de la Constitución nacional establece que el Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. Solamente –prosigue la norma– cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por la Constitución nacional para la sanción de las leyes, y no se tratare de las materias expresamente excluidas –dentro de las que se ubica la materia fiscal–, el Presidente de la Nación podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia cuya validez deberá seguirse del trámite constitucional establecido en el artículo citado.

En este punto, Manili es categórico en cuanto entiende que la norma no da lugar a dudas: la regla es la prohibición. Sostiene que –contrariamente a lo declarado por otra doctrina– el artículo 99 inciso 3 la Constitución nacional prohíbe la sanción de DNU y que la circunstancia de que se establezcan excepciones a la regla –casos excepcionales que hicieran imposible seguir

<sup>34</sup> SAGÜES, Néstor Pedro, Elementos de derecho constitucional, Buenos Aires: Astrea, 1993, ISBN: 9505083904, pág. 610.

<sup>35</sup> SOLÁ, Juan Vicente, “La Constitución y la emergencia sanitaria. Frente al autoritarismo ineficaz”, Revista UBA derecho, disponible online <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/pensar-en-derecho/revistas/16/la-constitucion-y-la-emergencia-sanitaria.pdf>. Fecha de última consulta: 3/08/2024.

<sup>36</sup> Fallos: 322:1726

<sup>37</sup> Fallos: 333:633.

<sup>38</sup> CSJN in re, “Video Club Dreams c/ Instituto Nacional de Cinematografía s/ amparo”, sentencia del 6 de junio de 1995.

<sup>39</sup> MANILI, Pablo Luis Nulidad absoluta e insanable del DNU 70/2023, La Ley 2024.

los trámites ordinarios previstos por la Constitución nacional para la sanción de las leyes– refuerza la idea de que se trata de un permiso “extraordinario”, que requiere necesariamente de la configuración de un verdadero estado de emergencia.

El artículo 99 inciso 3 exige la configuración de una situación que haga “imposible” seguir los trámites ordinarios previstos para la sanción de las leyes.

Así la norma resulta concluyente en cuanto a que no puede admitirse una mera dificultad o incomodidad de esperar los tiempos del legislador para el tratamiento de la medida a adoptar, sino que debe configurarse una situación extrema, de seria gravedad, que habilite el dictado de este tipo de decretos. Para la doctrina la configuración de este extremo debe ser debidamente justificada por el Poder Ejecutivo<sup>40</sup>.

En esta línea se ha mencionado que “[l]a imposibilidad de que el congreso intervenga debe ser analizada estrictamente: no alcanzaría por ejemplo, con que el Congreso esté en receso, dado que el presidente puede convocarlo inmediatamente a sesiones extraordinarias. Puede ocurrir, al contrario, que el Congreso este en sesiones, pero no pueda reunirse por circunstancias de fuerza mayor, por ejemplo un conflicto bélico, una catástrofe natural (...)” y que “...no se trata de fundar el instituto en una cualidad singular del órgano presidencial (su carácter unipersonal, su mayor información, su rapidez de acción o su desvinculación con la práctica deliberativa), sino en la mera imposibilidad fáctica (que debe justificarse) en seguir un trámite ordinario”<sup>41</sup>.

Asimismo, el art. 99 inciso 3 exige que exista un estado de “necesidad y urgencia”. Este requisito marca una suerte de inmediatez; una “necesidad súbita” que requiera una solución urgente.

Para Manili este último recaudo no admite cualquier emergencia, “ (...) sino una que haya

*surgido recientemente, súbitamente, ya que de lo contrario no se da el requisito de “urgencia” que habilita al Poder Ejecutivo a invadir la órbita del Legislativo. Si se trata de una emergencia antigua, no existe ni la imposibilidad de que actúe el Congreso, ni las razones de urgencia que exige la norma*”<sup>42</sup>.

Además de los requisitos precedentemente reseñados, la doctrina ha ido delimitando otros, a partir de los distintos pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que han abordado el tema.

De este modo, también se exige que las medidas adoptadas sean imprescindibles (y no solo convenientes), que sean transitorias, que sean razonables y que sean específicas, concretas y puntuales (prohibición de sancionar decretos ómnibus)<sup>43</sup>.

Seguidamente, la Constitución nacional previó que los DNUs deberán someterse –dentro de los diez días– a consideración de la Comisión Bicameral Permanente, la que a su vez, deberá elevar la medida en un plazo similar al plenario de cada Cámara para su expreso e inmediato tratamiento.

La reforma constitucional ordenó que el trámite y los alcances de la intervención del Congreso en la aprobación o rechazo de los DNUs sea regulado por una ley especial, sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara.

Sin embargo, doce años transcurrieron desde la incorporación de esta manda en el texto constitucional, hasta que el Congreso dictó la Ley 26122<sup>44</sup> que reglamentó el régimen descripto. La referida norma instituyó asimismo el régimen de competencias de la Comisión Bicameral Permanente.

La extensión y profundidad del tema que involucra el trámite parlamentario de los DNUs establecido en la Ley 26122 aconseja no abordarlo en el presente documento. No obstante, cabe mencionar que algunas de sus

---

<sup>40</sup> CORTI, Horacio, “Derecho Constitucional Presupuestario”, Ed. Lexis Nexis, año 2007.

<sup>41</sup> CORTI, Horacio, “Derecho Constitucional Presupuestario”, Ed. Lexis Nexis, año 2007.

---

<sup>42</sup> MANILI, Pablo Luis Nulidad absoluta e insanable del DNU 70/2023, La Ley 2024.

<sup>43</sup> MANILI, Pablo Luis Nulidad absoluta e insanable del DNU 70/2023, La Ley 2024.

<sup>44</sup> Sancionada: Julio 20 de 2006

críticas se centraron en cuestionar que la Ley 26122 debilitó el sistema de control posterior que le correspondía de forma inmediata al Congreso, en lugar de robustecerlo.

En efecto, Manili<sup>45</sup> sostiene que las principales falencias del régimen radican en (i) la inexistencia de un plazo de caducidad para el decreto en caso de no ser tratado (ii) la exigencia de que sean ambas Cámaras del Congreso las que deban rechazarlo en orden a que pierda su validez (es decir que, si únicamente es una de las Cámaras la que propicia su disconformidad el decreto se mantiene vigente) y (iii) la consecuencia establecida en la norma para los Decretos “no aprobados”, para los que se prevé su “derogación”, en lugar de la declaración de nulidad absoluta e insanable que ordena el texto constitucional (lo que incide en los efectos ex tunc de la declaración de nulidad). Continuando con el análisis del tema propuesto, cabe referir que además de las ya excepcionales circunstancias que habilitan el ejercicio de las potestades legislativas, la reforma constitucional dejó expresamente establecida otra salvedad: el Presidente de la Nación no podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia cuando se trate de normas que regulen materia tributaria (al igual que penal, electoral o de régimen de los partidos políticos).

Esta disposición –que refuerza el sentido y alcance del principio de reserva de ley en materia tributaria consagrado en las cláusulas 4, 9, 29, 36, 17, 52, 75 inciso 1 y 2 y 76 de la Constitución nacional– importa una restricción hacia el Poder Ejecutivo, más específicamente hacia el Presidente de la Nación, que en ningún caso (bajo pena de nulidad absoluta e insaneable) podrá dictar DNU que refieran a la creación, modificación o extinción de tributos. En otras palabras, el convencional constituyente ha querido introducir una restricción de tal severidad, que rechaza la posibilidad de acudir a esta figura aun cuando acontezcan verdaderas circunstancias excepcionales que pudieran poner en peligro el orden institucional de la Nación.

<sup>45</sup> MANILI, Pablo Luis Nulidad absoluta e insanable del DNU 70/2023, La Ley 2024.

En un valioso trabajo sobre las materias vedadas por el art. 99, inc. 3° de la Constitución nacional, la Dra. Estela Sacristán<sup>46</sup> trae a colación el pensamiento del convencional constituyente como pauta de interpretación del tema.

En este orden, en lo que refiere a la excepción en materia tributaria, sostuvo que el constituyente tenía muy nítido en la memoria al sesionar, lo dispuesto en el Decreto N°36/1990 que dio lugar al precedente “Peralta”. Señala Sacristán que la medida allí adoptada fue visualizada por algún convencional constituyente como propia de la materia tributaria, como una confiscación<sup>47</sup>. Sin embargo, la autora remarcó que pese a las intenciones del Convencional constituyente de “evitar lo que se hizo en Peralta”, pareció a su juicio haberse soslayado el sentido específico de los efectos del Decreto N°36/1990.

#### **IV. La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sobre el principio de reserva de ley y los DNUs**

Sin perjuicio de lo dicho hasta aquí, tal como se ha referido al comienzo de este documento, en la práctica se ha exhibido en ocasiones un marcado desapego hacia la garantía de reserva de ley en materia tributaria a partir de

<sup>46</sup> SACRISTÁN, Estela B., Decretos de necesidad y urgencia en la Convención Constituyente de 1994: la cuestión de la materia.

<sup>47</sup> En el trabajo citado en nota el pie n°46, la Dra Sacristán remarcó lo señalado en dicha oportunidad por el Sr. convencional Armagnague: “[e]ntre las limitaciones, la que más se repite en el derecho comparado es la materia tributaria. Tratándose de una excepción a la regla según la cual el Poder Ejecutivo no puede ejercer atribuciones legislativas, la interpretación debe ser amplia en cuanto a las excepciones y restringida en lo referido a la competencia. Por lo tanto, la expresión ‘ tributaria ’ debe considerarse comprensiva de los tradicionales impuestos, tasas y contribuciones de mejoras; pero también deben incluirse las diferentes contribuciones previstas en leyes aduaneras, como tasas de estadística, precios o tarifas de servicios diversos y cualquier disposición que afecte rentas, capitales y ganancias.”

la sanción de DNUs que versaron sobre distintos aspectos de naturaleza fiscal.

La mayoría de estos casos han sido tratados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, como máximo intérprete de los postulados y enunciaciones constitucionales.

En esta línea, corresponde referirse en primer término al ineludible *leading case* en la materia: "Video Club Dreams"<sup>48</sup>.

En dicha oportunidad, la discusión sobre la constitucionalidad de los DNUs n°2736/91 y n°949/92<sup>49</sup> por los cuales se extendió la hipótesis de incidencia tributaria establecida en la Ley 17771, llegó ante los estrados de nuestro Máximo Tribunal en virtud del recurso extraordinario interpuesto por el Estado Nacional.

Entre las defensas planteadas, el Estado Nacional arguía que aun cuando resultaba cierto que en materia de impuestos la Constitución nacional dispuso para su creación

la competencia exclusiva del Congreso Nacional, ello no obstaba a la dinámica que predicaba la aplicación de los "reglamentos de urgencia" en los cuales se prescindía precisamente por su naturaleza, del proceso de la formación de las leyes en el sentido constitucional puro. Destacaron a su vez que, los referidos "reglamentos", resultaban válidos si se cumplían los requisitos que la Corte ha establecido en el caso "Peralta", como ser "(...) a) la existencia de una situación de emergencia que imponga al Estado el deber de amparar intereses vitales de la comunidad; b) que la ley tenga por finalidad proteger intereses generales y no individuales; c) que concorra el requisito de razonabilidad y d) que su duración sea limitada al tiempo indispensable para que desaparezcan las causas que originan la situación de emergencia". De igual modo, argumentaron que el Congreso había sido puesto en conocimiento de lo dispuesto en los DNUs n°2736/91 y n°949/92 y su silencio, importó una suerte de actitud convalidatoria de la decisión del poder político. Finalmente, en lo que aquí interesa, manifestaron que a todo evento, la medida adoptada había sido ratificada legislativamente por el Congreso nacional mediante el dictado de la Ley de Presupuesto correspondiente al ejercicio 1993, en tanto contempló expresamente la incidencia de la recaudación derivada del impuesto del art. 24 inc. a) de la ley 17.741 y su aplicación conforme los decretos 2736/91 y 949/92. Concluyeron en que el cálculo de recursos así dispuesto constituyó un expreso acto normativo del Poder Legislativo convalidatorio del tributo discutido.

Sin embargo, la CSJN confirmó la sentencia que hizo lugar a la acción de amparo sobre la base de entender que en el caso se había vulnerado el principio de reserva ley.

Para así decidir, la CSJN sostuvo que mediante los referidos decretos el Poder Ejecutivo había extendido el hecho imponible creado por Ley a otro hecho imponible, distinto y nuevo, y que, esta circunstancia se exhibía en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo, ya que –según sus propios términos– ninguna carga

<sup>48</sup> CSJN in re, "Video Club Dreams c/ Instituto Nacional de Cinematografía s/ amparo", sentencia de junio de 1995.

<sup>49</sup> Al respecto, cabe tener presente que el artículo 1 del decreto 2736/91, modificado por el decreto 949/92, establecía que: "El impuesto establecido por el inc. a) del art. 24 de la ley 17.741 se aplicará además: a) A la venta o locación de todo tipo de videograma grabado destinado a su exhibición pública o privada, cualquiera fuera su género; b) A la exhibición de todo tipo de películas, cualquiera fuera su género, a través de los canales de televisión abierta o por cable y en los video bares y/o en todo otro local en los que la misma se realice por cualquier medio. A su vez, el artículo 24 de la ley 17.741 determina que "El Fondo de Fomento Cinematográfico, cuya administración estará a cargo del Instituto Nacional de Cinematografía, se integrará: a) por un impuesto equivalente al 10% del precio básico de toda localidad o boleto entregado gratuita u onerosamente para presenciar espectáculos cinematográficos en todo el país, y cualquiera sea el ámbito donde se efectúen. Los empresarios o entidades exhibidoras adicionarán este impuesto al precio básico de cada localidad. La aplicación, percepción y fiscalización de este impuesto estará a cargo del Instituto Nacional de Cinematografía, el que establecerá la forma y el plazo en que los responsables deberán ingresarlo, así como las normas de liquidación y multas por omisión o defraudación".

tributaria podía ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones.

La CSJN fundamentó su posición en virtud de lo previsto en los artículos 4, 17, 44 y 67 de la Constitución Nacional (texto 1853-1860); sin perjuicio de ello, también hizo eco de las modificaciones introducidas al texto constitucional por la reforma operada en 1994, en tanto a la fecha en que se dictó “Video Club Dreams” (1995) ya se encontraba vigente la actual redacción del artículo 99 inciso 3.

Ahora bien, en lo que refiere a los agravios vinculados con la aplicación de la doctrina jurisprudencial sentada en el fallo “Peralta”, la CSJN resolvió que el caso bajo examen difería notablemente de las circunstancias que propiciaron la decisión adoptada en la jurisprudencia citada.

En esta inteligencia, la CSJN sostuvo que no era posible verificar los extremos que permitieron adoptar la posición sustentada en el precedente “Peralta” (“descalabro económico generalizado” y “aseguramiento de la continuidad y supervivencia de la unión nacional”).

Al repasar los fundamentos del fallo, la Dra. María Angélica Gelli señaló que la CSJN se reservó para sí la atribución de evaluar el estado de emergencia, y que en esta inteligencia, llegó a la conclusión de que el fin perseguido por los Decretos N°2736/1991 y N°949/1992 era el fomento del cine nacional. *“Lejos entonces, del descalabro económico generalizado de la necesidad de asegurar la continuidad y supervivencia de la unión nacional, de la existencia de grave riesgo social, ni siquiera de circunstancias que comprometan del desarrollo económico del Estado y exijan la puesta en marcha de medidas súbitas para ponerles remedio, tal como había sucedido, a juicio de la mayoría de la Corte en el caso “Peralta”<sup>50</sup>.*

Al respecto, Gelli puntualizó que si bien la preservación del desarrollo económico del

Estado puede guardar alguna semejanza con la finalidad de proteger el desarrollo cultural en general (y el cinematográfico en particular), esta última finalidad rara vez podría requerir la instrumentación de una medida tan urgente como la que se instrumenta a través de un DNU. Más aún, en todo caso –prosigue la jurista– las medidas de fomento como la discutida en el caso, son parte del ejercicio del poder de policía de bienestar, atribución que fue conferida al Poder Legislativo en el artículo 75 inciso 19 y que –según remarca Gelli– por su propia envergadura no puede originar un estado de emergencia excepcional.

De igual modo, tal como se refirió en el punto III. del presente trabajo, la CSJN retomó lo sentado en el considerando n°22 del precedente “Peralta” para concluir de forma definitiva en que el principio de reserva de ley constituye un límite infranqueable que impide el dictado de DNUs. Así la CSJN concluyó en que en el caso “Peralta” “[s]e adelantó (...) una conclusión que se deriva directamente del principio de legalidad en materia impositiva, cual es la limitación constitucional infranqueable que supone esa materia para los decretos referidos, aun cuando se reconozca su validez respecto de otras materias y en las especialísimas circunstancias que precedieron el dictado del decreto 36/90”.

Los pronunciamientos que vinieron con posterioridad no hicieron más que reafirmar la doctrina sentada por nuestro Máximo Tribunal en el precedente “Video Club Dreams”.

En esta línea, pueden mencionarse los fallos “La Bellaca”<sup>51</sup>, “Luisa Spak de Kupchik”<sup>52</sup>, “Nobleza Piccardo S.A.I.C.”<sup>53</sup> y “Zofracor”<sup>54</sup> por mencionar algunos.

En el 2015, la CSJN vuelve a resolver sobre el tema en el caso “Santa Fe c/EN”. Al respecto, cabe recordar que en el caso la provincia de Santa Fe promovió una acción declarativa de certeza contra el Estado

<sup>51</sup> CSJN, in re “La Bellaca SAACIF. y M. c/ Estado Nacional - DGI. - s/ repetición DGI.”

<sup>52</sup> CSJN, in re “Kupchik, Luisa Spak de y Kupchik, Alberto Mario c/ B.C.R.A. y Estado Nacional (M.E.) s/ varios”.

<sup>53</sup> CSJN, in re “Nobleza Piccardo S.A.I.C. y F. c/ DGI. (Estado Nacional) s/ repetición DGI”.

<sup>54</sup> CSJN, in re “Zofracor c/Estado Nacional s/amparo”.

<sup>50</sup> GELLI, María Angelica, Los decretos de necesidad y urgencia luego de la reforma constitucional de 1994, La Ley.

Nacional a fin de que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 1º, inciso a, y 4º del decreto n°1399/01 del Poder Ejecutivo Nacional y se restituya la plena coparticipación de los fondos detraídos como consecuencia de la aplicación de dicho decreto, en los términos y porcentajes que le correspondan según la ley 23.548.

La CSJN hizo lugar a la acción incoada. En lo que refiere al tema del presente trabajo, sostuvo que el Decreto n°1399/01 constituía una disposición de carácter legislativo dictada por el Presidente de la Nación fuera de las bases de la delegación de facultades contenida en el art. 1º, ap. I, incs. a y b de la ley 25.414 y, por consiguiente, violatorio de la prohibición contemplada en el art. 99, inc. 3º, segundo párrafo de la Constitución Nacional.

Asimismo, en dicha oportunidad la CSJN dejó asentado que la letra del texto constitucional (arts. 99, inc. 3º y 76) refleja sin ambigüedades la decisión que tomó la Convención Constituyente de 1994 de, por una parte, mantener el principio general contrario al ejercicio de facultades legislativas por el Presidente como una práctica normal y, por la otra, de introducir mayores precisiones sobre las condiciones excepcionales en que ello sí puede tener lugar, y la definición de la regla general y de los casos excepcionales en el mismo texto constitucional, así como el procedimiento que finalmente se adoptó para asegurar el adecuado funcionamiento de ambos, es el correlato de dos objetivos básicos que rigieron la deliberación constituyente: la atenuación del presidencialismo y la mayor eficacia en el funcionamiento del gobierno federal.

Sin perjuicio de lo dicho hasta aquí, con posterioridad a estos pronunciamientos llegó a instancias de la CSJN un paradigmático caso en el que se cuestionó la validez de dos decretos de necesidad y urgencia mediante los que el PEN encomendó a la Administración Federal de Ingresos Públicos una reducción en la base de cálculo de las retenciones para el cálculo del Impuesto a las Ganancias para determinados sujetos y una reducción de un 50% de los anticipos que debían ingresar los trabajadores autónomos en concepto de

Impuesto a las Ganancias en los meses de octubre y diciembre del ejercicio 2019 (DNU n° 561/19) y la reducción de alícuota al 0% en el Impuesto del Valor Agregado para la venta de ciertos productos de la canasta alimentaria hasta el 31 de diciembre de 2019 inclusive (DNU n° 567/19).

Así, las referidas medidas provocaron que diversas provincias (Catamarca, Chubut, Entre Ríos, Formosa, La Pampa, La Rioja, Misiones, Salta, San Juan, San Luis, Santa Cruz, Santa Fe, Santiago del Estero, Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur y Tucumán) iniciaran reclamos –por vía cautelar– ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con el principal argumento de que a partir de lo dispuesto en los citados decretos se afectaba la masa de recaudación de impuestos coparticipables.

La CSJN por mayoría, dispuso que los costos de la aplicación de los decretos n° 561/19 y n° 567/19 del Poder Ejecutivo Nacional debían ser asumidos por el Estado Nacional con recursos propios, sin afectar la porción de la masa coparticipable que le correspondía a las provincias litigantes. Para así decidir, el voto de la mayoría reconoció que los principios que emanaban del régimen de coparticipación tributaria impedían que uno de los sujetos del sistema adopte de modo intempestivo medidas que puedan afectar al resto de los miembros de la federación.

Sin embargo, calificada doctrina ha llevado el foco a la ausencia de un análisis constitucional de los DNU n° 561/19 y n° 567/19, pese a los contundentes términos en los que la CSJN rechazó en el pasado, la sanción de DNU en materia tributaria. En esta línea, el Dr. Rodolfo R. Spisso<sup>55</sup> señaló que, la Corte “...omitió hacer referencia a la nulidad absoluta, insanable y manifiesta de los decretos impugnados y, en lugar de ello, fundó la medida cautelar en el régimen de coparticipación tributaria. (...) Ante la difícil situación económica que diera lugar a la sanción de los decretos impugnados, la Corte

---

<sup>55</sup> SPISSO, Rodolfo R., La Corte Suprema y la desnaturalización del Régimen Federal, Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2019-LXIII, 36.

*Suprema de la Nación, como poder del Estado, hubiera podido contribuir a la conciliación de los intereses en pugna exhortando al Congreso de la Nación a que, de conformidad a la ley 26.122, adoptara decisión en el marco de su competencia”. Asimismo, resaltó la importancia de la intervención del Congreso para determinar el interés general y paliar la situación económica de los sectores más vulnerables de la sociedad, incrementando la presión tributaria sobre los sectores de más alta capacidad económica de manera de compensar la disminución de la recaudación de los impuestos a consecuencia de las medidas adoptadas respecto de los impuestos a las ganancias e IVA y resaltó que a nivel institucional “[e]l Poder Ejecutivo debió requerir la más urgente intervención del Congreso para darle la debida cobertura legal a las medidas adoptadas en transgresión constitucional. El Congreso, por su parte, ha omitido darle urgente tratamiento a los DNU. Ninguno de los tres poderes del Estado ha estado a la altura de las circunstancias”.*

## V. Conclusión

En el presente trabajo se han ido exponiendo los principales lineamientos constitucionales sobre el vínculo entre los Decretos de Necesidad y Urgencia y la potestad normativa tributaria.

Tal como expresa la doctrina, los DNU ingresaron al sistema político “al margen” de la normativa constitucional expresa<sup>56</sup>. Al respecto, los estudios sobre el tema demuestran que hasta la reforma constitucional de 1994 ya se habían dictado al menos 72 DNU vinculados con temas tributarios como ser la creación de gravámenes o la reducción de alícuotas. Según se ha indicado, estos decretos importaron un 22% del total de DNU dictados hasta la reforma constitucional, y contaron con el mayor porcentaje de ratificación legislativa<sup>57</sup> respecto del total.

<sup>56</sup> GELLI, María Angelica, Los decretos de necesidad y urgencia luego de la reforma constitucional de 1994, La Ley.

<sup>57</sup> CASÁS, José O., Derechos y garantías constitucionales del contribuyente, A partir del

La reforma constitucional tuvo la clara intención de poner un límite expreso a la capacidad del Poder Ejecutivo de inmiscuirse en temas de exclusiva competencia del Congreso, como la creación de tributos. Por su parte, la Corte sentó de forma continua e inveterada su posición en cuanto a que en materia tributaria ninguna carga tributaria podrá ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal válidamente creada por el Poder Legislativo, y que los principios y preceptos constitucionales son categóricos en cuanto prohíben a los restantes poderes el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas.

Así, ni la configuración circunstancias excepcionales ni las cualidades singulares del órgano presidencial, vinculadas con la rapidez en la toma de decisiones o su mayor información sobre las necesidades imperantes de la marcha de gobierno habilita subvertir esta regla constitucional. Tal como destaca la Dra. María Angelica Gelli mayor emergencia, requiere mayor sutileza y una menor imprudencia normativa.<sup>58</sup>

La manda constitucional, como hemos visto, es tan contundente que no admite excepciones de ninguna naturaleza. La esencia de autoimposición que tiene la materia tributaria conlleva la condición *sine qua non* de que solo el Poder Legislativo es quien ostenta esa potestad. Todo incumplimiento a esta premisa solo conllevará a impedir el

principio de reserva de ley tributaria, 1ª edición, reimpresión, 2005, Ed. Ad Hoc. pág. 424. En la obra citada, se menciona que “los Dres. Rubio y Goretti remarcan, a su vez, que el uso intensivo de los reglamentos de necesidad y urgencia en el periodo 1989-1999 es difícil de entender si se toman en cuenta la representación política de los distintos partidos en las Cámaras de Diputados y Senadores, sobre todo del oficialismo que –con excepción del lapso de julio a diciembre de 1989, en que la participación justicialista en la de Diputados era sólo de ciento seis legisladores, esto es el 42% sobre el total de doscientos cincuenta y cuatro bancas, existente a esa fecha– ostentaba mayoría, por lo que teóricamente, el gobierno podía transitar sin sobresaltos el trámite parlamentario”.

<sup>58</sup> GELLI, María Angelica, Los decretos de necesidad y urgencia luego de la reforma constitucional de 1994, La Ley.

afianzamiento de los principios de seguridad jurídica y de certidumbre sin los cuales el futuro de nuestra Nación difícilmente se diferencie del recorrido hecho hasta el presente descrito en este capítulo.

## RESERVA DE LEY Y DELEGACIÓN LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA

Juan José Albornoz y  
María Belén Castagnini

## I. Introducción

La finalidad de este ensayo es reflexionar sobre la procedencia de la delegación legislativa en materia tributaria.

Para ello, sin ánimo de agotar el tema<sup>1</sup>, debemos partir del principio de reserva de ley que rige la materia tributaria y repasar cuál es su fundamento, su extensión y cómo lo ha interpretado la jurisprudencia federal.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación -con cita de Jarach- afirmó que “*el primer principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional, lo que podríamos llamar ‘la partida de nacimiento’ del Derecho Tributario, es el principio de legalidad, principio análogo al que rige en el Derecho Penal -si bien sus fundamentos son tal vez distintos- llamado también principio de reserva de ley (Jarach, Dino: Curso de Derecho Tributario, Ediciones Cima, 1980, p. 75)*”<sup>2</sup>. Y su relevancia es tal por cuanto la posibilidad de fijar contribuciones por el poder de imperio del Estado a sus ciudadanos pone en juego el derecho de propiedad. Ante ello la necesidad de que el Poder Legislativo sea quien -en un espacio deliberativo, representativo de las mayorías, minorías, y del sistema federal, al cual le corresponde proveer lo conducente para perseguir el progreso del país y el desarrollo humano- establezca los tributos.

Este principio hace a la previsibilidad de las reglas en materia impositiva<sup>3</sup> y debido a ello se ha sostenido que “*la primera consecuencia resultante de la aplicación de este principio es que si no hay tributo sin ley, esta ley debe ser previa o anterior al hecho imponible (Bidart*

*Campos, Manual de la Constitución reformada. Ediar. Buenos Aires, 1998, pág 167)*”<sup>4</sup>.

A modo de aclaración, evitaremos desarrollar lo atinente a la delegación legislativa en materia de derechos de importación y exportación dado que forma parte de otro ensayo de esta publicación.

## II. Principio de reserva de ley. Fundamento

Debemos preguntarnos cuál es el fundamento de este principio que en nuestra Constitución Nacional se encuentra presente centralmente en los artículos 17 y 75.

Hensel enseñaba que un sistema tributario ordenado sobre el concepto del estado de derecho, “debería realizar de modo absoluto y desde todo punto de vista el principio ‘ninguna imposición sin ley’, donde se quiera seguir estrictamente el concepto tradicional del estado de derecho”<sup>5</sup>.

Rosembuj, al abordar la cuestión, realiza un primer acercamiento respecto a su fundamento y señalaba que “*la legalidad tributaria [...] tiene por fundamento establecer una sólida barrera contra todo acto de autoridad del poder público, tendiente a limitar la libertad patrimonial de los particulares*”<sup>6</sup> y agregaba que “*la reserva de ley da una connotación particular a la prestación tributaria, no sólo en el sentido implícitamente sostenido que la materia esté sujeta a un tratamiento diferenciado respecto a las restantes materias legisladas, sino en cuanto a que la reserva de ley está dirigida a garantizar la propiedad de los particulares,*

<sup>1</sup> Para un análisis exhaustivo ver Casás, José Osvaldo “Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria” Buenos Aires, Ad-Hoc, 2002.

<sup>2</sup> CSJN, Fallos 323:3770

<sup>3</sup> CSJN, Fallos 329:1568

<sup>4</sup> CSJN, “Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones Y Pensiones S.A. c/ Salta, Provincia de s/acción declarativa”, N. 197. XXXVII. ORI, sentencia del 7 de febrero de 2006.

<sup>5</sup> Hensel, Albert, *Derecho Tributario*, Buenos Aires, Nova Tesis, 2004, pág. 117.

<sup>6</sup> Rosembuj, Tulio Raúl, *El hecho de contribuir*, Buenos Aires, Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1975, pág. 52.

*afectados por la obligación tributaria; y en ese sentido, declara la especificidad de las prestaciones exigidas por el poder público*<sup>7</sup>.

En línea con esa idea podemos citar a García Belsunce quien entendía que el principio de legalidad *“encuentra su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae a favor del Estado algo del patrimonio de los particulares y en el estado de derecho, ello no es legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos que en las formas republicanas de gobierno representan la soberanía popular. Su fundamento podemos encontrarlo en el mismo artículo 19 de la Constitución Nacional que preceptúa que ‘Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe’*<sup>8</sup>.

Ahora bien, en regímenes presidencialistas como el nuestro, donde el contorno de la reserva de ley ha ido desdibujándose -sin llegar al extremo de quienes profesan el fin del paradigma madisoniano de frenos y contrapesos, para aceptar la vigencia de un nuevo paradigma schmittiano<sup>9</sup>-, debiéramos preguntarnos si su fundamento o finalidad sigue siendo el mismo que el otorgado por la teoría clásica.

La afirmación que antecede la basamos en que al complejizarse las situaciones que sirven como causa de una obligación tributaria, con el transcurso del tiempo, so pretexto de poder obtener una mayor agilidad en el sistema tributario se ha ido -en palabras de García

Belsunce- subestimando el principio de legalidad tributaria.<sup>10</sup>

Ello llevó a que varios países se enrolen en un sistema de reserva de ley tributaria atenuada, flexible o relativa<sup>11</sup>.

En esa sintonía, con la agudeza que lo caracteriza, Rosembuj -hace casi medio siglo- centró el eje del principio de reserva de ley en la aptitud misma del procedimiento legislativo como *“una función de control social, directo o indirecto (...)”*<sup>12</sup>.

Señaló en ese sentido que *“la función legal de la imposición, entonces, adquiere un*

---

<sup>10</sup> Ya a comienzos de la década del 80 del siglo pasado García Belsunce señalaba *“con el transcurso del tiempo e invocando razones de mayor agilidad del sistema tributario y de mejor y más rápida adecuación de la acción administrativa a las necesidades en el campo económico y financiero, se ha ido paulatinamente subestimando el principio de legalidad tributaria para otorgar al poder administrador facultades normativas respecto del ejercicio del poder fiscal. Parecería que la rigidez de las normas legales, consideradas como insuficientes para prever la infinita variedad de aspectos que la mudable realidad económica va ejerciendo con el transcurso del tiempo, la inmutabilidad y permanencia consiguientes de las mismas, en cuanto se hace más difícil obtener sus modificaciones o derogaciones, la lentitud y a veces improbabilidad de obtener una norma legislativa para satisfacer una pretensión de la administración que la proyecta, especialmente cuando las mayorías parlamentarias no apoyan incondicionalmente al ejecutivo y la creencia que el poder administrador, por sus condiciones naturales de funcionamiento y organización, es quien está en mejores condiciones que van influyendo en lo que hemos dado en llamar la crisis del principio de legalidad tributaria, frente al auge de las facultades discrecionales de la administración en la materia”*. García Belsunce, Horacio A. *“Temas de Derecho Tributario”* Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1982, pág. 85

<sup>11</sup> Ver Casás, José Osvaldo, *Carta de los Derechos del Contribuyente Latinoamericano. Para el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2014, pág. 71 y 72; Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, LexisNexis Depalma, 2004, Segunda edición, pág 165 y ss.

<sup>12</sup> Rosembuj, Tulio Raúl, *El hecho de contribuir*, Buenos Aires, Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1975, pág. 66

---

<sup>7</sup> Rosembuj, Tulio Raúl, *El hecho de contribuir*, Buenos Aires, Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1975, págs. 56 y 57.

<sup>8</sup> García Belsunce, Horacio A., *Temas de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1982, pág. 79.

<sup>9</sup> Posner, E. y Vermeule A., *The Executive Unbound. After the Madisonian Republic*, Oxford, Oxford University Press, 2010, citado por Gargarella, Roberto *“La sala de máquinas de la Constitución. Dos siglos de constitucionalismo en América Latina (1810 – 2010),* Buenos Aires, Katz, 2018, pág. 294.

*diverso sentido al que se le atribuye en la teoría clásica. Su importancia no decae; pero se modifica el fundamento y la finalidad que la sustenta. Ya no se trata de entender la legalidad en su faz de garantía de la libertad patrimonial del individuo, o al menos entenderla dirigida exclusivamente a tal fin, sino explicar la reserva de ley como medio de expresión del interés general de la sociedad, dirigido a ponderar las elecciones del Poder Ejecutivo y de manera indirecta a hacer valer el interés general en las relaciones de imposición que puedan verificarse, en el seno de las relaciones privadas, a daño de la sociedad”<sup>13</sup>.*

Y en este sentido, nos animamos a pensar si no es necesario incorporar al análisis la atribución que nuestra Constitución Argentina le otorga al Poder Legislativo en cuanto debe proveer lo conducente a la prosperidad del país, al desarrollo humano y al crecimiento armónico de la Nación para también ponderar de qué manera dichas cláusulas -conocidas como de progreso- se conjugan como cimientos de un principio de legalidad.

### III. Extensión del principio de reserva de ley

Definir, caracterizar, conceptuar por ley el hecho generador del tributo es, por tanto, uno de los aspectos más destacados del llamado principio de legalidad de los tributos, o de reserva de ley en materia tributaria<sup>14</sup>.

En esa línea, Araujo Falcao puso de resalto que *“sin esa previsión o definición en la ley no se configurará el hecho generador. Habrá un hecho común de la vida, o un hecho económico, o aún un hecho relevante para otras ramas del derecho, mas para el derecho tributario será un hecho jurídicamente intrascendente en cuanto al nacimiento de la obligación tributaria. El requisito de legalidad es, pues, un requisito existencial, esencial o constitutivo para la formación misma del*

*hecho generador, y no únicamente un simple requisito de validez”<sup>15</sup>.*

Por ende, el principio de reserva de ley no es solo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía sustancial en el campo del derecho tributario, en la medida *“que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes”<sup>16</sup> (...)* La facultad del Congreso para crear impuestos, constituye uno de los rasgos esenciales del régimen representativo y republicano de gobierno que tipifica a una democracia constitucional<sup>17</sup>. El principio en análisis abarca tanto la creación de impuestos, tasas y contribuciones como las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones<sup>18”</sup><sup>19</sup>.

Ahora bien, debemos preguntarnos cuál es la extensión de este principio. Cuáles son los elementos que se encuentran alcanzados o reservados al legislador.

Pérez de Ayala y González<sup>20</sup> mencionan que *“para poder exigir un tributo, se requiere que previamente haya sido creado por una ley y, adicionalmente, que en ésta sean definidos, al menos, el hecho imponible y los sujetos activo y pasivo del tributo en cuestión, siendo suficiente, respecto al resto de los elementos (formales o de carácter cuantitativo), que la ley precise los criterios fundamentales y los límites necesarios para evitar, de un lado, toda posible discrecionalidad de la Administración al regular los citados elementos, y favorecer,*

<sup>15</sup> De Araujo Falcao, Amilcar, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1964, pág. 18.

<sup>16</sup> CSJN, Fallos 329:1554; 332:2872; 338:313; 340:1884; 343:86; 346:1015.

<sup>17</sup> CSJN, Fallos 182:411.

<sup>18</sup> CSJN, Fallos 329:1554; 343:86; 346:1015.

<sup>19</sup> Secretaría de Jurisprudencia de la CSJN, *Principio de legalidad en materia tributaria*, noviembre de 2023, disponible en <https://sj.csjn.gov.ar/homeSJ/notas/nota/112/documeto> [fecha de consulta 22-4-2024.]

<sup>20</sup> Pérez de Ayala, José Luis y González Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1989, Tomo I, 5º edición, pág. 165.

<sup>13</sup> Rosembuj, Tulio Raúl, *El hecho de contribuir*, Buenos Aires, Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1975, pág. 67

<sup>14</sup> De Araujo Falcao, Amilcar, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1964, pág. 13.

de otro, la exacta determinación de la prestación impuesta al sujeto pasivo”.

En cambio, Ferreiro Lapatza al abordar el tema, señala que “la determinación del hecho imponible y de los elementos que sirven para fijar la cuantía de la obligación tributaria, esencialmente base<sup>21</sup> y tipo, está, pues, reservada a la ley. A la norma con rango de ley que en un plano general y abstracto fija las obligaciones de los ciudadanos en orden al sostenimiento y financiación de los gastos públicos”<sup>22</sup>.

Esa sintonía asumieron los redactores del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID al plasmar en su artículo 4° que “sólo la ley puede: 1. crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo”.

Al analizar esta situación Altamirano<sup>23</sup> se pregunta si todos los elementos contenidos en la descripción abstracta que una norma tributaria hace del hecho imponible deben estar regulados por una ley o tan sólo sus elementos esenciales. Y aclara que ese interrogante tiene dos enfoques, uno

<sup>21</sup> Debemos recordar que según Ataliba la base imponible reviste una posición central relativa a la hipótesis de incidencia por la circunstancia de ser imposible que un tributo, sin desnaturalizarse, tenga por base imponible una dimensión que no sea ínsita en la materialidad de su hipótesis de incidencia (Ataliba, Geraldo, *Hipótesis de incidencia tributaria*, Lima, ARA Editores, 2011, pág. 144). Por su parte, Araujo Falcao señala que es indispensable que se configure una relación de pertinencia o inherencia de la base de cálculo con el hecho generador: tal inherencia o pertinencia es otorgada por el último. De otra manera, la falta de adecuación de la base de cálculo puede significar una distorsión del hecho generador y, por consiguiente, desnaturalizar el tributo (De Araujo Falcao, Amilcar, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1964, pág. 111).

<sup>22</sup> Ferreiro Lapatza, José Juan, *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1998, pág. 50.

<sup>23</sup> Altamirano, Alejandro, *Derecho Tributario. Teoría General*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2012, pág. 104.

atenuado -que entendemos es el de Pérez de Ayala y González- y otro restrictivo (como el de Ferreiro Lapatza).

En principio, el autor citado se inclina por un principio de tipicidad que sea suficientemente cerrado para evitar de esa forma situaciones no deseables de arbitrariedad. Pero a reglón seguido menciona “la norma tributaria debe contener todos los elementos esenciales de la obligación tributaria. Esto significa que la ley podría delegar en el PEN -como de hecho sucede en los tributos aduaneros o en el IVA- un margen discrecional a fin de que este poder del Estado eleve o reduzca la alícuota -que forma parte del elemento esencial que es el elemento cuantitativo de la obligación tributaria- en extremos autorizados por la propia ley”.

Consideramos que para poder responder a este interrogante debemos recurrir al fundamento de este principio y a un análisis profundo respecto a si el tipo o alícuota de un tributo analizado bajo el tamiz de ese fundamento resulta o no un elemento esencial.

#### **IV. Facultades del Poder Ejecutivo y Legislativo: una relación en constante tensión**

El artículo 1° de nuestra Constitución Nacional prevé un sistema republicano como forma de organizar el poder dentro del Estado Argentino. Esto determinará la convivencia de tres poderes de gobierno que deberán coordinar sus funciones para perseguir la prosperidad del país.

Nuestro sistema presidencialista<sup>24</sup>, establece la existencia de un Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial. Para su adecuado funcionamiento

<sup>24</sup> Hamilton argumentaba que “al definir un buen gobierno, uno de los elementos salientes debe ser la energía por parte del Ejecutivo [...] Un Ejecutivo débil significa una ejecución débil del gobierno. Una ejecución débil no es sino otra manera de designar una ejecución mala; y un gobierno que ejecuta mal, sea lo que fuere en teoría, en la práctica tiene que resultar un mal gobierno”. Hamilton A. El Federalista, LXX en Hamilton A., Madison J. y Jay J., *El Federalista*, México, Fondo de Cultura Económica, 2004, pág. 297.

cada poder deberá respetar las facultades que la propia Constitución le ha asignado, recordemos que en el artículo 75 de la CN se encuentran enumeradas las facultades que le corresponden al Congreso, artículo 99 de la CN aquellas que corresponde al Poder Ejecutivo, y finalmente desde el artículo 116 a 119 aquellas atribuciones del Poder Judicial<sup>25</sup>. Al respecto, compartimos la afirmación del profesor Gustavo Arballo en cuanto resalta que el sistema argentino, sobre todo en su versión post 1994, tiene muchas interacciones que escapan a esta descripción<sup>26</sup>, es por ello que las previsiones constitucionales actuarán como un límite y respuesta ante posibles problemas que de dichas relaciones pudieran surgir.

Cómo ya hemos analizado en el punto precedente, el Poder Legislativo tiene un rol preponderante para la creación de normas correspondientes al Derecho Tributario, sin embargo, es imposible desconocer la tensa relación que se ha producido a lo largo del tiempo a partir de la intromisión del Poder Ejecutivo en la creación de verdaderas normas de naturaleza tributaria.

Sólo basta recordar algunos de los precedentes jurisprudenciales en los cuales la Corte Suprema de Justicia se expidió en relación a la emisión de resoluciones administrativas con carácter tributario.

Entre ellos, la sentencia dictada en los autos "Vicentin S.A.I.C. c/ Estado Nacional"<sup>27</sup> a través del cual nuestro Máximo Tribunal

<sup>25</sup> No queremos dejar de señalar la reflexión de Oyhanarte para quien la división de poderes se trata "de un presupuesto insustituible y vital, cuya eliminación o desvirtuación excluye a la democracia". No obstante ello, también señala que "la división de poderes no quiere decir igualdad absoluta de ellos. La realidad material de las cosas hace evidente que en el proceso de gobierno, que es esencialmente dinámico, debe existir, por necesidad, un órgano preeminente que sobresale y conduce" Oyhanarte, Julio "Sobre la división de poderes", en *Recopilación de sus obras*, Buenos Aires, 2001, págs. 805 y ss.

<sup>26</sup> Arballo, Gustavo, *Brevísimo curso de derecho para no abogados*, CABA, Siglo XXI Editores, 2022, p. 165.

<sup>27</sup> CSJN, Fallos 346:441, sentencia del 3 de mayo de 2023.

-remitiendo al dictamen de la Procuración General- consideró que el decreto reglamentario n°916/04 del impuesto a las ganancias, que eliminaba el requisito del "sujeto vinculado del exterior", exigido por el art. 15 de la ley de impuesto a las ganancias para que resultara de obligatoria aplicación el método de determinación del precio de transferencia, pretendía modificar uno de los elementos esenciales del impuesto a las ganancias, la base imponible, "(...) mediante un mecanismo que se halla claramente a extramuros de la única forma que nuestra Carta Magna prevé, es decir, mediante ley formal".

Otro reconocido precedente en nuestra materia es "Video Club Dreams"<sup>28</sup>, en el cual a través de los decretos 2736/91 y 949/92 el Poder Ejecutivo extendió el hecho imponible creado por una ley a otro hecho imponible que es distinto y nuevo, aún cuando ambos guardarán relación con la actividad cinematográfica. Allí, la Corte entre los temas que estudió fue la procedencia del ejercicio presidencial de facultades legislativas en materia impositiva -sujetas a la existencia de una situación de emergencia-, y con cita al precedente "Eves" consideró inválidos tales decretos por cuanto manifestó que el Poder Legislativo "(...) es el único poder el Estado investido de tales atribuciones de conformidad con los artículos 4, 17, 44 y 67 -texto 1853-1869- de la Constitución Nacional".

Contrariamente, la Corte Suprema -por mayoría- en "Piantoni Hnos."<sup>29</sup> entendió legítimo el decreto reglamentario del impuesto a los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operaciones, que delineaba el concepto de "sistema de pagos organizados", por cuanto consideró que los elementos esenciales del hecho imponible, los sujetos obligados, la base imponible y las exenciones habían sido expresamente establecidos por una ley; sin advertir que la reglamentación hubiera exorbitado los términos de la disposición legal.

<sup>28</sup> CSJN, Fallos 318:1154, sentencia del 06 de junio de 1995.

<sup>29</sup> CSJN, Fallos: 340:1884, sentencia del 12 de diciembre de 2017.

De esta manera, se ha intentado exponer la tensa relación que se produce ante un desborde de facultades por parte del Poder Ejecutivo. Por cuanto, mediante la emisión de distintos decretos -con distintas formas: decretos reglamentarios, de necesidad y urgencia, delegados, autónomos-, como a través de resoluciones generales o interpretativas emitidas por el órgano fiscal, se han creado nuevos tributos o modificados elementos propios del derecho tributario sustantivo.

Nuestro Alto Tribunal, en aquellas causas en las que ha intervenido, ha recordado que “(...) ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, o sea válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones”<sup>30</sup>, y por lo tanto que “los principios y preceptos constitucionales son categóricos en cuanto prohíben a otro poder que el legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas”<sup>31</sup>.

A continuación nos dedicaremos a analizar el instituto de la delegación legislativa en materia tributaria, sin desconocer el complejo contexto expuesto y la rígida previsión constitucional.

## V. La delegación legislativa a partir de la reforma Constitucional

La reforma de la Constitución Nacional del año 1994 tuvo entre sus fundamentos la necesidad de “atenuar el sistema presidencialista”, y “regular la facultad presidencial de dictar reglamentos”<sup>32</sup>, entre otros puntos sobresalientes. Así, a los fines de regular una práctica que ya se llevaba a cabo en la realidad argentina, se incorporó el

instituto de la delegación legislativa a través del artículo 76<sup>33</sup>.

Resulta interesante la redacción adoptada por los constituyentes por cuanto, en primer lugar, se prevé la prohibición de delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, pero a renglón seguido se detalla determinados supuestos en los que podrá ser autorizado por el Congreso Nacional<sup>34</sup>.

Al respecto, el autor Rodolfo Spisso relata que la complejidad de la vida moderna exige aceptar cierto grado de delegación, que posibilite adaptar el principio consagrado en la ley a los hechos cambiantes de la realidad económica, de forma tal que el legislador, sin resignar sus atribuciones, pueda encargarle al Poder Ejecutivo la determinación dentro de ciertos límites, expresos o virtuales, de algunas circunstancias necesarias para el debido funcionamiento del mecanismo legalmente organizado<sup>35</sup>.

En este sentido, la Constitución prescribe que tal atribución podrá otorgarse: i) en materias determinadas de administración o de emergencia pública, ii) con plazo fijado para su ejercicio, iii) dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca.

Por lo tanto, la característica propia de este tipo de decretos es la existencia de una ley

<sup>33</sup> Recordemos que anteriormente nuestra Carta Magna nada decía sobre tal atribución, la Corte Suprema de Justicia había interpretado tal instituto como una “delegación impropia” en los casos “Delfino”(Fallos: 148:430, año 1927) y “Cocchia”(Fallos: 316:2624, 1993), en los cuales se tendió a confundir con la facultad de reglamentación de la ley con la que cuenta el Poder Ejecutivo con verdaderas facultades delegadas. Para un análisis profundo recomendamos la lectura de: Corti, Horacio, *Derecho Constitucional Presupuestario*, Buenos Aires, LexisNexis, 2007, págs.362 a 367.

<sup>34</sup> Dicha redacción resulta familiar ya que ha sido también adoptada en el artículo 99 inc. 3, a través del cual consigna la prohibición al Poder Ejecutivo de emitir disposiciones de carácter legislativo, para luego autorizar aquellos casos de necesidad y urgencia por los cuales se podría habilitar la facultad.

<sup>35</sup> Spisso, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 5 ed., 2011, p. 263.

<sup>30</sup> CSJN, Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366; 323:240; 346:441.

<sup>31</sup> CSJN, Fallos: 155:290; 182:411; 303:245; 312:912; 319:3400, 322:1926 –disidencia de los jueces Belluscio, Boggiano y Bossert-.

<sup>32</sup> Conforme Ley N°24.309, declaración de reforma de la Constitución Nacional.

emanada del Congreso Nacional que habilita al Poder Ejecutivo en determinadas situaciones o materias a definir cuestiones propias. Esta ley además deberá determinar el tiempo por el cual tendrá vigencia la delegación y bases precisas para el ejercicio de la facultad.

### V.1. El derecho tributario dentro de los requisitos constitucionales

En este punto, será necesario poder determinar si el derecho tributario, y específicamente, la creación o modificaciones de normas tributarias se encuentra dentro de las materias habilitadas para ser delegadas al Poder Ejecutivo.

La Constitución se refiere a “**materias determinadas de administración**”, pero no detalla qué situaciones la conforman. Para intentar definir este concepto podemos remitirnos a la Ley 25.148, sancionada en el año 1999, la cual interpreta que se considerará materias determinadas de administración, aquellas que se vinculen con:

a) La creación, organización y atribuciones de entidades autárquicas institucionales y toda otra entidad que por disposición constitucional le compete al Poder Legislativo crear, organizar y fijar sus atribuciones. Quedan incluidos en el presente inciso, el correo, los bancos oficiales, entes impositivos y aduaneros, entes educacionales de instrucción general y universitaria, así como las entidades vinculadas con el transporte y la colonización;

b) La fijación de las fuerzas armadas y el dictado de las normas para su organización y gobierno;

c) La organización y atribuciones de la Jefatura de Gabinete y de los Ministerios;

d) La creación, organización y atribuciones de un organismo fiscal federal, a cargo del control y fiscalización de la ejecución del régimen de coparticipación federal;

e) La legislación en materia de servicios públicos, en lo que compete al Congreso de la Nación;

f) Toda otra materia asignada por la Constitución Nacional al Poder Legislativo, que se relacione con la administración del país.

De la lectura de la norma -y aún frente a la amplitud contenida en el inciso “f”- entendemos que los elementos del derecho tributario sustantivo se encuentran por fuera de la materia administrativa, y por lo tanto, no podría considerarse materia delegada.

Ahora bien, por otro lado, el concepto “**estado de emergencia**” describe una situación social, económica, política que excede una materia, sino que se presenta de manera transversal para habilitar la delegación legislativa.

Si bien la Constitución tampoco define qué circunstancias deben producirse para que se origine el “estado de emergencia”, como tampoco lo hace con “la necesidad y la urgencia” prevista en el artículo 99 inc. 3º, la Corte Suprema de Justicia la ha definido como aquellos *“acontecimientos extraordinarios, imprevisibles o bien inevitables con los recursos ordinarios, y que tienen una repercusión muy honda y extensa en la vida social, de suerte que demandan remedios también extraordinarios: a veces, son acontecimientos de carácter físico, con un terremoto, una grave epidemia, etc.; a veces, de índole económica, como las que han determinado en nuestro país —y en la generalidad de los países extranjeros— legislaciones especiales, de efectos restrictivos para el derecho de propiedad consagrado por la CN; así las leyes de moratoria hipotecaria y de prórroga de los arrendamientos”*<sup>36</sup>.

Gelli<sup>37</sup> se pregunta si existen algunas materias prohibidas de delegación por causa de emergencia pública o si ante la falta de prohibición similar a la dispuesta en el artículo 99 inciso 3 para los reglamentos de necesidad y urgencia habilita la delegación en esas cuestiones cuando existe emergencia pública.

En su opinión “a la luz de lo decidido en ‘Video Club Dreams’, la respuesta es negativa en materia impositiva, pues en este precedente la Corte Suprema estableció el

<sup>36</sup> CSJN, Perón, Juan Domingo, Fallos 238:76, 1957.

<sup>37</sup> Gelli, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina. Comentada y concordada*, Buenos Aires, Thomson Reuters La Ley, 2018, pág. 328 y 327, Tomo II.

*carácter absoluto del principio de legalidad tributaria, si bien es cierto que en obiter dictum”.*

Por otra parte, son menos categóricos Santiago y Thury Cornejo<sup>38</sup> quienes entienden que debe partirse del principio de la prohibición de la posibilidad de la delegación, sin embargo, sostienen que *“puede mantenerse algunas de las excepciones admitidas por la práctica y la jurisprudencia constitucional: posibilidad de delegar la determinación final de la alícuota del tributo entre un máximo y un mínimo fijado en la ley delegante”.*

En sentido coincidente se manifestó Palacio de Caeiro para quien no se estima que las cuestiones tributarias traduzcan una indelegabilidad preliminar absoluta, *“por el contrario, si la transferencia legislativa puede colaborar con las decisiones ejecutivas referidas a la emergencia, sostener un criterio semejante aparece como una postura teñida de excesivo formalismo”*<sup>39, 40</sup>.

## **VI. La jurisprudencia de la Corte Suprema en relación a la delegación tributaria**

Como se ha intentado reseñar hasta este punto, la delegación en materia tributaria

<sup>38</sup> Santiago, Alfonso (h.) y Thury Cornejo, Valentín, *Tratado sobre la delegación legislativa. Régimen constitucional antes, durante y después de la reforma constitucional*, Buenos Aires, Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003, pág. 404.

<sup>39</sup> Palacio de Caeiro, Silvia, *Bases para el control de constitucionalidad de la legislación delegante y delegada*, LL diario del 2/11/01 citado por Santiago, Alfonso (h.) y Thury Cornejo, Valentín, “Tratado sobre la delegación legislativa. Régimen constitucional antes, durante y después de la reforma constitucional”, Buenos Aires, Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003, pág.405.

<sup>40</sup> Para un mayor análisis aconsejamos la lectura del párrafo 32 “Materias excluidas de la posibilidad de delegación” en Santiago, Alfonso (h.) y Thury Cornejo, Valentín “Tratado sobre la delegación legislativa. Régimen constitucional antes, durante y después de la reforma constitucional” Buenos Aires, Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003, pág. 395 y ss. donde se plasman las posturas de García Lema; Badeni; Quiroga Lavié; Comadira; Perrino; Canosa y Segovía, entre otros.

parecería encontrarse por fuera de los términos previstos constitucionalmente. Sin embargo, frente a la amplitud del concepto de “estado de emergencia” será necesario analizar de qué manera y bajo qué situaciones podrá ceder la rigidez del principio de legalidad.

Al respecto, la Corte Suprema Nacional, como máximo garante de la Constitución, se ha expedido y ha analizado algunos casos en donde se cuestionaba la facultad ejercida tanto como por el Presidente, Jefe de Gabinete, y Ministros en la fijación principalmente del *quantum* de la obligación tributaria y exenciones tributarias.

Atento a la importancia de dichos precedentes -algunos de ellos- serán comentados a continuación.

### **VI.1. En relación al quantum de la obligación tributaria**

En la sentencia dictada en la causa “Selcro”<sup>41</sup> la Corte Suprema de Justicia delineó algunos conceptos en relación a la delegación legislativa en materia tributaria.

La discusión se centraba en la constitucionalidad del artículo 59 segundo párrafo de la ley 25.237, a través de la cual se delegaba al Jefe de Gabinete la facultad de fijar la tasa a percibir por la Inspección General de Justicia, y la decisión administrativa que había fijado dichos valores.

Nuestro Máximo Tribunal, en primer lugar, recordó el principio de reserva de ley que rige en materia tributaria y explicó que, en el caso concreto, *“resulta inválida la delegación legislativa efectuada por el segundo párrafo del art. 59 de la ley 25.237, en tanto autoriza a la Jefatura de Gabinete de Ministros a fijar los valores o escalas para determinar el importe de las tasas sin fijar al respecto límite o pauta alguna ni una clara política legislativa para el ejercicio de tal atribución”.*

De su lectura podría advertirse que la Corte centra su argumentación en la ausencia de bases de delegación -no contiene la ley delegante límites o pautas-, pero no así en la imposibilidad del ejercicio.

<sup>41</sup> CS, Fallos: 326:4251

Sin embargo, en el considerando seguido aclara que *“no pueden haber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo”*.

De este punto podría extraerse una posición más estricta de la Corte en relación a la prohibición de delegar cuestiones del derecho tributario sustantivo, es decir, sobre los elementos del hecho imponible, base imponible y exenciones tributarias deberán estar definidas por ley.

En el año 2009, reiterando los argumentos de dicho precedente, la Corte confirmó la inconstitucionalidad del art. 74 de la ley 24.938 y la consecuente nulidad de la resolución conjunta 39/98 de la Superintendencia de Riesgos del Trabajo y 25.806/98 de la Superintendencia de Seguros de la Nación, por no haber respetado el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria, en el precedente *“Consolidar SA - ART c/ Superintendencia Riesgos Trabajo - rsls. 39/98 y 25.806/98 s/ proceso de conocimiento”*<sup>42</sup>.

Posteriormente, se volvió a expedir en relación a la delegación tributaria en el reconocido precedente *“Camaronera Patagónica”*<sup>43</sup>. Si bien -como hemos advertido en la introducción- la revista contará con un artículo específico referido a los derechos de exportación, creemos necesario hacer una breve mención de aquellos puntos relevantes<sup>44</sup>.

El voto de la mayoría recuerda lo expuesto en *“Selcro”* en relación a la imposibilidad de delegar aspectos sustanciales del derecho

tributario, y agrega que resulta inadmisibles la defensa del ente fiscal, que consiste en sostener que la ley de emergencia 25.561 ha otorgado una delegación suficiente al Poder Ejecutivo para que, en el marco de la dolorosa situación de emergencia nacional por la que atravesó el país, tomara medida, entre ellas crear el tributo cuestionado. *“En efecto, ni la ley 22.415 ni mucho menos la 25.561 establecen, siquiera con mínimos recaudos, los elementos esenciales del tributo de que se trata”*.

Por otro lado, manifestaron que el Código Aduanero establecía que el derecho de exportación puede ser *ad valorem* o bien específico, pero que para el caso concreto *“no es el legislador quien ha determinado, de manera cierta e indudable, cuál es la forma de cuantificar la prestación, sino que ha de recurrirse necesariamente, a lo dispuesto por la resolución 11/02 mencionada. (...) En efecto, el Congreso Nacional no ha previsto cuál es la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de unos baremos máximos y mínimos para su fijación”*.

En esta sentencia, la Corte parece ir un paso más del anterior precedente porque admite la delegación de la alícuota siempre que se prevean legislativamente límites porcentuales. De la lectura de sus argumentos, pareciera que la fundamentación está circunscrita a los derechos aduaneros en cuanto a *“la mayor integración económica y del creciente comercio mundial, es imprescindible que el Estado pueda realizar, de manera oportuna, los ajustes que estime necesarios”*.

Podríamos resumir su posición con cita al siguiente considerando *“(...) en el contexto detallado, resulta admisible que el Congreso atribuya al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscritas, exclusivamente, al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, autoriza elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución, se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa”*.

El magistrado Zaffaroni, por su voto, agregó que *“(...) en materias que presentan contornos o aspectos tan peculiares, distintos y variables que al legislador no le sea posible prever*

<sup>42</sup> CS, Fallos: 332:2872

<sup>43</sup> CS, Fallos: 337:388

<sup>44</sup> En lo aquí interesa, se discutía la constitucionalidad de la resolución 11/02 del -entonces- Ministerio de Economía e Infraestructura, dictada con fundamento en el Código Aduanero y la ley 25.561 (de emergencia pública y reforma del régimen cambiario), donde se fijó la alícuota del 5% o 10% de derechos a la exportación para consumo a determinadas mercaderías.

*anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos, no puede juzgarse inválido, en principio, el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida (Fallos: 328:940)”.*

Así, en relación al derecho tributario explica que el Poder Ejecutivo no puede establecer los elementos estructurales del tributo, pues esta es un área en la que el Congreso debe adoptar decisiones precisas y completas, fijando una *"clara política legislativa a fin de que el Poder Ejecutivo reglamente los pormenores de la ley en cuestión"*.

Cabe preguntarse si la alícuota podría ser considerada un pormenor.

Finalmente, concluye que el Congreso no previó cuál es la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de parámetros mínimos y máximos para la fijación de los derechos de exportación.

El voto en disidencia de los jueces Petracchi y Argibay, en lo que aquí interesa, comparte la posición hasta aquí relatada.

Si bien resaltan el principio de reserva de ley en materia tributaria, concluyen que *"(...) nada impediría, en cambio, en atención a la variabilidad de la realidad propia de esta clase de operaciones, que se dejase librado al Poder Ejecutivo la posibilidad de adaptar el quantum de los derechos de exportación mediante el aumento o reducción de la alícuota pero siempre dentro de una escala predeterminada por la ley, lo que se adecuaría al concepto de pormenores y detalles en los términos de la jurisprudencia referida y de nuestra Constitución Nacional"*.

De los precedentes hasta aquí descritos, podríamos concluir que la delegación tributaria en materia de derechos de importación y exportación podría proceder en relación a la fijación de la alícuota, siempre que el Congreso hubiera fijado el monto mínimo y máximo de tal delegación, todo ello en atención a la circunstancias que se desarrollan en torno al cambiante comercio internacional.

Por último, el precedente *"Swiss Medical S.A. c/ EN - SSS s/ amparo ley 16.986"*<sup>45</sup> resulta relevante en cuanto a la determinación de la naturaleza jurídica tributaria, que la mayoría del Tribunal, consideró que se correspondía a la *"matrícula a las empresas de medicina prepaga"*.

Dicho tributo se creó por la ley 26.682, la cual había determinado su hecho imponible y sujetos pasivos, pero estableció que el monto de la matrícula anual que debían abonar los entes de medicina prepaga iba a ser determinada por reglamentación del Poder Ejecutivo, el cual la delegó a la Superintendencia de Servicios de Salud, quien lo fijó mediante la resolución 1769/14.

La Corte -con remisión al dictamen de la Procuración General- estableció la naturaleza tributaria de la matrícula, y por tanto, la imposibilidad de la Superintendencia de fijar el quantum de la obligación tributaria, por cuanto *"(...) no es el legislador quien ha determinado, de manera cierta e indudable, cuál es la forma de cuantificar la prestación"*. *En definitiva, consideraron que la norma no se ajustaba al principio de reserva de ley, por cuanto el aspecto cuantitativo del tributo quedaba "completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo"*.

En disidencia, el magistrado Rosenkrantz consideró que la matrícula no se correspondía con la naturaleza tributaria, y por lo tanto, su monto podía ser diferido por el legislador a la reglamentación sin que ello implicara afectación del principio de reserva de ley.

## **VI.2. En relación a las exenciones tributarias**

<sup>45</sup> CSJN, Fallos: 343:86, sentencia del 18 de febrero de 2020. Sobre este precedente recomendamos la lectura del comentario realizado por Fernández, Cintia, "Comentario al fallo "Swiss Medical SA c/ EN -SSS s/ amparo Ley 16.986": La naturaleza jurídica de las sumas abonadas a la Superintendencia de Servicios de Salud y el principio de reserva de ley", en revista jurídica *Constitución financiera. En la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia*, Año 5º, Tomo 5º, abril 2024, p. 50. Puede descargarse de manera gratuita en [www.constituciónfinanciera.com.ar](http://www.constituciónfinanciera.com.ar)

En el año 2018, nuestro Máximo Tribunal entendió en el caso “Festival de Doma y Folklore”<sup>46</sup> en el cual los jueces Lorenzetti y Maqueda -en disidencia- rechazaron la delegación amplia que había realizado el Poder Legislativo en relación a las exenciones del Impuesto al Valor Agregado. Si bien la mayoría de los magistrados consideraron que no se encontraban configurados los requisitos para tener por habilitada la vía de la acción declarativa, en contraposición en disidencia ingresaron a resolver el fondo de la cuestión.

Recordaron que a través de ley 25.414 se facultó al Poder Ejecutivo Nacional, en el marco de la emergencia pública y hasta el 1º de marzo de 2002 a “crear exenciones, eliminar exenciones, excepto aquellas que beneficien los consumos que integran la canasta familiar o las economías regionales, Sociedades Cooperativas, Mutuales, Asociaciones y Obras Sociales Sindicales; disminuir tributos y tasas de orden nacional, con el objeto de mejorar la competitividad de los sectores y regiones y atender situaciones económico sociales extremas” (art. 1º, ap. 11).

Para decidir, sostuvieron que “resulta claro que ni el Poder Legislativo podía delegar en el Ejecutivo la facultad de eliminar exenciones menos aun con la amplitud que lo hizo ni este último podía dictar reglamentos en uso de tal atribución disponiendo la inclusión en el impuesto al valor agregado de sujetos hasta entonces exentos, sin vulnerar el principio constitucional de legalidad en materia tributaria”.

### **VI.3. En relación a la tasa de interés en las acciones de repetición**

Por otra parte, en autos “Compañía Mega S.A. c/ EN -AFIP DGI- resol. 93/04 94/04 (RDEX) y otros s/ Dirección General Impositiva”, entre muchas cuestiones que abarca la sentencia, resulta interesante el análisis que surge del voto del juez Rosenkratz sobre la constitucionalidad de la tasa de interés aplicable para las acciones de repetición.

<sup>46</sup> CSJN, Fallos 341:101, sentencia del 20 de febrero de 2018.

En este marco, analiza si la Resolución del Ministerio de Economía puede considerarse que se dictó en el marco de una delegación legislativa.

*“La resolución ME 314/04 no cumple con la carga probatoria exigida por la doctrina de esta Corte para justificar una delegación y, por lo tanto, no puede ser considerada como el resultado del ejercicio de una función delegada por el Congreso Nacional. A mayor abundamiento, y sin que ello implique pronunciarse sobre la validez de tales delegaciones -que no son objeto de este juicio-, cuando el Congreso ha querido delegar la fijación de la tasa de interés en el Ejecutivo lo ha hecho de forma explícita (vgr.: para intereses resarcitorios, art. 37 de la ley 11.683; y para intereses punitivos, art. 52 de la ley 11.683)”<sup>47</sup>.*

### **VII. El control de validez de los decretos delegados por el Congreso**

Para finalizar el presente análisis, no queremos dejar de advertir que más allá del control de constitucionalidad que en el caso concreto nuestros tribunales pudieran hacer del ejercicio de facultades delegadas al Poder Ejecutivo, le corresponde al Congreso revisar la validez o invalidez del decreto.

Ello es así por cuanto, nuestra Constitución Nacional fija en el art. 100, inc. 12 que “Al jefe de gabinete de ministros, con responsabilidad política ante el Congreso de la Nación, le corresponde: (...) Refrendar los decretos que ejercen facultades delegadas por el Congreso, los que estarán sujetos al control de la Comisión Bicameral Permanente”. Además del principio de decisión de poderes, por cuanto le corresponde al poder controlar una potestad propia.

La Comisión Bicameral Permanente, prevista en los artículos 99, inciso 3, y 100, incisos 12 y 13 de la Constitución Nacional, y reglamentado su ejercicio a través de la ley 26.122<sup>48</sup>, tendrá la facultad de dictaminar

<sup>47</sup> CSJN, Fallos 342:1170, 11 de julio de 2019.

<sup>48</sup> La ley 26.122, sancionada en el año 2006, en el Capítulo II prevé específicamente el procedimiento para la revisión de los decretos delegados.

sobre la aptitud de dicho decreto, para luego ser revisado por cada recinto del Congreso, pudiendo en todo caso, declarar la invalidez.

### VIII. Algunas conclusiones

Lo dicho hasta aquí, demuestra la importancia que el principio de reserva de ley en materia tributaria ha tenido a lo largo del tiempo y en la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal. Y así ha sido manifestado en cuanto a que “(...) dicha limitación se funda en que la atribución de crear los tributos es la más esencial a la naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno”<sup>49</sup>.

Asimismo, la jurisprudencia ha considerado que todos los elementos del hecho imponible, la base imponible y exenciones, deben estar fijados por ley. Resguardando así, a los elementos que conforman el derecho tributario sustantivo de la mera disponibilidad por parte del Poder Ejecutivo.

Sin embargo, es imposible desconocer que hay una tendencia de la Corte de flexibilizar dicho principio en relación a la alícuota, respeto a la cual ha permitido que con bases claras de delegación por parte del Congreso, con una ley que fije los máximos y mínimos entre los cuales podrá variar el Poder Ejecutivo, dicha delegación pudiera ser aceptada.

Esto hace cuestionarnos cuál es el fundamento jurídico que permite a la Corte apartar -de cierta forma- a la alícuota de los elementos esenciales para definir la cuantificación de la obligación tributaria.

Si observamos la sentencia “Camaronera Patagónica” pareciera que el argumento que podría convalidar dicha delegación es la necesaria inmediatez de ajustar montos por lo fluctuante del comercio internacional. Lo que sería concordante con el comentario que hemos citado del profesor Spisso en cuanto a que la realidad impone cierto margen de delegación atento a un contexto económico, social y político tan cambiante.

Ahora bien, esbozamos un argumento que podría encontrarse latente en dichas decisiones, en cuanto la relevancia que sea

tanto la base imponible como parámetros de las alícuotas las que se encuentren fijadas por ley, en tanto se consolidan como el reflejo de la capacidad contributiva que se quisiera alcanzar a través del hecho imponible. Y no así la determinación exacta de las alícuotas, las cuales definidas de manera razonable por el Poder Ejecutivo y dentro de los parámetros máximos y mínimos que imponga el Congreso, podrían ser una decisión delegable que no afecte los derechos de los contribuyentes ni las bases del derecho tributario sustantivo.

<sup>49</sup> CSJN, Fallos: 182:411

## ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Eduardo Laguzzi y Lucia López Parga

### I. Introducción

Los tributos como género se pueden dividir - en su forma clásica- en impuestos, tasas y contribuciones. Esta clasificación se plasma entre otros en el Modelo de Código Tributario para América Latina del Programa Conjunto OEA / BID en su art. 14, así como también en la Ley General Tributaria española en su art. 2 inc. 2.

Ésta, no sólo es la división más generalizada de los tributos sino que, tal como lo señala la Corte Suprema de Justicia de la Nación, resulta importante la diferenciación en nuestro país considerando que ya “en el citado precedente de Fallos: 332:1503 (Laboratorios Raffo S.A.) se señaló que esta distinción entre especies tributarias no es meramente académica, sino que desempeña un rol esencial en la coordinación de las potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, pues el art. 9º, inc. b, de la ley 23.548, de coparticipación federal de impuestos, excluye las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos.”<sup>1</sup>

En cuanto al encuadramiento de los tributos en tales especies, cabe aclarar que nuestro Alto Tribunal ha sostenido que “Las disposiciones de una ley o reglamento deben apreciarse con arreglo a su naturaleza intrínseca, antes que con sujeción a la denominación asignada por el legislador. Es principio aceptado desde antiguo por esta Corte que no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas, si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del nomen iuris que se le dé o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica y entonces, cuando

medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos (Fallos: 21:498 y 289:67).”<sup>2</sup>

En la Ley General Tributaria española por su parte, se agregó luego de la clasificación en impuestos, tasas y contribuciones “*cualquiera sea su denominación*”, incorporación requerida por la doctrina, en tanto se venía sosteniendo que “en absoluto el operador jurídico puede verse condicionado por el *nomen iuris* de una determinada figura jurídica, sino que en base a su estructura y finalidad deberá llevar a cabo su clasificación.”<sup>3</sup>

Ahora bien, ingresando al tema que nos ocupa, no se encuentra controvertido que el principio de reserva de ley resulta aplicable al tributo como género, es decir que alcanza a todas las especies tributarias. Sin embargo, la particularidad de la aplicación de dicho principio en las contribuciones especiales y que motiva este trabajo, radica en primer lugar en que aún subsisten discusiones acerca de la naturaleza jurídica de algunas de éstas - lo que lleva a considerar diferentes alcances del mismo- , y, en segundo término, que como se verá, se producen delegaciones para la regulación de diversos aspectos por parte de otros órganos.

En este sentido, a diferencia de lo que ocurre con los impuestos respecto de los cuales no

<sup>2</sup> CSJN, 4/5/1995, "Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional (D.G.I.) s/ ordinario (repetición)" (H. 102. XXII.)

<sup>3</sup> Sobre el particular, los autores citan los precedentes “SSTC 296/1994, FJ. 4º; 121/2005, FJ. 6º; Auto del TC 381/2005; STS de noviembre de 2006, FJ. 2º; 23 de enero de 2009, FJ. STSJ de Castilla La Mancha de 25 de mayo de 2006.” (Collado Yurrita, Miguel Ángel y Luchena Mozo, Gracia María., “*Derecho financiero y tributario. Parte general*”, Atelier, Barcelona España, 2018, Pág.239).

<sup>1</sup> CSJN, 9/10/2012, "Quilpe S.A. Inconstitucionalidad" (Q. 20. XLVII.)

se discute la aplicación estricta del principio de reserva de ley - por lo menos en su faz normativa-, en los tributos como los aquí analizados, dicho principio se advierte en ocasiones debilitado en cuanto a su cumplimiento.

Señala en este sentido José O. Casás refiriendo al pensamiento del catedrático español Eusebio González García, que "...es manifiesta la necesidad que han tenido que afrontar a menudo los tribunales de aquel país, como también ocurre en el nuestro, de precisar la naturaleza de ciertas prestaciones patrimoniales "al controlar en cada caso el cumplimiento de dos grandes principios sobre los que se asienta la contribución a los gastos públicos de los ciudadanos", dentro de ellos el de "legalidad (normativa y aplicativa)", como consecuencia de las fricciones constitucionales que producen algunas gabelas con la regla de "reserva de ley" tributaria, en tanto pretende ser obviada por la rama ejecutiva".<sup>4</sup>

Como desarrollaremos, se plantean discrepancias sobre cuáles prestaciones quedan incluidas dentro de las contribuciones especiales, qué categoría tributaria se ubican, e incluso, en algunos casos, se cuestiona su propia naturaleza tributaria. En consecuencia, abordaremos primero las diferentes posiciones sobre tal cuestión, para luego derivar en el alcance que tiene el principio de reserva de ley en las diferentes especies.

## II. Breve definición de las contribuciones especiales.

Esta especie tributaria, encuadrada dentro de los tributos vinculados, reúne las características de constituir prestaciones patrimoniales, obligatorias, que surgen del poder de imperio del Estado, aunque se distinguen en tanto son debidas en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado. A diferencia de las tasas, en las cuales se

requiere la prestación de un servicio a disposición del contribuyente, en las contribuciones especiales la ventaja o el beneficio es un elemento determinante.

En virtud que no contamos con un código o normativa que lo conceptualice, haremos referencia a las definiciones en otros ámbitos.

Así, en el Modelo de Código Tributario para América Latina del Programa Conjunto OEA / BID se plasma "Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación."(Art. 17 1° pfo.).

La Ley General Tributaria española refiere "Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos." (Art.2.2, inc. b).

Por su parte en la doctrina, Carlos M. Giuliani Fonrouge afirma que "La contribución especial se caracteriza por la existencia de un *beneficio* actual o futuro, que puede derivar no sólo de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios estatales especiales, destinados a aprovechar a un particular determinado o a grupos sociales. Cuando se realiza una obra pública (camino, puente, etc.) se produce, o así lo supone el legislador, una valorización de sus bienes o un beneficio personal de otra índole; y lo mismo ocurre en el caso de organizar un régimen de la seguridad social o al crear entes de regulación económica o para fomento de actividades determinadas."<sup>5</sup>

Distingue Héctor B. Villegas que en las tasas "...la obligación de pago nace ante la prestación del servicio, o incluso ante su organización y puesta a disposición. En otros tributos vinculados (contribuciones especiales) hay una actividad o gasto estatal en provecho

<sup>4</sup> Casás, José Osvaldo, "Derechos y garantías constitucionales del contribuyente: a partir del principio de reserva de ley tributaria", 1° reimp. Ad - Hoc, Bs.As., 2005, Pág. 508.

<sup>5</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., "Derecho Financiero", Tomo II. 10° Ed., La Ley, Bs.As., 2010, Pág. 1036.

del obligado y esa actividad genera la obligación de pagar el tributo. Lo que aquí interesa es el incremento patrimonial en los bienes del obligado (o, al menos, que la actividad sea idónea para producir tal incremento).”<sup>6</sup>

Explicita Rodolfo R. Spisso<sup>7</sup> que se incluyen en las contribuciones especiales la de mejoras por valorización de los inmuebles originadas en la ejecución de obras públicas, el derecho de peaje por utilización de vías de comunicación y diversas contribuciones que también se denominan parafiscales, destinadas a financiar la seguridad social, la regulación económica (juntas reguladoras, cámaras compensadoras, Fondo Nacional de la Marina Mercante, INTA, INTI, Fondo Regulador del Tabaco), actividades de fomento.

Por su parte, Dino Jarach no comparte la inclusión en la categoría tributaria de contribuciones especiales, a los aportes y contribuciones de la seguridad social.<sup>8</sup> En definitiva, como se verá, no existe clasificación unívoca sobre la presente categoría tributaria.

A lo expuesto cabe agregar que la importancia de esta especie tributaria radica en que en nuestro régimen federal es un tributo que puede establecerse en los tres niveles de gobierno; que se trata de un recurso muy útil y de mucho uso para financiar gobiernos locales que carecen de suficientes recursos para realizar estas obras, principalmente las municipalidades; además, que la aplicación de contribución de mejoras otorga mayor flexibilidad al sistema tributario, en tanto sólo alcanza a quienes en su caso, se encuentran vinculados a la obra en cuestión.

En el próximo título analizaremos cada una de las especies que forman parte de esta categoría, las distintas posiciones sobre su naturaleza jurídica y por ende su consecuencia

respecto al alcance del principio de reserva de ley.

### III. El principio de reserva de ley y los distintos tipos de contribuciones especiales.

Todo tributo, de todas las especies y niveles en que se imponga, debe tener origen en ley. El principio de legalidad (o más específicamente de reserva de ley) es un elemento sustancial para la creación y aplicación de los distintos tipos de tributos.

La Constitución Nacional prescribe en su art. 17 que “Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4°”; el art. 4° relativo a los fondos del Tesoro con que se provee al Gobierno Federal enumera a “...las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...”; el art. 75 inc. 1° y 2° determina que corresponde al Congreso legislar en materia aduanera e imponer contribuciones indirectas y finalmente, nos encontramos con la prohibición expresa del art. 99 inc. 3 pfo. 3 al Poder Ejecutivo para legislar en materia tributaria.

Enseña el profesor José O. Casás que “La Constitución Argentina acogió el principio de “reserva de ley” en materia tributaria de modo amplio, englobando en la exigencia, no sólo a los impuestos sino, a todas las especies del género, valiéndose, para fijar la privativa competencia del Congreso, del vocablo *contribuciones* en su acepción lata...”.<sup>9</sup> Y agrega que de todos modos, la terminología constitucional no es homogénea, habiendo utilizado también las expresiones de derechos, impuesto, tarifas, tributos, materia tributaria, recursos y rentas.

En consecuencia, cabe inferir que cuando nuestra Constitución Nacional menciona en su art 4 a “todas las demás contribuciones”, se refiere a los tributos en general, no a las contribuciones en especie.

<sup>6</sup> Villegas, Héctor B., “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, 10ª ed., Astrea, CABA, 2016, Pág. 121 y 122.

<sup>7</sup> Spisso, Rodolfo R. “Derecho Constitucional Tributario”, 7 ed. Abeledo Perrot, CABA, 2019, Pág. 74

<sup>8</sup> Jarach, Dino., “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, 4ª ed., Abeledo Perrot, Bs.As., 2013, Pág. 234.

<sup>9</sup> Casás, José Osvaldo, “Derechos y garantías constitucionales del contribuyente: a partir del principio de reserva de ley tributaria”, 1º reimpr. Ad – Hoc, Bs.As., 2005, Pág. 512/513.

Así las cosas, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido – con remisión al dictamen de la señora Procuradora Fiscal – que “Resulta necesario recordar que el principio de legalidad o reserva de ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido, este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones, tal como los definió ese Tribunal (Fallos: 329:1554).”<sup>10</sup>

Por su parte, destaca Rodolfo Spisso que “El principio de legalidad tributaria opera, como lo subrayó Giannini, como una norma sobre normación, lo cual acarrea la necesidad de que venga consagrado en el texto constitucional, tal como lo establece nuestra Constitución en los arts. 4º, 17 y 75, inc. 1 y 2”.<sup>11</sup>

Conforme lo expuesto y en virtud de la vigencia del principio de reserva de ley en materia tributaria, sólo por ley se pueden determinar los elementos sustanciales del hecho imponible para el nacimiento de cualquier obligación tributaria.

Aclara Carlos M. Giuliani Fonrouge, que se entiende por *ley formal* “toda disposición emanada del órgano legislativo, cualquiera fuera el carácter y objeto de ella, o sea, el acto formal del Estado que ha recorrido la ‘vía legislativa’ establecida por la Constitución”; y, por *ley material* o ley en sentido sustancial “todo acto jurídico que establece una *regla de derecho*, de alcance general o individual (Laband), o bien: todo acto emanado del Estado que contenga una regla de *derecho objetivo*, esto es, ‘disposición de carácter

*general y abstracto*’, que estatuya impersonalmente.”<sup>12</sup>

Agrega, que conforme a este criterio dualista, sólo puede ser fuente de derecho la ley formal que contenga una regla de derecho; aunque en opinión del autor *ley* es la ley en sentido formal, es decir el “...acto emanado del Poder Legislativo sancionado conforme al procedimiento establecido en la Constitución a esos efectos. Queda claro, pues, que la ley no es *cualquier* acto proveniente del Poder Legislativo, como sostiene la teoría orgánica, sino el resultante de la observancia de las reglas fijadas para su sanción.”<sup>13</sup>

Por su parte, el doctor José O. Casás refiere que se requiere la ley en sentido formal – material y que “Cuando la exigencia de ley formal material para disciplinar los aspectos sustantivos del Derecho tributario (creación, modificación, exención, derogación de tributos, y configuración de sus elementos estructurales) encuentra sustento explícito en la Constitución, y tal ordenamiento, por una clara diferenciación entre el poder constituyente y los poderes constituidos, reviste carácter rígido e inderogable por ley ordinaria, podemos afirmar que nos encontramos en presencia de un sistema jurídico en el cual impera en plenitud el principio de *reserva de ley* tributaria.”<sup>14</sup>

Explica asimismo Casás, que en nuestro país, este principio se manifiesta en forma *positiva* – asignando la competencia al órgano legislativo – en los arts. 4º, 9º, 52, 75 inc. 1º y 2º de la CN; en forma *positiva – negativa* – determinando la potestad en el órgano legislativo y excluyendo de la misma al ejecutivo – en el art. 17; y, en forma *negativa* – implícita o indirectamente- en los arts. 29, 39,

<sup>10</sup> CSJN, 18/02/2020, “Swiss Medical S.A. c/ EN - SSS s/ amparo ley 16.986”, (CAF 2028/2015/CA1-CS1)

<sup>11</sup> Spisso, Rodolfo R. “*Derecho Constitucional Tributario*”, 7 ed. Abeledo Perrot, CABA, 2019, Pág. 318.

<sup>12</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., “*Derecho Financiero*”, Tomo I. 10º Ed., La Ley, Bs.As., 2011, Pág. 78/79.

<sup>13</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., “*Derecho Financiero*”, Tomo I. 10º Ed., La Ley, Bs.As., 2011, Pág. 79/80.

<sup>14</sup> Casás, José Osvaldo, “*Derechos y garantías constitucionales del contribuyente: a partir del principio de reserva de ley tributaria*”, 1º reimp. Ad – Hoc, Bs.As., 2005, Pág. 237.

76, 99 inc. 3 tercer pfo. e inc. 10, 100 inc. 7 del Estatuto fundamental.<sup>15</sup>

En este sentido se advierte que no cualquier norma puede ser fuente de una obligación tributaria sustantiva y sus aspectos principales, sino una ley dictada por el Congreso o Parlamento en las respectivas esferas de gobierno que se trate, conforme el procedimiento de sanción de leyes.

Resulta menester diferenciar dicha obligación sustantiva, de las demás que surgen a partir de la misma, en tanto - resalta Roberto M. Mordegliá - la doctrina es unánime respecto de que la única fuente de la obligación tributaria sustantiva es la ley conforme el principio de reserva, aunque respecto de los demás deberes que tienen origen en la relación tributaria, su fuente no es necesariamente la ley formal, sino que pueden ser reglamentos o actos de alcance individual.<sup>16</sup>

a. *Contribución de mejoras.*

“La contribución de mejoras es la instituida para costear la obra pública que produce una valorización inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado.” (Art. 17 2º pfo. Modelo de Código Tributario para América Latina del Programa Conjunto OEA / BID).

Se trata de la especie por excelencia dentro del género “contribuciones especiales”. Respecto a su naturaleza jurídica, explicita Carlos M. Giuliani Fonrouge - a partir de una síntesis de la doctrina judicial- que, implica el ejercicio del poder tributario del Estado, que tiene carácter de impuesto especial, ya que participa de la naturaleza de la tasa -en tanto actividad del Estado- y del impuesto, pero difiere de los impuestos propiamente dichos. Que constituye una obligación personal que nace al realizarse la obra, no equiparable a un

derecho real sobre el bien y que se fundamenta en la supervalía o beneficio logrado por el propietario.<sup>17</sup>

La CSJN ha reconocido el carácter de tributo a la contribución de mejoras en múltiples pronunciamientos, siendo uno de los más reconocido el precedente “*Don Martín Pereyra Iraola contra la Provincia de Buenos Aires, sobre devolución de sumas de dinero*”<sup>18</sup> en el que - juzgando sobre la aplicación del principio de no confiscatoriedad - señaló que el fundamento del poder de las legislaturas para establecer contribuciones de mejoras radica en que “...dichas contribuciones deben su origen a la misma fuente o poder que el impuesto en general, aun cuando se gobiernan por principios especiales y sólo se justifican, doctrinariamente por lo menos, por razón del beneficio especial que los contribuyentes deben obtener de la obra que se construye total o parcialmente a su costa...”.

Conforme lo expuesto, atento su indiscutible naturaleza tributaria, no hay dudas que rige el principio de reserva de ley en toda su extensión y tienen plena vigencia todas las garantías constitucionales del contribuyente.<sup>19</sup>

Explicita Casás que en este caso como en todos los tributos, rige en toda su plenitud el principio de reserva de ley, aunque señala, que existe un amplio margen de discrecionalidad técnica en favor de la Administración para fijar la plusvalía inmobiliaria generada por la obra para distribuirla dentro del universo de contribuyentes, aunque, aclara, deberá actuar dentro de los límites de la ley.<sup>20</sup>

En cuanto al alcance de lo que debe estar previsto en la norma de creación, afirma Héctor B. Villegas que atento que el importe exigido debe ser proporcionado al presunto beneficio obtenido, las leyes de contribución

<sup>15</sup> Casás, José Osvaldo, “*Derechos y garantías constitucionales del contribuyente: a partir del principio de reserva de ley tributaria*”, 1º reimp. Ad - Hoc, Bs.As., 2005, Pág. 237/238.

<sup>16</sup> Mordegliá, Roberto Mario, “*Fuentes del derecho tributario*”, en García Belsunce, Horacio A. y otros, “*Tratado de Tributación*”, Tomo I, Volumen I, Editorial Astrea, 1ª reimpresión, CABA, 2009, Pág. 96

<sup>17</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., “*Derecho Financiero*”, Tomo II. 10º Ed., La Ley, Bs.As., 2010, Pág. 1040/ 1042.

<sup>18</sup> CSJN, 22/06/1923, Fallos: 138:161.

<sup>19</sup> En este sentido se expidió la CSJN en autos “*Vázquez de Filipini, Filomena c/ Wayss y Freytag S.A.*” (Fallos: 206:21) de fecha 2/10/1946.

<sup>20</sup> Casás, José Osvaldo, “*Derechos y garantías constitucionales del contribuyente: a partir del principio de reserva de ley tributaria*”, 1º reimp. Ad - Hoc, Bs.As., 2005, Pág. 527.

de mejoras suelen especificar cuáles son los inmuebles valorizados por la obra pública, especificar qué parte del costo de la obra debe ser financiada por los beneficiarios y cómo se va a distribuir entre esos beneficiarios.<sup>21</sup> Por su parte Dino Jarach expone como problemas o dificultades - entre otros- , a la determinación del beneficio diferencial en relación al general como para calcular las proporciones, la delimitación de la zona beneficiada, el beneficio o aumento del valor de cada inmueble de la zona de influencia, así como el porcentaje del beneficio a pagar con la contribución.<sup>22</sup>

Vinculado a la cuestión del destino de los fondos, algunos autores consideran que es la esencia del tributo que se prevea que se afecte al financiamiento de la obra. Héctor B. Villegas –comparte con Jarach - que en la práctica resulta de inconveniente aplicación, por lo que “resulta más eficaz y razonable la recuperación de los costos de las obras para su utilización en el financiamiento de otras futuras.”<sup>23</sup>

Dentro de las obras que pueden financiarse a través de contribuciones de mejoras, podemos nombrar rutas, caminos, puentes, desagües, tendidos de alumbrado público, subterráneos, cloacas y agua corriente, gasoductos, diques, entubamientos, etc.

A nivel nacional, en Argentina tenemos como antecedentes la Ley 11.658/32 mediante la cual se construyó la red troncal caminera, en la que se determinó: “En los territorios nacionales donde la Dirección Nacional de Vialidad construya calzadas de tránsito permanente, el Poder Ejecutivo fijará la proporción y distribución de la contribución de mejoras con que deben participar las propiedades territoriales, beneficiadas, ajustándose a las siguientes normas: a) Dos años después de librados los caminos al

servicio público se procederá a establecer el mayor valor recibido por las propiedades territoriales, mediante una revaluación de las mismas excluidas las mejoras. Esta valuación se hará por unidades de superficie imponible hasta cinco kilómetros, a cada lado del camino. Todas las propiedades que hayan recibido un mayor valor contribuirán al pago de la obra efectuada con una suma no inferior al 65% del mayor valor recibido por cada una; b) La contribución de las mejoras de las propiedades territoriales se cobrará en cuotas anuales, de manera que el importe total con sus intereses quede cancelado en el término de diez años, debiendo la Dirección Nacional de Vialidad asegurar la transitabilidad permanente de los mismos durante dicho período; c) El contribuyente que pague al contado gozará de un descuento del 10%.” (Art. 21).

Por su parte, la Ley 23.514/87 creó el fondo afectado de ampliación de subterráneos en la Capital Federal previendo una “...b) Contribución de mejoras a cargo de los propietarios de los inmuebles comprendidos dentro de la zona de influencia de cada línea o tramo de línea que se habilite” (art. 2). En dicha norma se establece que “...recaerá sobre los inmuebles ubicados dentro de un radio de 400 metros de tránsito directo a la boca de acceso a cada línea o tramo de línea que se habilite. Estarán obligados al pago de dicha contribución quienes a la fecha de habilitación de cada línea o tramo fueran titulares de dominio o poseedores a título de dueños de los inmuebles alcanzados por la presente contribución.” (art.4); que “...se calculará prorrateando el costo total del tramo o línea que se habilite entre todos los inmuebles ubicados en la zona de influencia en función de la distancia de los mismos a la boca de acceso más próxima, aun en los supuestos de titulares de dominio o poseedores a título de dueño exentos según las disposiciones de la presente ley. El citado costo se determinará actualizando cada una de las sumas invertidas desde la fecha en que se realizó la inversión hasta la de la habilitación...” y que dicha contribución “...no podrá exceder en ningún caso el 15 por ciento del valor fiscal de la propiedad.” (Art. 6)

<sup>21</sup> Villegas, Héctor B., “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, 10ª ed., Astrea, CABA, 2016, Pág. 150/151.

<sup>22</sup> Jarach, Dino., “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, 4ª ed., Abeledo Perrot, Bs.As., 2013, Pág. 235/239.

<sup>23</sup> Villegas, Héctor B., “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, 10ª ed., Astrea, CABA, 2016, Pág. 151

Determina dicha ley también la forma de pago - que se abonará a partir del 1º de enero del año siguiente a aquel en que se habiliten las respectivas líneas o tramos durante cinco años, o bien hasta que el costo total sea cubierto, si ello se produjera en un plazo menor- ; que no puede exceder anualmente el 20% de la contribución territorial que para cada ejercicio fiscal establezca la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y establece determinadas exenciones (art. 9).

En función de lo expuesto, podemos sintetizar en cuanto a los elementos que debe fijar la norma – si bien no resulta taxativo – que son: el porcentaje del costo de la obra que se financiará con contribución de mejoras; el alcance o radio de influencia y en consecuencia quienes serán los contribuyentes de la misma y en qué proporción; la modalidad en que el costo de la obra será distribuido entre ellos.

Sin embargo de las normas transcritas previamente, podemos advertir que en la primera de éstas se establecen pautas generales pero prescribe que el “Poder Ejecutivo fijará la proporción y distribución de la contribución de mejoras con que deben participar las propiedades territoriales, beneficiadas” es decir que se concede un amplio margen de regulación al Poder Ejecutivo; en la segunda disposición, por el contrario, se puede ver que en principio se plasman los aspectos principales del tributo. Respecto al monto a cobrar, tal como surge de las leyes citadas, tiene determinados límites, uno más genérico vinculado al costo total de la obra y otro más específico relacionado al mayor valor que la obra redundará en el contribuyente.

De este modo, en cuanto a la relevancia del principio de reserva de ley en este tipo de tributos, concluye acertadamente el profesor Casás que “No habiendo ley, o no siendo ella aplicable, la valoración resultante de una obra pública se incorpora al patrimonio de los propietarios de los inmuebles beneficiados sin cargo alguno, por lo cual es la ley - *nullum tributum sine lege* – la causa que da nacimiento, con la obra y la plusvalía, a la prestación coactiva a favor del Estado o, en su caso, del concesionario habilitado, al que se ha

encomendado la realización del emprendimiento y facultado a su cobro”.<sup>24</sup>

Como corolario de todo lo expuesto, podemos concluir que en el caso de la contribución de mejoras tiene plena vigencia el principio de reserva de ley en toda su extensión, debiendo indicarse en la norma de creación los elementos esenciales del tributo, no correspondiendo la delegación de aspectos sustanciales. Así, según sea el nivel de gobierno que la imponga, la misma solo podrá establecerse por ley nacional, provincial, u ordenanza municipal.

Sin embargo, se advierte también que existe en la práctica un amplio margen de discrecionalidad en el Poder Ejecutivo, por lo que deberá analizarse en cada caso, que ello no refiera a elementos esenciales del tributo, lo que implicaría una vulneración al principio de reserva de ley en materia tributaria.

#### b. Peaje

En cuanto a esta especie, si bien hay quienes consideran que se trata de un precio, la doctrina mayoritaria le otorga naturaleza tributaria. Asimismo al analizar la naturaleza jurídica del mismo, la CSJN le asignó en forma expresa carácter tributario afirmando que “...el peaje es para el usuario una contribución vinculada al cumplimiento de actividades estatales (como puede serlo la construcción de una vía, o su mejora, ampliación, mantenimiento, conservación, etc. aun de vías preexistentes)”<sup>25</sup> De este modo, sin perjuicio

<sup>24</sup> Casás, José Osvaldo, “Derechos y garantías constitucionales del contribuyente: a partir del principio de reserva de ley tributaria”, 1º reimpr. Ad – Hoc, Bs.As., 2005, Pág. 527.

<sup>25</sup> CSJN, 18/6/1991 “Estado nacional c. Arenera El Libertador SRL” Fallos 314:595, en donde específicamente analizó su naturaleza jurídica. Cabe traer a colación el precedente de autos “Federación Argentina de Entidades Empresarias del Autotransporte de Cargas c/ EN – Mº Interior – DNV y otro s/ proceso de conocimiento” (15/10/2020), en el cual se cuestionaban resoluciones que dispusieron un “valor adicional no tarifario” sobre la tarifa de peajes determinados, a una determinada categoría de usuarios. Si bien el Alto Tribunal resolvió desestimar el recurso extraordinario y rechazar la demanda por no verificarse los recaudos para hacer viable una acción colectiva, haremos referencia a lo dictaminado por la señora

de que en dicho precedente se determinó su naturaleza de tributo <sup>26</sup>, subsisten las controversias en torno a la categoría tributaria a la que pertenece, compartiendo Catalina García Vizcaino la posición de Giuliani

---

Procuradora General. Así, sostuvo en su Dictamen que “no admite una consideración que se desvincule de las instituciones tributarias, pues un correcto enfoque del tema conduce a concluir que aquél participa de la naturaleza de éstas en tanto impone coactivamente a los vehículos de transporte automotor de gran porte a cuyo respecto se configura la situación de hecho que la norma prevé, la obligación de pago de una suma de dinero destinada a una cuenta especial abierta en el marco del Sistema Vial Integrado para la ejecución de obras de ampliación...” y agrega “...definen un presupuesto de hecho que, al verificarse en la realidad del caso concreto dan origen a la obligación de ingresar al erario público -a través de las empresas concesionarias- una suma de dinero, en las condiciones que aquéllos establecen. Dicha obligación tiene por fuente un acto unilateral del Estado y su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia, sin que exista acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones (Fallos: 318:676, considerando 8º, y sus citas).” Concluye que “...es indudable que nos hallamos frente a un tributo...”.

<sup>26</sup> Entendemos pertinente referir a que la CSJN ante casos de accidentes viales al analizar la responsabilidad del concesionario, se ha expedido en un primer momento en autos “Colavita, Salvador y otro c/ Buenos Aires, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios” (7/3/2000) considerando que no resulta admisible extender la responsabilidad al mismo más allá del contrato de concesión. Luego, en el precedente “Bianchi, Isabel del Carmen Pereyra de c/ Buenos Aires, Provincia de y Camino del Atlántico S.A. y/o quien pueda resultar dueño o guardián de los animales causantes del accidente s/ daños y perjuicios” (7/11/2006), sostuvo “Que el vínculo que se establece entre el concesionario de las rutas y los usuarios de las mismas es calificado como una relación de consumo en el derecho vigente.” Que se trata de una obligación contractual y que el usuario “...paga un precio o canon para el uso de la ruta y los servicios consiguientes.” Es decir, que se bien el objeto de análisis fue la responsabilidad de la concesionaria, lo cierto es que encuadró el vínculo en el margen de derecho privado, otorgándole al pago naturaleza de precio.

Fonrouge y Villegas en cuanto lo ubican en la categoría de contribuciones especiales.<sup>27</sup>

En este sentido, Carlos M. Giuliani Fonrouge señala que si bien puede haber discrepancias en cuanto a la ubicación en una categoría, todos coinciden en que se trata de un tributo, es decir, de una prestación obligatoria y lo define como “...una contribución especial fundada en ley, de pago obligatorio por los usuarios de la obra pública, en razón de los beneficios o ventajas que obtienen por tal circunstancia.” <sup>28</sup> Héctor B. Villegas, por su parte, comparte su naturaleza tributaria y la conceptualiza como “...la prestación dineraria que se exige por circular en una vía de comunicación vial o hidrográfica (camino, autopista, puente, túnel, etcétera).” <sup>29</sup>

En cuanto al tema que nos ocupa, especifica Villegas que en el caso del peaje, a más del cumplimiento de todos los recaudos propios de los tributos (legalidad, igualdad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad) cabría exigir “1) Que el *quantum* sea razonable para los usuarios, pues solo de esta forma el tributo no será una traba económica a la libre circulación, 2) Que el hecho imponible se constituya por el sólo hecho de circular los vehículos comprendidos, con prescindencia de otros aspectos relativos al contribuyente. Consiguientemente, la base imponible puede fijarse en función de las características de los vehículos; 3) Que sea establecido por ley especial previa en cuanto a sus elementos esenciales, 4) Que sea producto de una ley nacional si la vía es interprovincial, puede ser impuesto por las provincias, pero sólo en rutas que recorren sus territorios.”<sup>30</sup>

Es esta una contribución, manifiesta Rodolfo R. Spisso, a la que se recurre para financiar los

---

<sup>27</sup> García Vizcaino, Catalina, “*Manual de Derecho Tributario*”, 2ª ed, Abeledo Perrot, CABA, 2016, Pág. 116.

<sup>28</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., “*Derecho Financiero*”, Tomo II. 10º Ed., La Ley, Bs.As., 2010, Pág. 1049 y 1051.

<sup>29</sup> Villegas, Héctor B., “*Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*”, 10ª ed., Astrea, CABA, 2016, Pág. 151.

<sup>30</sup> Villegas, Héctor B., “*Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*”, 10ª ed., Astrea, CABA, 2016, Pág. 154.

costos de construcción y mantenimiento de obras públicas: caminos, autopistas, puentes, viaductos, etc., cuya constitucionalidad debe analizarse a la luz del art. 11 de la CN, que prohíbe el establecimiento de todo tributo que grave el tránsito de personas o cosas.<sup>31</sup>

Asimismo, en lo que hace al recaudo de una vía alternativa necesaria para su legitimidad, en el citado precedente "Arenera El Libertador"<sup>32</sup> la CSJN sostuvo "Que lo que haría al tributo inaplicable o a la existencia de vías alternativas exigibles es la demostración por la recurrente de que la necesidad indispensable del uso de la vía gravada, unida a un monto irrazonable tornase en ilusorio su derecho de circular, cosa que en modo alguno ha demostrado en la causa." Por lo que fuera de esa situación, no resultaría un condicionante para la legitimidad.

Por su parte, Carlos M. Giuliani Fonrouge afirma "...la compatibilidad del peaje con las disposiciones constitucionales, sin que procedan restricciones en cuanto a la necesidad de asegurar otros medios de comunicación que no exijan pago alguno, a condición de que el importe de la contribución sea razonable y no se utilice como un medio normal de cubrir gastos generales sino con destino específico."<sup>33</sup>

En función de lo expuesto, en cuanto a la naturaleza jurídica podemos dividir a quienes le otorgan naturaleza contractual, considerando que se trata de un precio que se abona como contraprestación del uso de la vía y quienes entienden que se trata de un tributo. Dentro de ésta última categoría tenemos quienes consideran que se trata de una tasa y otros que se trata de una contribución especial.

En relación al principio de reserva de ley, cabe partir de que en cuanto a su implementación a lo largo de la historia, lo fue a través de determinadas normas de diversos

rangos por las que se asignó a los concesionarios la realización de determinada obra vial – por ejemplo puente- y en la misma se autoriza a la percepción del peaje. Como veremos existe un marco delegatorio amplio y luego, a través de Decretos o Resoluciones se autoriza la percepción del peaje en el concreto para esa obra.

Lo expuesto lo podemos ver en la Ley 15275/60 que determinó "Autorízase al Poder Ejecutivo para que por conducto de la Dirección Nacional de Vialidad contrate la construcción y financiación de obras o grupos de obras viales de la red nacional, así como para que convenga mediante una financiación adecuada la compra de equipos y elementos que necesiten las empresas constructoras del país para participar en la realización de las obras a que se refiere esta ley". (Art. 1). Y en su art. 4 dispuso "Autorízase al Poder Ejecutivo a establecer derechos de peaje, sujetos a la reglamentación que se dicte en cada caso, para obtener recursos destinados a la ejecución de estas obras."

De igual modo, la Ley 17520/67 - luego modificada por la 23.696 - estableció el régimen de concesión de obra pública determinando "El Poder Ejecutivo podrá otorgar concesiones de obra pública por un término fijo, a sociedades privadas o mixtas o a entes públicos para la construcción, conservación o explotación de obras públicas mediante el cobro de tarifas o peaje conforme a los procedimientos que fija esta ley. La concesión se hará por decreto del Poder Ejecutivo."

A modo de ejemplo, tenemos el Decreto 2637/1992 a los fines de la construcción, mejoras, reparación, conservación, ampliación, remodelación, mantenimiento, administración y explotación de los accesos que integran la Red de Accesos a la ciudad de Buenos Aires. Allí se dispone en su art. 8 la "Habilitación de cobro del peaje" cuya percepción "procederá sólo después de la terminación de los trabajos cuya ejecución se haya impuesto con carácter previo.". Y agrega "La tarifa que debe pagar el usuario, en ningún caso podrá superar el valor económico medio de los servicios prestados. Este criterio será aplicado en el momento de la selección de ofertas conforme al

<sup>31</sup> Spisso, Rodolfo R. "Derecho Constitucional Tributario", 7 ed. Abeledo Perrot, CABA, 2019, Pág. 74

<sup>32</sup> CSJN, 18/6/1991 "Estado nacional c. Arenera El Libertador SRL" Fallos 314:595

<sup>33</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., "Derecho Financiero", Tomo II. 10° Ed., La Ley, Bs.As., 2010, Pág. 1047.

procedimiento previsto en el art. 5°. El contrato de concesión asegurará el respeto del régimen tarifario acordado, durante todo el período de la concesión.”.

La Resolución 28/1995 de la Secretaría de Energía, Transporte y Comunicaciones habilitó a Hidrovías S.A. a cobrar peaje conforme los términos de la concesión; a través del Decreto 156/2009 se dispone la concesión de obra por peaje del Acceso Norte a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires con la Autopista Buenos Aires - La Plata; mediante la Resolución 16/2011 de la Dirección Nacional de Vialidad se dispone en el marco de la concesión, autorizar la habilitación de la Estación de Peaje James Craik en la Autopista Rosario – Córdoba, y por ende el inicio del cobro de peaje en la misma con la aprobación del cuadro tarifario.

Conforme lo manifestado, vemos que en el caso del peaje su operatoria resulta cuanto menos compleja, en tanto quien lo percibe es el concesionario en virtud de contratos de concesión de obra pública, aunque autorizado - en muchos casos- por el Poder Ejecutivo a través de Decretos o Resoluciones, como consecuencia de la delegación efectuada en una norma.

En este sentido en el caso del peaje, a más de existir un sector que aún considera que no ostenta naturaleza tributaria, se advierte que – considerándolo un tributo - la mecánica de su implementación resulta bastante reñida en cuanto al cumplimiento del principio de legalidad.

Así, si bien como expusimos, el principio de reserva de ley resulta aplicable - y por ende debería ser cumplimentado para su legitimidad - a todas las especies tributarias, incluidas las contribuciones especiales, lo cierto es que en la práctica en el caso del peaje, se producen en la práctica una serie de delegaciones sobre los elementos esenciales que impiden considerar – aunque debería - que el mismo es verificado en todo su alcance.

#### c. Contribuciones parafiscales

Se denominan de este modo a algunas contribuciones creadas con fines económicos o sociales bajo los más diversos nombres de aportes, cuotas, entre otros, a favor de determinados entes públicos o semipúblicos

para su financiación. Generalmente son percibidos por dichos entes y no por el Estado y por ende no forman parte del producto de los presupuestos públicos, lo que muchas veces ha llevado a poner en duda su naturaleza tributaria. De hecho, señala José O. Casás – aclarando que no comparte dicho criterio- que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente que las contribuciones parafiscales de regulación o fomento económico no detentan naturaleza tributaria.<sup>34</sup>

Geraldo Ataliba explicita que parafiscalidad “Significa la atribución, por ley, de capacidad de ser sujeto activo de tributos – que recaudan en beneficio de sus propias finalidades – personas diversas de la Unión, Estados y Municipios (autarquías, empresas estatales delegadas de servicio público, entes paraestatales). Se distingue de la “fiscalidad” porque esta es la recaudación de tributos propios por el Estado.”<sup>35</sup>

Así, si bien su naturaleza jurídica ha generado discrepancias, aclara Giuliani Fonroque que no se trata de una categoría jurídica distinta de la tributación en general, en tanto todos forman parte de las finalidades del Estado.

En este sentido, afirma el autor que no es posible diferenciar el tributo “político” y tributo con preponderantes o exclusivas finalidades “sociales y económicas” porque se trata de una sola cosa. Lo socio – económico está unido con lo político. Agrega además que resulta impreciso el concepto de lo parafiscal, en tanto incluye contribuciones de heterogéneo contenido.<sup>36</sup>

Sí, resalta el doctrinario Giuliani Fonroque y en lo que aquí resulta pertinente, su

<sup>34</sup> Casás, José Osvaldo, “Derechos y garantías constitucionales del contribuyente: a partir del principio de reserva de ley tributaria”, 1° reimp. Ad – Hoc, Bs.As., 2005, Pág. 552/553. Refiere a los antecedentes “Pedro Inchauspe Hnos” (Fallos: 199:483) y “C.A.V.I.C.” (Fallos: 277:147).

<sup>35</sup> Ataliba, Geraldo., “Hipótesis de incidencia tributaria”, 6<sup>a</sup> ed, Legis Argentina, CABA, 2011, Pág. 259

<sup>36</sup> Giuliani Fonroque, Carlos M., “Derecho Financiero”, Tomo II. 10° Ed., La Ley, Bs.As., 2010, Pág. 1054/1056.

indiscutible carácter tributario que determina dos consecuencias: “1) que las contribuciones sólo pueden ser creadas por ley o por acto con fuerza de ley en los países cuyo estatuto constitucional lo permita; careciendo de interés el distingo que hace una parte de la doctrina italiana por razones de carácter local, entre *entes territoriales* y *entes institucionales*, pretendiendo que estos no se hallan sujetos a la reserva de ley. Sea cual fuere el ente que perciba la contribución – estatal o no estatal; territorial o institucional, es menester que una ley establezca el hecho generador y defina los sujetos pasivos, ya sean deudores de la obligación (contribuyentes) o meros responsables de su pago. 2) el monto o cuantía de la obligación también debe ser fijado por ley...Los entes estatales o no estatales carecen de facultades para fijar la contribución a su libre albedrío, aunque se trate de aportes o cuotas profesionales o sindicales.”<sup>37</sup>

Sobre esta especie, Dino Jarach refiere que las doctrinas italiana y francesa han creado esta categoría de gravámenes análogos a los tributos aunque se distinguen por algunas características. Sin embargo, considera que “La consecuencia de la creación de esta categoría de recursos, fuera de los recursos tributarios, es – principalmente – la de justificar la transgresión de algún principio fundamental de las finanzas, tanto en el aspecto político – económico, como en el aspecto jurídico.” Y agrega que aunque se admita la existencia de la parafiscalidad, se deberían encuadrar en instituciones financieras.<sup>38</sup>

Así, se critica de esta categoría que en ocasiones el otorgarle el carácter de parafiscal responde a pretender incumplir los principios constitucionales aplicables a los tributos como puede ser el de legalidad. Así, cuestiona agudamente el autor Ataliba que “...la palabra parafiscalidad ha servido de pretexto para que el legislador y el fisco desobedecieran a la

Constitución, hicieran tabla rasa del régimen tributario, atropellaran los derechos individuales y subvirtieran el ordenamiento jurídico.”<sup>39</sup>

En cuanto a la aplicación del principio de legalidad afirma que “La designación contribución parafiscal no hace perder a un tributo su carácter tributario. Cualquiera sea el nombre con que se bautice, “toda obligación pecuniaria ex lege en beneficio de una persona pública o con finalidades de utilidad pública” es tributo y se somete al llamado régimen tributario: conjunto de principios y normas constitucionales, que regulan la exigencia coactiva de prestaciones pecuniarias por el Estado”.<sup>40</sup>

Conforme lo expuesto, se advierte que se trata de una categoría no exenta de controversias en tanto no siempre se le reconoce su naturaleza tributaria y por ende, el no reconocerlas como tributo, podría llevar a incumplir con los requisitos de los mismos a los fines de su legitimidad, entre los que se encuentra el principio de legalidad. Sin embargo, tal como lo explicitamos, la doctrina especializada ratifica su naturaleza tributaria y por ende la aplicación y la necesidad de cumplir con el principio de reserva de ley.

#### d. *Contribuciones de la seguridad social*

“La contribución de seguridad social es la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de previsión.”(Art. 17 3° pfo Modelo de Código Tributario para América Latina del Programa Conjunto OEA / BID).

Respecto de esta especie, si bien existe casi unanimidad sobre su naturaleza tributaria en tanto comparte todas las características de los tributos, no existe consenso en cuanto a qué categoría corresponde su inclusión, considerando algunos autores tal como

<sup>37</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., “Derecho Financiero”, Tomo II. 10° Ed., La Ley, Bs.As., 2010, Pág. 1056.

<sup>38</sup> Jarach, Dino., “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, 4ª ed., Abeledo Perrot, Bs.As., 2013, Pág. 242/243.

<sup>39</sup> Ataliba, Geraldo., “Hipótesis de incidencia tributaria”, 6ª ed, Legis Argentina, CABA, 2011, Pág. 258.

<sup>40</sup> Ataliba, Geraldo., “Hipótesis de incidencia tributaria”, 6ª ed, Legis Argentina, CABA, 2011, Pág. 260.

Catalina García Vizcaíno, que forman parte de las contribuciones parafiscales.<sup>41</sup>

Señala José O. Casás para refutar las teorías iuspruvatistas que “...es el Estado en ejercicio de su poder de imperio quien, coactiva y unilateralmente, ha instituido el sistema, ponderando que es el medio más adecuado para defender el interés general y propender a la realización del bien común. Las referidas contribuciones y aportes se convierten en prestaciones patrimoniales coactivas con afectación específica, esto es, asignadas a la financiación del o de los sistemas de seguridad social instituidos por la legislación de cada país.”<sup>42</sup>

Este tipo de contribuciones que se dirigen a la seguridad o previsión social, se financian habitualmente por aportes tanto de patronos como de trabajadores y, como los beneficios van generalmente a los trabajadores, algunos autores sostienen que tienen carácter de contribución especial la que ellos efectúan, mientras que los que están a cargo de los empleadores tendrían naturaleza de impuestos; otros, que en ambos casos se trata de impuestos y también quienes entienden que por ser disímiles a éstos, se justifica su inclusión como una contribución especial.

Carlos M. Giuliani Fonrouge considera que “...se trata de una contribución especial, tanto en la parte patronal como en la de obreros y empleados, por entender que se dan las condiciones que caracterizan esa categoría jurídico – financiera...Hay un beneficio indudable para unos y otros en la organización de la previsión y de la asistencia sociales; más visibles en el caso de los empleados, pero no menor real en el de los patronos.”<sup>43</sup>

Por su parte, Héctor B. Villegas distingue en tanto considera que “Para quienes obtienen beneficios de dichas entidades (v.gr., obreros,

empleados, autónomos), sus aportes constituyen contribuciones especiales. En cambio, para quienes aportan sin que les atañe una actividad estatal vinculante ni un beneficio específico (p. ej. empleadores con respecto a los organismos que otorgan beneficios a sus empleados), tal aporte asume el carácter de un impuesto...”<sup>44</sup>

En distinta posición, Dino Jarach sostiene el carácter de impuesto en ambos casos, considerando respecto de las contribuciones patronales “... muy dudoso que los empleadores puedan considerarse beneficiados en forma especial por el sistema de seguridad social que ampara a los empleados...” y en cuanto a los aportes de los trabajadores que “...es cierta la vinculación causal entre los aportes y los beneficios, pero la obligación de aportar no está en relación directa con los beneficios y de todos modos, no constituye una forma de contribución por un servicio general que les depare un beneficio diferencial. Se trata aquí también de un impuesto...”<sup>45</sup>

Finalmente, el autor Ángel Schindel<sup>46</sup> analiza que conforme la experiencia en nuestro país, en los hechos, salvo las contribuciones para obras sociales y salud, que encuadrarían en esta categoría, el resto particularmente las destinadas a financiar el régimen nacional de jubilaciones y pensiones “tienen marcado carácter de impuesto”.

De este modo tal como concluye el profesor Casás, existe coincidencia en la doctrina jurídica respecto a su naturaleza tributaria, por lo que más allá de las diferencias en cuanto a su categorización, “...en cualquier caso, debe

<sup>41</sup> García Vizcaíno, Catalina, “Manual de Derecho Tributario”, 2ª ed, Abeledo Perrot, CABA, 2016, Pág. 123.

<sup>42</sup> Casás, José Osvaldo, “Derechos y garantías constitucionales del contribuyente: a partir del principio de reserva de ley tributaria”, 1º reimpr. Ad – Hoc, Bs.As., 2005, Pág. 535.

<sup>43</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., “Derecho Financiero”, Tomo II. 10º Ed., La Ley, Bs.As., 2010, Pág. 1058.

<sup>44</sup> Villegas, Héctor B., “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, 10ª ed., Astrea, Ciudad CABA, 2016, Pág. 157

<sup>45</sup> Jarach, Dino., “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, 4ª ed, Abeledo Perrot, Bs.As., 2013, Pág. 234.

<sup>46</sup> Schindel, Ángel., “Concepto y especie de tributos”, en García Belsunce, Horacio A. y otros, “Tratado de Tributación”, Tomo I, Volumen I, Editorial Astrea, 1ª reimpr., CABA, 2009, Pág. 608.

darse satisfacción al principio de “reserva de ley” que preside esta rama del Derecho”.<sup>47</sup>

Sin perjuicio de lo expuesto, y si bien la naturaleza tributaria no se encuentra cuestionada, se presentan ciertas particularidades. A los fines de exponer tales matices, haremos referencia a la situación planteada en el precedente del Alto Tribunal "Universidad Nac. de Córdoba c/ Estado Nacional (A.F.I.P.) art. 322 C.P.C.C.N. s/ sumario”<sup>48</sup>. Allí, se había planteado la inconstitucionalidad de los Decretos 2609/93 por medio del cual se dispuso la disminución de las contribuciones a cargo de los empleadores sobre la nómina salarial, para las actividades referidas a la producción primaria, industria, construcción, turismo e investigación científica y tecnológica y, su similar Decreto Nº 1791/94 que limitó el beneficio a las entidades privadas que tengan como objeto principal la investigación científica y tecnológica, aún cuando esté destinada a la actividad académica o docente.

La accionante UNC al no haber quedado encuadrada en tales previsiones, interpuso acción declarativa de inconstitucionalidad. Uno de sus argumentos era la invocación al art. 75 de la Ley 24.521 que establece “Las instituciones universitarias reguladas de conformidad con la presente ley, podrán ser eximidas parcial o totalmente de impuestos y contribuciones previsionales de carácter nacional, mediante decreto del Poder Ejecutivo nacional”.

Más allá de lo resuelto en definitiva – que no hace a la materia de análisis del presente- lo que entendemos pertinente señalar es que toda la discusión que giró en torno al citado caso, se vinculaba a si resultaba o no aplicable al caso la reducción de contribuciones de empleadores, la cual fue dispuesta por decreto, haciéndose referencia además a una disposición normativa que tal como se citó, admite expresamente tal posibilidad,

delegando en el Poder Ejecutivo el poder de eximir.

En este sentido, y tal como se expuso en anteriores apartados, habrá que verificar el cumplimiento del principio de reserva de ley en el caso concreto, en tanto por su indiscutible naturaleza tributaria, no caben dudas que rige el mismo en toda su extensión.

Ello ha sido ratificado en otro precedente por la CSJN en cuanto ha reconocido la vigencia del principio de reserva de ley en este tipo de tributos al resolver que “...la categoría jurídica de aportes y contribuciones de la seguridad social y demás contribuciones obligatorias de carácter asistencial, como las obras sociales, integran el género de los tributos a los efectos del principio de legalidad fiscal. Por consiguiente, con arreglo a la reiterada doctrina de esta Corte, referente a la materia impositiva, las exenciones deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador en cuanto tal o de la necesaria implicancia de la norma que la establezca (Fallos: 258:75 y N.199.XXXVII. "Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. c/ Mendoza, Provincia de s/ acción declarativa", sentencia del 9 de mayo de 2006, Fallos: 329:1586), extremo que se ve corroborado en la cláusula decimotercera del convenio de transferencia y en la circular dictada en su consecuencia, citada en el considerando precedente.”<sup>49</sup>

#### IV. Conclusiones

En función de todo lo expuesto podemos concluir como adelantamos en un comienzo, que el principio de reserva de ley es aplicable a todo tipo de tributos, incluidas las contribuciones especiales.

Concluye el profesor José O. Casás “...1) el *concepto lato de tributo* alude a una prestación obligatoria – generalmente en dinero -, exigida por el Estado en ejercicio del poder de imperio a través de la ley formal – material, que constituye sanción de acto ilícito y que atiende al principio de capacidad

<sup>47</sup> Casás, José Osvaldo, “Derechos y garantías constitucionales del contribuyente: a partir del principio de reserva de ley tributaria”, 1º reimp. Ad – Hoc, Bs.As., 2005, Pág. 540.

<sup>48</sup> CSJN, 24/06/2004.

<sup>49</sup> CSJN, S. 151. XXXVII. ORIGINARIO San Juan, Provincia de c/ A.F.I.P. s/ impugnación de deuda, 18/06/2008

contributiva de los obligados – salvo en aquellos inspirados en una finalidad de prohibir o desalentar actividades o conductas –, con el fin principal de generar recursos y el secundario de alcanzar otros objetivos públicos. Por lo tanto no se agota en las categorías tradicionales de impuesto, tasa y contribución especial...” agrega, que tanto los recursos de la seguridad – más allá de la categoría en la que se los encuadre – y las parafiscales, deben cumplimentar con el principio de reserva de ley.<sup>50</sup>

Incluso, explicita el profesor Casás, también resultan alcanzados y deben respetar el principio de reserva de ley los monopolios fiscales, los privados y la emisión monetaria, ello en tanto, afirma, más allá del nomen iuris utilizado, todas las prestaciones coactivas incluidas en el concepto lato de tributo deben cumplir con el recaudo constitucional de aprobación por ley formal – material.

Así, en lo que ha sido objeto del presente trabajo, se vislumbra que bajo diversas denominaciones se han establecido contribuciones, las cuales, si se corrobora que responden al concepto de tributo, deben igualmente cumplimentar con el principio de reserva de ley.

Sin perjuicio de ello, hemos advertido cómo en esta categoría tributaria en la práctica a veces el mismo se encuentra debilitado, en ocasiones porque no se considera la gabela encuadrada bajo la categoría de tributo, otras veces por la mecánica y las delegaciones que surgen de las propias normas.

Así, habrá que analizar cada norma de creación en concreto a los fines de verificar el estricto apego al principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria.

---

<sup>50</sup> Casás, José Osvaldo “*Principios jurídicos de la tributación*”, en García Belsunce, Horacio A. (Dir) y otros, “*Tratado de Tributación*”, Tomo I, Volumen I, Editorial Astrea, 1ª reimpression, CABA, 2009, Pág. 285/286.

## ENFOQUE CONSTITUCIONAL DEL PRINCIPIO DE PUBLICIDAD

José Daniel Barbato

No cabe ninguna duda que la publicidad de los actos de la Administración Pública es una característica fundamental de todos aquellos regímenes de gobierno de corte democrático y republicano y el mismo reviste la particularidad de ser un principio general del ordenamiento jurídico que, lógicamente, tiene una cercanía estrecha con otros apogemas legales.

En otras palabras, se visibiliza que dicho axioma repercute en el derecho financiero –incluido, claro está, el tributario– y, por ello, es intención del presente realizar un examen del mismo desde distintas perspectivas.

### I. Notas previas

Ante todo, se observa que, etimológicamente, la “publicidad”<sup>1</sup> es “...el conjunto de medios que se emplean para divulgar o extender la noticia de las cosas o de los hechos...” y, por ello, puede afirmarse que la misma es el conjunto de medios oficiales que utiliza el Estado para poner en conocimiento de la sociedad los actos jurídicos emanados de sus diferentes estamentos gubernamentales.

Asimismo, y desde el prisma relativo a la teoría general del derecho, se infiere que la difusión de los distintos actos jurídicos emanados de los tres poderes estatales<sup>2</sup> se instrumenta con la publicación de los mismos en los medios oficiales, sean éstos físicos y/o digitales, conformando la publicidad y/o la publicación<sup>3</sup> un axioma general de vital importancia dentro del sistema jurídico argentino.

En lo que aquí interesa, se visibiliza también que esta pauta directriz tiene entera proyección a la materia financiera en su

<sup>1</sup> Publicado en [www.rae.es](http://www.rae.es)

<sup>2</sup> O sea, el Poder Ejecutivo, el Poder Legislativo y el Poder Judicial.

<sup>3</sup> A los fines de este trabajo, se aprecia que el principio de publicidad y el principio de publicación son tomados como sinónimos.

conjunto –es decir, el tributo, el gasto y el presupuesto– y, naturalmente, el mismo tiene particular incidencia en el ámbito tributario que es el objeto del presente.

### II. Su integración al “fondo jurídico común”

Este abordaje comienza con las directrices contenidas en el Código Civil y Comercial de la Nación<sup>4</sup>.

En efecto, el capítulo 2 de su Título Preliminar, reguló una serie de aspectos que son sustanciales para el proceso de formación de las leyes tales como su ámbito subjetivo<sup>5</sup>, su vigencia<sup>6</sup>, los modos de contar los

<sup>4</sup> Ley N° 26.994 (B.O. 8.10.14), publicado en [www.infoleg.gob.ar](http://www.infoleg.gob.ar); de ahora en más simplemente el CCyCN.

<sup>5</sup> En efecto, el artículo 4° del CCyCN prevé que “Las leyes son obligatorias para todos los que habitan el territorio de la República, sean ciudadanos o extranjeros, residentes, domiciliados o transeúntes, sin perjuicio de lo dispuesto en leyes especiales”.

<sup>6</sup> El artículo 5° del CCyCN preceptúa que “Las leyes rigen después del octavo día de su publicación oficial, o desde el día que ellas determinen”.

intervalos del derecho<sup>7</sup>, su eficacia temporal<sup>8</sup> y la implementación del apotegma de la inexcusabilidad<sup>9</sup>.

En lo que aquí interesa, se advierte que el CCyCN, en su artículo 5º, le concede un peso relevante a la publicación normativa porque, por una parte, permite la difusión –y posterior conocimiento– de los actos de gobierno dentro de una comunidad y, por la otra, define el momento a partir del cual el marco legal empieza a surtir sus efectos –es decir, su vigencia–.

Como puede verse, entonces, la publicación de los actos jurídicos de la Administración –incluida, claro está, la legislación aplicable– es un principio general del derecho que integra el “*fondo jurídico común*” al ser parte de la totalidad del orden jurídico.

---

<sup>7</sup> Ciertamente, el artículo 6º del CCyCN estipula que “*El modo de contar los intervalos del derecho es el siguiente: día es el intervalo que corre de medianoche a medianoche. En los plazos fijados en días, a contar de uno determinado, queda éste excluido del cómputo, el cual debe empezar al siguiente. Los plazos de meses o años se computan de fecha a fecha. Cuando en el mes del vencimiento no hubiera día equivalente al inicial del cómputo, se entiende que el plazo expira el último día de ese mes. Los plazos vencen a la hora veinticuatro del día del vencimiento respectivo. El cómputo civil de los plazos es de días completos y continuos, y no se excluyen los días inhábiles o no laborables. En los plazos fijados en horas, a contar desde una hora determinada, queda ésta excluida del cómputo, el cual debe empezar desde la hora siguiente. Las leyes o las partes pueden disponer que el cómputo se efectúe de otro modo.*”

<sup>8</sup> Asimismo, el artículo 7º del CCyCN dispone que “*A partir de su entrada en vigencia, las leyes se aplican a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. Las leyes no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, excepto disposición en contrario. La retroactividad establecida por la ley no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales. Las nuevas leyes supletorias no son aplicables a los contratos en curso de ejecución, con excepción de las normas más favorables al consumidor en las relaciones de consumo.*”

<sup>9</sup> Asimismo, el artículo 8º del CCyCN establece que “*La ignorancia de las leyes no sirve de excusa para su cumplimiento, si la excepción no está autorizada por el ordenamiento jurídico.*”

Dicho concepto, al abarcar al axioma de publicidad, no resulta algo causal dado que todo el sistema jurídico fue –y es– pergeñado como una unidad sistémica y coherente y esto fue pacífica y explícitamente admitido por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación<sup>10</sup> en el curso de su historia institucional.

Ciertamente, se recuerda que la CSJN, en el antecedente “*Liberti*”<sup>11</sup> del 10.8.56, al decidir una disputa inherente a la potestad tributaria de las Provincias y las presuntas limitaciones del Código Civil expresó que éste último no se limitaba al derecho público ni era subsidiario de éste por estar conectado con el concepto de “*fondo jurídico común*”.

Años más tarde, y casi cinco décadas después, el Alto Tribunal, en la causa “*Filcrosa S.A. s/quiebra s/incidente de verificación Municipalidad de Avellaneda*”<sup>12</sup> del 30.9.03, reiteró dicha conceptualización al resolver un conflicto de plazos de prescripción entre una normativa local y las previsiones del entonces Código Civil, donde se manifestó, por un lado, que la prescripción no era un instituto de derecho público local sino un instituto general del derecho<sup>13</sup> y, por el otro, que se perseguía evitar una atomización<sup>14</sup> de pautas rectoras en el régimen genérico de la prescripción dado que el Código Civil procuraba establecer una directriz monolítica en dicha materia.

---

<sup>10</sup> De acá en más simplemente la CSJN.

<sup>11</sup> CSJN Fallos 235:571. En este supuesto, el Alto Tribunal sostuvo que el Código Civil contenía un “*fondo jurídico común*”, que, en la especie, perseguía “*...la existencia de un régimen uniforme en materia de relaciones privadas. El Código Civil no es limitativo del derecho público ni subsidiario de éste, al menos en su generalidad...*” (Ver: voto del Dr. Alfredo Orgaz).

<sup>12</sup> CSJN F.194 XXXIV, publicado en [www.csjn.gov.ar](http://www.csjn.gov.ar). Al respecto, se infiere del fallo que el Código Civil, al implementar el “*fondo común jurídico*”, instauró un régimen único de extinción de las obligaciones siendo necesario establecer un razonable equilibrio con la potestad provincial de crear impuestos (considerando 14) y, a su vez, se dijo que “*...la prescripción no es un instituto propio del derecho público local sino un instituto general del derecho...*” (considerando 6º).

<sup>13</sup> Considerando 6º del fallo.

<sup>14</sup> Considerando 15 del fallo.

En otras palabras, este precedente tuvo nuevamente en consideración la figura del “fondo jurídico común”.

A su vez, es susceptible de aclaración que la existencia del mentado “fondo” no significa afectar, en modo alguno, el principio de autonomía de las distintas ramas jurídicas involucradas dado que todas ellas, como ya se dijo, integran una totalidad única.

Al respecto, cabe recordar que este tópico fue ponderado, en su hora, por calificada doctrina<sup>15</sup> y por los foros académicos<sup>16</sup>.

Efectivamente, se señaló que “...el derecho constituye una totalidad unificada sin compartimientos estancos; conclusión que no niega los compartimientos (con sus propios principios, institutos, conceptos y método), bien que no estancos. Diversidad en la unidad...”<sup>17</sup>.

En línea con ello, se aseveró que “...no se concibe que la autonomía de una rama del derecho pueda excluir ni ignorar las otras ramas, pues existe entre ellas un vínculo natural, que deriva de su origen común (...) Así

<sup>15</sup> Al respecto, Trotabas enseñó que “...toda autonomía, toda especificación, no se concibe jamás de una manera absoluta, sino por el contrario, formando parte de un conjunto, de la unidad jurídica de la cual toda disciplina es solidaria...”, citado por García Belsunce, en “La autonomía del derecho tributario”, publicado en “Estudios Financieros”, Edit. Abeledo Perrot, Bs. As., 1966, p. 237. A su vez, se sostuvo que “...el análisis científico del derecho no tiende a desmembrar al Derecho Tributario ni a dividirlo en compartimientos estancos, sino a distinguir conceptos e institutos jurídicos...”, conf. Jarach, *Curso de Derecho Tributario*, Cima, Bs. As., 1980, p. 14.

<sup>16</sup> Efectivamente, recuérdese que las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en 1956 en Montevideo afirmó que “...la autonomía del derecho tributario, condicionada al mantenimiento y respeto de la unidad del derecho, sin la cual no puede concebirse el orden jurídico...” y que “...la aplicación de las normas tributarias no puede afectar los derechos esenciales de la persona humana y las garantías de orden constitucional...” citadas por García Belsunce, ob. cit., p. 237/238 y 246.

<sup>17</sup> Conf. Corti, A., “De la autonomía del derecho tributario”, publicado en *Ensayos tributarios en homenaje al 50º aniversario de El hecho imponible de Dino Jarach*, Interoceánicas, Bs. As., 1994, p. 34.

*debemos concebir la autonomía de cualquier rama del derecho como punto de partida. Ninguna puede vivir con autonomía absoluta, porque ninguna podría bastarse a sí misma (...) Esta necesidad de integración recíproca que existe entre todas las disciplinas jurídicas, no menoscaba su autonomía, sino que la afirma...”*<sup>18</sup>.

En suma, se aprecia, por un lado, que la publicación de los actos jurídicos de la Administración en los medios oficiales, sean físicos y/o digitales, es un principio general del derecho el cual repercute en todas las partes integrantes del sistema jurídico y, por el otro, es parte conformante del “fondo jurídico común” delineado por la doctrina de la CSJN y, ergo, la misma teniendo la misma incidencia en todas sus ramas normativas, incluida la tributaria.

### III. Su íntima conexión con el republicanismo

Se afirma también que la publicidad de los distintos poderes estatales es una pieza fundamental de cualquier régimen republicano de gobierno al estar enlazada con el fácil acceso a la información pública por parte de la ciudadanía ya que permite tener un mejor control en la toma de decisiones relativo al manejo de los fondos públicos y alcanzar mayores estándares de transparencia y, a la postre, esto robustece la presencia de un Estado de Derecho democrático y participativo<sup>19</sup>.

<sup>18</sup> Conf. García Belsunce, ob. cit., p. 236 y ss. Dicho autor, en la página 236, hizo una referencia a Mariano D’Amelio (jurista italiano, 1871-1943) quién, al conferenciar en la Universidad de Pavia acerca de “La autonomía del derecho-en particular del derecho financiero- en la unidad del derecho”, comparó las ramas del derecho con las ramas de un árbol, que, a pesar de tener su propia individualidad, viven de una vida común, están animadas de la misma linfa y tienen la misma mística personalidad que Linneo reconocía a las plantas. (Carlos de Linneo, 1707-1778, científico, naturalista, botánico y zoólogo sueco).

<sup>19</sup> A tal fin, se dijo que “...Los principios financieros, (...), son a su vez una proyección de principios constitucionales generales (y en ellos encuentran su razón de ser). Es porque existe el principio general de transparencia (y su correlativo derecho

Esta circunstancia es significativa porque refuerza a la democracia al ser tierra fértil para generar una mayor participación de la ciudadanía a los fines de que el sistema político tenga en cuenta su voluntad y pueda mejorar las políticas públicas y, por añadidura, se colige que, en las comunidades modernas, esto comporta un cambio a la hora de implementar nuevas formas de vinculación de la sociedad con el Estado<sup>20</sup>.

Al respecto, se recuerda que “...*Un Estado que pretende tener características de democracia constitucional, que en su legislación se adhiere a los principios de transparencia, acceso a la información pública y responsabilidad, requiere brindar información respecto de la actividad de los órganos de la administración, pues ello es condición y requisito previo de toda participación real de los ciudadanos y también*

---

*al acceso a la información pública) que, luego, adquiere existencia un principio de transparencia en materia financiera...”, Conf. Corti H., “Palabras preliminares - El Derecho Tributario Sustantivo en contexto: Un abordaje constitucional”, publicado en *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero. Nuevas dimensiones del Derecho Tributario Sustantivo*, Año III-Nº 7- Junio 2023, p. 14.*

<sup>20</sup> Algunos autores esgrimen que la “participación ciudadana” es el género y, por ejemplo, el “presupuesto participativo” es la especie. En nuestro país, la primera experiencia acaeció en la Municipio de Rosario (2002), fruto de la crisis del 2001. Empero, su resultado no fue auspicioso en razón de la falta de participación de grandes sectores de la población, el descreimiento por no cumplimiento en tiempo y forma de los proyectos públicos, la falta de voluntad política, el bajo porcentaje de recursos del presupuesto total sometido a discusión, la resistencia de la tecnocracia y burocracia y la falta de difusión. Al respecto, ver, Monteferrario, “Herramientas de participación ciudadana en la planificación y el presupuesto: la metodología del presupuesto participativo”, Documentos y aportes en administración pública y gestión estatal, versión On-line ISSN 1851-3727, Doc. aportes adm. pública gest. estatal no.24 Santa Fe jun. 2015, [www.cielo.org.ar](http://www.cielo.org.ar)

*fuente de control y crítica del ejercicio del poder...”*<sup>21</sup>.

El acceso a la información pública y su natural correlato con la publicidad de los actos gubernamentales fue admitido sin cortapisas por parte de la legislación y la doctrina nacional e internacional<sup>22</sup>.

Desde la óptica normativa, se pone de relieve que la Constitución Nacional garantiza el principio de publicidad de los actos de gobierno y el derecho de acceso a la información pública y el mecanismo de acceso a dicha información promueve el respeto de los principios de igualdad, publicidad, celeridad, informalidad y gratuidad<sup>23</sup>.

En razón de ello, se dictó la Ley N° 27.275<sup>24</sup> que tiene por objeto garantizar el efectivo ejercicio del derecho de acceso a la información pública, promover la participación ciudadana y la transparencia de la gestión pública fundándose en varios principios<sup>25</sup> más

---

<sup>21</sup> Conf. López Olvera, *Participación Ciudadana y Acceso a la Información Pública*, 2007, p. 383, publicado en [www.archivos.juridicas.unam.mx](http://www.archivos.juridicas.unam.mx)

<sup>22</sup> También la doctrina se pronunció en ese sentido. Al respecto, se dijo que “*El acto legislativo, dada la forma republicana representativa federal de gobierno adoptada por la Nación Argentina (art. 1º, Const. Nac.), no puede ser reservado, oculto ni sorpresivo para los ciudadanos, para la sociedad, para el obligado por la ley, aunque haya tenido conocimiento de la gestación y también de la sanción de la ley por algún otro medio de publicidad no oficial, porque en orden a los derechos, deberes y obligaciones jurídicos y a la estabilidad de ellos, no puede quedar librada su vigencia a la profana publicación...*”, ver: Gordillo, “La promulgación y publicación de las leyes”, publicado en *Revista de Jurisprudencia Argentina*, Año XXXI-T.2-1969-45/57, p. 55.

<sup>23</sup> Esto está detalladamente explicado en <https://www.argentina.gob.ar/transparencia/informacion>

<sup>24</sup> B.O. 29.9.16 publicada en [www.infoleg.gob.ar](http://www.infoleg.gob.ar)

<sup>25</sup> Tales como la presunción de publicidad, la transparencia y la máxima divulgación, el informalismo, el de máximo acceso, la apertura, la disociación, la no discriminación, la máxima premura, la gratuidad, el control, la responsabilidad, el de alcance limitado de las excepciones, el *in dubio pro petitor*, el de facilitación y el de buena fe.

allá de haber otra normativa específica y complementaria<sup>26</sup>.

La legislación internacional también se hizo eco de la temática tratada.

Al respecto, la Convención Americana de Derechos Humanos<sup>27</sup>, en su artículo 13 atinente a la libertad de pensamiento y de expresión, prevé que *“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 cualquier otro procedimiento de su elección...”*.

En línea con ello, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, en su artículo 19, tiende a proteger el acceso a la información y el derecho a la libertad de expresión como derecho colectivo<sup>28</sup>.

Asimismo, la Declaración Universal de Derechos Humanos<sup>29</sup>, en su artículo 19, prevé *“Todo individuo tiene derecho a la libertad de opinión y de expresión y este derecho incluye el no ser molestado a causa de sus opiniones, el de investigar y recibir informaciones y opiniones, y el de difundirlas, sin limitación de fronteras, por cualquier medio de expresión”*.

A su vez, la Convención Americana contra la Corrupción<sup>30</sup> y la Convención de las Naciones Unidas<sup>31</sup> también propiciaron el acceso a la información pública –junto con la transparencia y el combate contra la corrupción–.

Esto último no resulta menor porque, a partir de la reforma constitucional de 1994, el artículo 75 inciso 22 de la Constitución

Nacional establece que *“...Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes...”* y, ergo, el reconocimiento del derecho humano por normas de orden internacional que tienen un rango jerárquicamente superior a la legislación local<sup>32</sup>.

Asimismo, este criterio fue aceptado pacíficamente por el Alto Tribunal, entre otros, en las causas “Ekmekdjian C/Sofovich”<sup>33</sup>, “Fibraca Constructora C/Comisión Técnica Mixta de Salto Grande”<sup>34</sup> y “Horacio David Girolodi”<sup>35</sup> del 7.7.92, 7.7.93 y 7.4.95 respectivamente.

Ciertamente, y a título de ejemplo, la CIDH<sup>36</sup>, en la causa “Reyes y otros C/Estado de Chile” del 24.11.08, en el marco de una confrontación concerniente a la solicitud de información relativa a un proyecto de industrialización forestal, manifestó que era un deber estatal garantizar el derecho de acceso a la información bajo el control del Estado<sup>37</sup>.

A la par, la CSJN, en la causa “Asociación Derechos Civiles C/EN-PAMI-Decreto 1172/03 S/Amparo Ley 16986”<sup>38</sup> del 4.12.12, oportunamente y a instancia de una asociación civil que actuó como parte actora en el proceso judicial, le ordenó al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (PAMI) la entrega de información correspondiente al presupuesto en concepto de publicidad oficial de dicho organismo dado que, por una parte, ello encontraba aval en los artículos 14, 16 y 33, 41, 42 y 43 de la Constitución Nacional y, por la otra, la entidad demandada se había negado a brindar la

<sup>26</sup> Hay una normativa específica, a saber: el Decreto N° 1172/2003 del PEN (B.O. 4.12.03), Resolución N° 538/2013 de la Jefatura de Gabinete de Ministros (B.O. 5.8.13), y el Decreto N° 117/2016 del PEN (B.O. 13.1.16), publicado en [www.infoleg.gob.ar](http://www.infoleg.gob.ar)

<sup>27</sup> Receptado normativamente por la Ley N° 23.054 (B.O.27.3.84) publicado en [www.infoleg.gob.ar](http://www.infoleg.gob.ar)

<sup>28</sup> Receptado normativamente por la Ley N° 23.313 (B.O. 13.3.86) publicado en [www.infoleg.gob.ar](http://www.infoleg.gob.ar)

<sup>29</sup> Publicado en [www.infoleg.gob.ar](http://www.infoleg.gob.ar)

<sup>30</sup> Artículos III.11 y XIV.2, ver: [www.oas.org](http://www.oas.org)

<sup>31</sup> [https://www.unodc.org/pdf/corruption/publication\\_s\\_unodc\\_convention-s.pdf](https://www.unodc.org/pdf/corruption/publication_s_unodc_convention-s.pdf)

<sup>32</sup> Ello fue avalado plenamente, por muy calificada doctrina, a saber: Conf. Vanossi, “Los tratados internacionales ante la reforma de 1994”, Schiffrin, “La primacía del derecho internacional sobre el derecho argentino”, publicado en “La aplicación de los tratados sobre derechos humanos por los tribunales locales”, Edit. CELS, Bs.As., 2004, p. 105/114 y p. 115/126 respectivamente.

<sup>33</sup> CSJN Fallos 315:1492.

<sup>34</sup> CSJN Fallos 316:1669.

<sup>35</sup> CSJN Fallos 318:514. A diferencia de los casos restantes, este antecedente fue posterior a la Reforma Constitucional de 1994.

<sup>36</sup> Abreviatura de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

<sup>37</sup> [www.corteidh.or.cr](http://www.corteidh.or.cr)

<sup>38</sup> CSJN Fallos: 335:2393.

información requerida o entregarla en forma parcial sobre la base un decreto del Poder Ejecutivo Nacional<sup>39</sup> que no era aplicable a la especie.

En adición a ello, el Tribunal cimero consideró que el acceso a la información pública por parte de la comunidad es un derecho reconocido por la normativa internacional al sostener que “...*El art. 13 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos ampara el derecho de las personas a recibir información y la obligación positiva del Estado de suministrarla, de forma tal que la persona pueda tener acceso a conocer esa información o reciba una respuesta fundamentada cuando por algún motivo permitido por la Convención el Estado pueda limitar el acceso a la misma para el caso concreto, debiendo aquélla ser entregada sin necesidad de acreditar un interés directo para su obtención o una afectación personal, salvo en los casos en que se aplique una legítima restricción, y su entrega a una persona puede permitir a su vez que ésta circule en la sociedad de manera que pueda conocerla, acceder a ella y valorarla...*”.

En fin, el Alto Tribunal estimó la conducta de la repartición estatal como un acto arbitrario e ilegal y, por ello, hizo lugar al amparo promovido y su doctrina asentó el primer antecedente relativo al derecho al fácil acceso de la población a la información pública.

Asimismo, se aprecia que las directrices concernientes a la publicidad de los actos de gobierno y de fácil acceso a la información

<sup>39</sup> Se trataba del Decreto N° 1172/2003 (B.O. 4.12.03) relativo al acceso a la información pública al aprobar los Reglamentos Generales de Audiencias Públicas para el Poder Ejecutivo Nacional, para la Publicidad de la Gestión de Intereses en el ámbito del Poder Ejecutivo Nacional, para la Elaboración Participativa de Normas, del Acceso a la Información Pública para el Poder Ejecutivo Nacional y de Reuniones Abiertas de los Entes Reguladores de los Servicios Públicos, Formularios de inscripciones, registro y presentación de opiniones y propuestas. También se estableció el acceso libre y gratuito -vía Internet- a la edición diaria del Boletín Oficial de la República Argentina. El mismo está publicado en [www.infoleg.gob.ar](http://www.infoleg.gob.ar)

también cobran alta importancia en un país que se caracteriza por tener sus cuentas públicas en situación deficitaria y esto no es menor dado que, se producen con regularidad, planes y políticas de austeridad lo que puede conllevar a que se infrinjan -o, por lo menos, se vean fuertemente menguados- la materialización los derechos sociales y económicos convirtiéndose en una suerte de fantasía -y no así en una realidad-<sup>40</sup>.

#### IV. Su carácter implícito y su proyección a la hacienda pública

En línea con lo dicho, se advierte también que la publicidad de los actos de gobierno, como pauta legal genérica, tiene un reconocimiento implícito en el plano constitucional y esto se sustenta en los artículos 28 y 33 de la Ley Fundamental<sup>41</sup>.

Ello obedece a que, en el ámbito constitucional, se encuentran un haz de principios -tales como la transparencia, la razonabilidad, la suficiencia, la buena fe, la

<sup>40</sup> Al respecto, se dijo que “...una situación que será habitual en los años posteriores, fundamentalmente debido a planes de ajuste y políticas de austeridad: la lesión de los derechos a través de asignaciones presupuestarias insuficientes, pues “la conculcación de estos derechos sociales y económicos, más que directamente, se producirá, en su caso, indirectamente, bien a través de la inaplicación del precepto constitucional y leyes que lo desarrollan, bien - y es lo que aquí nos interesa- a través de la política presupuestaria de gasto público, convirtiéndolos en mera declaración retórica o demagógica de buenos propósitos...” (Conf. Corti H, “Los principios materiales de justicia del gasto público”, “Derecho Tributario. Reflexiones. Estudios en Homenaje a Víctor Uckmar”, Edit. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Colombia, 2018, p. 17-33.

<sup>41</sup> Al respecto, el artículo 28 de la CN estipula que “Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio” en tanto que el artículo 33 de la CN prevé que “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”.

ejemplaridad, la coherencia, entre muchos otros- que están estrechamente hermanados y, dentro de esta esfera, naturalmente queda comprendida la publicidad de los actos de gobierno.

Asimismo, se enfatiza que, si bien implícitamente esta pauta directriz ya formaba parte del cuerpo de la Ley Fundamental, puede señalarse que su incorporación como principio también es corolario del proceso de “constitucionalización” que repercutió en todo el ordenamiento normativo que incluyó a la materia financiera –y, lógicamente, a la tributaria-.

Esta circunstancia se respalda en dos hechos decisivos, a saber: a) La materialización, en los últimas décadas, del mencionado proceso de “constitucionalización” caracterizado por contar con una incesante difusión en la cultura jurídica relativamente reciente<sup>42</sup>; y b) La cristalización de una evolución teórica de la Hacienda Pública que empezó a ser entendida no solamente desde el sesgado punto de vista tributario sino, contrariamente, como algo mucho más amplio al integrar los diversos institutos financieros tales como el tributo, el presupuesto y el gasto público que son dogmáticamente abordados en forma única e integral<sup>43</sup>.

Al respecto, se aclara que este cambio de paradigma<sup>44</sup> generó dos consecuencias

relevantes: a) Suscitó, por un lado, una teorización relativa a la financiación de la Constitución, denominada “Constitución Financiera”, que ya fue tratada por la doctrina brasilera<sup>45</sup> y norteamericana<sup>46</sup>, que llevó a

---

cincuenta con la obra de Víctor Uckmar que puso el acento exclusivamente sobre la materia tributaria pero el citado cambio de paradigma se cristalizó con Álvaro Rodríguez Bereijo quién, a mediados de la década del setenta, enfatizó la unidad de la Hacienda Pública al haber un vínculo inescindible entre el presupuesto, los gastos y los recursos públicos y su ulterior función redistributiva que luego fue compartido por otro vasto sector doctrinario. Al respecto, ver: Uckmar, “Principios comunes del derecho constitucional tributario”, Edit. Temis, Bogotá, 2002, Traducción: Zino Colanino, Antonio. Su obra fue originalmente publicada en 1956; Rodríguez Bereijo, “Introducción al estudio del Derecho financiero”, Edit. Ministerio de Economía y Hacienda. Centro de Publicaciones, Madrid, 1976, p. 1 y ss.; Rodríguez Bereijo, “«Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución.» En “Estudios sobre el proyecto de Constitución, de Centro de Estudios Constitucionales”, Edit. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, p. 345-361; Casado Ollero, “La Constitución y el derecho financiero: la constitucionalización de la justicia en el gasto público” publicado en “Administraciones públicas y Constitución: Reflexiones sobre el XX aniversario de la Constitución española de 1978”, Madrid, 1998, p. 279-294; Cortés Domínguez “Ordenamiento tributario español”, Edit. Civitas, Madrid, 1968, p. 50; Simón Acosta, “El derecho financiero y la ciencia jurídica”, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, p. 192 y siguientes. Todos estos autores fueron citados por Corti H, “Los principios...”, ob. cit., p. 17-33.

<sup>45</sup> Al respecto, la doctrina brasileña hizo alusión a la “Teoría de la Constitución Financiera”, ver: Taveira Torres, “Direito constitucional financeiro. Teoría da Constituição Financeira”, 2014, Revista dos Tribunais”, Edit. Thomson Reuters, Brasil, p. 26, citado por Corti H, publicado en “Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero. Nuevas dimensiones del Derecho Tributario Sustantivo”, Año III-Nº 7- Junio 2023, p. 6.

<sup>46</sup> Al respecto, en la esfera del campo anglosajón se hizo referencia a la “Constitución Fiscal” tal como lo pregonó James Buchanan (1919-2003) en su obra. Ver: *Freedom in Constitutional Contract: Perspectives of a Political Economist*, Vol. 2, Edit. Texas A&M University Press, 2000, citado por Corti

---

<sup>42</sup> A tal fin, tener presente: Guastini R., “La constitucionalización del ordenamiento jurídico: el caso italiano” en Carbonell M. *Neoconstitucionalismo(s)*, Trotta, Madrid, 2005, p. 49-74, citado por Corti H., “Palabras preliminares - El Derecho Tributario Sustantivo en contexto: Un abordaje constitucional”, publicado en *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero. Nuevas dimensiones del Derecho Tributario Sustantivo*, Año III-Nº 7- Junio 2023, p. 16.

<sup>43</sup> Ciertamente, se dijo que “...los principios de la política fiscal son simultáneamente principios de política financiera en su sentido más amplio (...) en realidad a todos los ámbitos en los que se obtengan ingresos públicos...”, conf. Weddigen citado por Neumark, “Principios de Imposición”, Edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p. 32.

<sup>44</sup> En líneas generales, puede afirmarse que este proceso tiene un hilo conductor donde una primera etapa saliente se produjo en la década del

concluir que este proceso de unidad del derecho financiero cuenta con una raíz constitucional; y b) Generó, por el otro, dentro de la nueva conceptualización de la “*constitucionalización financiera*”, una reinterpretación de los principios constitucionales tributarios a todo el derecho financiero con secuelas en los tributos, el gasto y el presupuesto y donde, naturalmente, la publicidad de los actos gubernamentales, que como principio, no fue ajeno a este proceso.

En síntesis, se colige también que: a) La publicidad de los actos de gobierno es un principio implícitamente admitido por la Constitución Nacional; b) El mismo también es consecuencia del proceso de “*constitucionalización*” que vivió la Hacienda Pública en su conjunto; y c) Este apotegma tiene plena vigencia tanto en la Hacienda Pública en general así como en la materia tributaria en particular.

## V. Su vinculación con el principio de reserva de ley

Más allá de lo dicho, puede decirse que, en cuanto al origen, se advierte que el axioma de publicidad normativa forma parte del principio de reserva de ley o de legalidad<sup>47</sup> dado que,

---

H., *Financiar la Constitución*, Eudeba, Bs. As., 2000, p. 14.

<sup>47</sup> Ciertos autores, al ser más meticulosos, prefieren aludir “...a “*reserva de ley*”, en lugar de *legalidad*, ya que sólo los órganos depositarios de la voluntad general (en su significación rousseauiana) son los habilitados para instituir tributos, revistiendo en la esfera de creación del derecho, el carácter de “*norma sobre normación*” –como con expresión lograda, lo ha descripto Massimo Severo Giannini, que debe hallarse recogida a nivel constitucional...”, conf. Casás, “Los principios en el Derecho Tributario”, *Revista de la Universidad Austral, Revista Argentina de Derecho Tributario*, Año 2002, N° 1, Editorial La Ley S.A., Bs. As., p. 42; Casás, “Seguridad jurídica y tributación”, en *Derechos Humanos y Tributación*, Lexis Nexis, Bs. As., 2001, p. 84/87; y Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, 2° Edición, Bs. As., 2000, p. 254 y ss; entre otros. Se aclara que los mismos, a los efectos de este trabajo, son tomados como sinónimos.

sin el cumplimiento del primero, no se verifica el nacimiento del segundo.

Al respecto, recuérdese que “...el mismo se resume en el aforismo “*nullum tributum sine lege*” estructurada sobre la base de que todos los tributos deben ser creados y organizados exclusivamente por la ley en sentido formal, en todos sus aspectos esenciales...”<sup>48</sup>.

Asimismo, se ilustró que “...el fundamento del principio de legalidad en el sistema constitucional se encuentra en la República Argentina en el artículo 19 de la Constitución que dice “*Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe*”...”<sup>49</sup>.

En función de ello, se infiere que la publicación de una norma es una arista esencial relativa a su proceso de formación con el aditamento de que, al no verificarse su existencia, tiene plena vigencia la directriz del artículo 19 de la Constitución Nacional.

Ciertamente, si una norma no se publica en los canales comunicacionales oficiales, la ciudadanía no accede a su conocimiento y, por ello, se vulnera, por una parte, su proceso formativo y, por la otra, no produce sus efectos jurídicos al no generar un vínculo obligatorio para sus destinatarios y, en definitiva, esta situación colisiona con el principio de legalidad al incidir gravemente en su legitimidad de origen.

En otras palabras, los principios de publicidad y de legalidad están estrechamente ligados porque, si no se verifica la publicidad –entendida como un recaudo fundamental correspondiente al proceso de formación de leyes–, no se materializa la existencia de una norma ni, mucho menos, su vigencia y esto fue pacíficamente admitido por la doctrina y la jurisprudencia.

En cuanto a la publicación como exigencia fundamental del proceso de formación normativa, se manifestó que “...la ley no es

---

<sup>48</sup> Conf. Valdés Costa, *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano*, Montevideo, 1982, p. 10.

<sup>49</sup> Conf. García Belsunce, *El principio de legalidad en el derecho tributario*, Simposio Organizado por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales e Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios del 1° de octubre de 1986, Montevideo, 1986, p. 77.

*exigible sino a partir de la publicación y (...) a falta de publicación no pueden obligarnos a cumplirla, es porque como fuente de derecho, como ley en sentido normativo positivo, y no sociológico, sólo nace a partir del momento en que se integra con tal requisito. Una ley no publicada no es exigible, no produce efectos de ninguna clase frente a los individuos supuestamente "obligados" por ella; luego no es una ley en sentido impositivo, como fuente de derecho..."*<sup>50</sup>.

En línea con ello, la CSJN, en el caso "Soria de Guerrero, Juana Ana C/Bodegas y Viñedos Pulenta Hnos. S.A."<sup>51</sup> de 1963 expresó que *"...No constituye cuestión justiciable lo atinente al procedimiento adoptado por el Poder Legislativo para la formación y sanción de las leyes, salvo el supuesto de incumplimiento de los requisitos constitucionales mínimos e indispensables que condicionan la creación de la ley..."* y, de ello, se advierte que la publicación es una exigencia fundamental del proceso de creación normativa.

Años más tarde, el Alto Tribunal, en la causa "Nobleza Piccardo SAICYF C/EN-DGI S/Repetición-DGI"<sup>52</sup> del 15.12.98, trató un reclamo de repetición de un tributo abonado sobre las ventas de cigarrillos destinado a la integración del "Fondo transitorio para financiar desequilibrios fiscales provinciales"<sup>53</sup> que fue oportunamente creado por la Ley N° 23.562<sup>54</sup> y este gravamen fue sucesivamente prorrogado por las Leyes N° 23.665<sup>55</sup> y 23.763<sup>56</sup> hasta el 31.12.90 pero la Ley N°

23.905<sup>57</sup> dispuso su extensión hasta el 31.12.91.

En esta hipótesis, la CSJN interpretó que se habían transgredido las disposiciones de la Carta Magna relativas a la formación y a la sanción de las leyes por mediar un desacuerdo entre la Cámara de Diputados y el Senado acerca del momento en que fenecería el restablecimiento de la vigencia de las normas a que se refería el artículo 37 de la Ley N° 23.763 y, a su juicio, esto configuró una manifiesta inobservancia de los aludidos requisitos mínimos e indispensables para la creación de la ley ya que, al no haber sido aprobado el proyecto por ambas Cámaras, no pudo ser pasado al PEN para su examen y promulgación de conformidad con el artículo 69 de la Constitución Nacional<sup>58</sup>.

En fin, el Alto Tribunal, en el precitado caso "Nobleza", al mediar una irregularidad en el proceso formativo de la legislación fiscal, decretó su inconstitucionalidad y, por lo tanto, se admitió el reclamo de repetición instado por el contribuyente.

Como puede verse, entonces, la CSJN declaró la ilegalidad del mentado gravamen por mediar inconsistencias atinentes a su fecha de vigencia y, por lo tanto y con mayor razón aún, esto tiene secuelas en cuanto a su falta de validez derivada de su falta de publicación.

En resumen, los principios de publicidad y de legalidad tienen un vínculo estrecho entre sí dado que: a) Al no cristalizarse el primero como etapa decisiva del proceso de formación normativa, no se produce el nacimiento de la ley con sus consecuentes secuelas jurídicas por mediar una ilegitimidad relativa a su origen; y b) Sin ley, debe respetarse el apotegma de legalidad basado, entre otros artículos, en el artículo 19 de la Constitución Nacional.

## VI. Su enlace con el axioma de razonabilidad

<sup>57</sup> B.O. 18.2.91. El artículo 27 de dicha norma prorrogó dicha norma hasta el 31.12.91, publicada en [www.infoleg.gob.ar](http://www.infoleg.gob.ar)

<sup>58</sup> Se hace alusión al artículo 69 de la Constitución Nacional de 1853.

<sup>50</sup> Conf. Gordillo, ob. cit.

<sup>51</sup> CSJN Fallos 256:556. Esta discusión se dio en el marco de una discusión atinente al pago de una indemnización derivada de un despido de una persona motivada en una huelga.

<sup>52</sup> CSJN Fallos 321:3487.

<sup>53</sup> CSJN Fallos 321:3487.

<sup>54</sup> B.O. 1.6.88, Se creó un fondo transitorio de emergencia, publicado en [www.infoleg.gob.ar](http://www.infoleg.gob.ar)

<sup>55</sup> B.O. 12.6.89. Se prorrogó hasta el 31.12.89, publicada en [www.infoleg.gob.ar](http://www.infoleg.gob.ar)

<sup>56</sup> B.O. 4.1.90. El artículo 37 de dicha norma prorrogó dicha norma hasta el 31.12.90, publicada en [www.infoleg.gob.ar](http://www.infoleg.gob.ar)

Otra arista a considerar está dada en que una norma, al no ser publicada en los canales oficiales, carece de legitimidad de origen y, por ende, transgrede el principio de razonabilidad, reconocido en el artículo 28 de la Constitución Nacional, y que consiste, en apretada síntesis, en la necesaria adecuación de medios y fines.

Este significativo concepto fue definido por calificada doctrina al ilustrar que “...la garantía del debido proceso sustantivo con respecto a la ley, consiste 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 que motivaron el acto, los fines perseguidos en él y el medio que como prestación o sanción establece dicho acto...”<sup>59</sup>.

En este caso, el hecho de exigir un tributo sin que se haya verificado el requisito de su publicación implica validar un proceder contrario a la pauta de razonabilidad y este proceder arbitrario sería inaceptable en un Estado de Derecho<sup>60</sup>.

## VII. Su conexión con otros principios implícitos

Alineado con lo anteriormente apuntado, se puntualiza también que una eventual exigencia de un crédito tributario sin el aval de su publicación en los medios de oficiales contraviene otros principios generales del derecho tales como el de ejemplaridad de los actos de gobierno, el de seguridad jurídica y el de la buena fe.

En primer lugar, y en cuanto al principio de ejemplaridad, la CSJN, en autos “Aerolíneas Argentinas C/Provincia de Buenos Aires” del 13.11.86, ilustró que “...esta solución tiende 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 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...”<sup>61</sup>.

Este paradigmático fallo mereció importantes comentarios por parte de la doctrina al señalar que “...la ética jurídica impone que el Estado dé ejemplos y sea consecuente y no incoherente en su accionar, no mereciendo tutela jurisdiccional quien no ostente rectitud ética en su conducta y posterior presentación en justicia, fórmula (doctrina de los actos propios) que también opera en las obligaciones tributarias y el derecho que lo rige y no es excluyente del Estado fisco sino aplicable al mismo de manera principal...”<sup>62</sup>.

En segundo término, se señala que esta hipotética situación infringiría la seguridad jurídica del contribuyente.

Al respecto, se opinó que “...La seguridad, en su doble manifestación (certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad) ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia. Esta última y la seguridad son valores que se fundamentan mutuamente y que, a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz...”<sup>63</sup>.

Concurrentemente, la CSJN, en el precedente “Autolatina Argentina S.A. C/DGI” del 27.12.96, precisó que “...una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o legalidad supondría paralelamente un serio menoscabo de la seguridad jurídica, valor al que este Tribunal ha reconocido asimismo jerarquía constitucional...”<sup>64</sup>.

Por último, el escenario planteado se opondría sin motivo alguno a la buena fe, de cercana ligazón con la moralidad exigible al

<sup>59</sup> Conf. Linares Quintana, *Razonabilidad de las leyes*, Astrea, Bs. As., 1970, Cap. XVIII.

<sup>60</sup> Al respecto, ver: Spisso, *Acciones y recursos en materia tributaria*, Lexis Nexis, 1º Edición, Bs. As., 2005, p. 68.

<sup>61</sup> CSJN Fallos 308:2153.

<sup>62</sup> Conf. Corti A., “Jurisprudencia fiscal anotada” en *Impuestos* Tomo 45-A, p. 47.

<sup>63</sup> Conf. Sainz de Bujanda, catedrático de la Universidad Complutense de Madrid, citado por Casás en *Revista Jurídica de Buenos Aires. Derechos humanos y tributación*, Lexis Nexis, Bs. As., 2001, p. 65.

<sup>64</sup> CSJN Fallos 319:3208.

obrar de la Administración<sup>65</sup>, pues *"...el derecho administrativo se relaciona con la "moral" desde dos puntos de vista: primero en cuanto toda persona administrativa ha de tener inexcusablemente una base moral, ya que la moral es y debe ser la base de toda la actividad de la administración y el soporte de la actuación de los administrados (...) Una de las formas en que se traduce la moral radica en la pureza de las intenciones, elemento integrante de la "buena fe". Todos los conceptos esenciales de la buena fe en materia civil son de aplicación en materia administrativa..."*<sup>66</sup>.

En consonancia con ello, la jurisprudencia de la CSJN y la doctrina nacional sostuvieron la importancia especial del principio de la buena fe en el derecho administrativo y del contenido moral de los actos administrativos<sup>67</sup>.

Asimismo, se recalca que la buena fe, por una parte, está consagrada en el anterior artículo 1198 del Código Civil y en el actual artículo 9° del CCyCN y, por la otra, en el derecho internacional, al ser reconocido en el Preámbulo y en los artículos 26<sup>68</sup>, 31<sup>69</sup> y 46

punto 2<sup>70</sup> de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados<sup>71</sup>.

### VIII. El reconocimiento jurisprudencial

Más del análisis anteriormente efectuado, se aprecia también que, en los últimos cincuenta años, la CSJN, en distintos precedentes, delineó la gravitación del principio de publicidad de los actos de gobierno<sup>72</sup>.

Al respecto, se señala que la CSJN, *in re* "Longo, Antonio A."<sup>73</sup> del 9.10.75, estableció que *"...la publicación de las leyes debía ser oficial, de modo que, aunque ello no importe que se efectúe necesariamente en el órgano oficial, requiere que cuando la difusión se haga a través de órganos periodísticos privados presente tal naturaleza y características que brinden no sólo una satisfactoria divulgación, sino también certeza sobre la autenticidad del texto legal, máxime cuando la norma puede ser fuente de penas..."*.

Años más tarde, el Alto Tribunal, en autos "Municipalidad de Junín C/Akapol S.A. S/Apremio"<sup>74</sup> del 22.12.00 y al hacer suya la opinión del Procurador General de la Nación, aceptó un recurso de queja promovido por el particular sustentado en la falta de publicación oficial válida de la ordenanza que establecía el gravamen reclamado por el ente comunal en el marco de un juicio ejecutivo<sup>75</sup>.

En la línea con ello, el máximo Tribunal reiteró su postura en la causa "Municipalidad

<sup>65</sup> En este sentido, se recuerda que la Procuración del Tesoro de la Nación, en un célebre dictamen del 17.4.86 -Acuerdo Nº 3.098/95, "Dirección de Parques Nacionales", manifestó que *"...el Estado Nacional, persona ética por excelencia, debe actuar no sólo dentro del orden jurídico, sino también en consideración a la equidad y a los principios que la informan..."*.

<sup>66</sup> Conf. Altamira, *Curso de Derecho Administrativo*, Depalma, Bs. As., 1971, p. 36.

<sup>67</sup> Al respecto, ver: CSJN Fallos 298:265, 307:1227, 307:1601, 308:191; y Marienhoff, "Tratado de Derecho Administrativo", Tomo 2, Edit. Abeledo Perrot, Bs. As., 1993, p. 347 y ss.

<sup>68</sup> Este artículo hace alusión al *"Pacta sunt servanda"* donde la buena fe, como principio, está universalmente reconocida.

<sup>69</sup> Este artículo estipula una regla general de interpretación al disponer que un tratado deberá interpretarse de buena fe.

<sup>70</sup> Este artículo, al normativizar la nulidad de los tratados, establece que la violación de un tratado es manifiesta de acuerdo a las pautas propias de la práctica usual y la buena fe.

<sup>71</sup> Incorporado al ordenamiento jurídico nacional con la sanción de la Ley Nº 19.865 (B.O. 11.1.73) publicada en [www.infoleg.gob.ar](http://www.infoleg.gob.ar)

<sup>72</sup> Se pone de relieve que la CSJN puso el acento en que la publicación es un requisito imprescindible para convalidar la legitimidad constitucional de las normas.

<sup>73</sup> CSJN Fallos: 293:157.

<sup>74</sup> CSJN Fallos 343:2184.

<sup>75</sup> Con sustento en los artículos 4°, 17, 52, 75, incisos 1 y 2, de la Constitución Nacional de estrecha conexidad con el principio de reserva de ley.

de Santiago de Liniers C/Irizar, José Manuel”<sup>76</sup> del 19.10.04, al hacer suya la opinión del Procurador General de la Nación y en un conflicto relativo a un juicio ejecutivo, admitió la excepción de inexistencia de deuda basada en que la ordenanza que establecía el tributo no había sido publicada en el Boletín Oficial provincial argumentado<sup>77</sup> que “...la solución definitiva del caso sólo requiere la simple constatación de la publicación oficial de la mencionada ordenanza, acto requerido para la satisfactoria divulgación y certeza sobre la autenticidad del texto de aquellas decisiones de contenido normativo general...”.

El criterio mencionado se mantuvo inalterado a lo largo del tiempo puesto que el Tribunal cimero, en el precedente “Municipalidad de Mercedes C/Arcor SAIC S/Apremio”<sup>78</sup> del 7.8.12, quien también hizo suya la opinión del Procurador General de la Nación y en el ámbito de un juicio de apremio, viabilizó la excepción de inexistencia de deuda sustentada –planteada por el contribuyente desde el comienzo de la disputa- en que la ordenanza que establecía el tributo no había sido publicada en el Boletín Oficial y ello se hubiera solucionado con la simple constatación de la publicación oficial de la mencionada ordenanza, circunstancia que no sucedió.

Finalmente, la CSJN, en las causas “Municipalidad de Berazategui C/Molinos Rio de la Plata S.A. S/Apremio”<sup>79</sup>, “Municipalidad de Junín C/Cadbury Stani Adams Argentina SAIC S/Apremio”<sup>80</sup> y “Municipalidad de San José de Gualeguaychú C/Pepsico de Argentina SRL S/Apremio”<sup>81</sup> del 27.9.18, del 27.9.18 y

del 14.11.23 respectivamente, declaró la invalidez de los reclamos tributarios ejecutivos basados en la falta de publicación de las normas.

Como puede verse, entonces, es doctrina arraigada de la CSJN la necesidad de que la normativa aplicable esté publicada en los medios oficiales pues, de lo contrario, se transgrede el principio de publicidad de los actos de gobierno provocando la invalidez de los reclamos tributarios por parte de las autoridades recaudadoras<sup>82</sup>.

#### IX. La opinión de otros organismos de control

Adicionalmente a lo expuesto, la preponderancia de la publicación de las normas, como principio general del derecho, también fue reconocida por organismos de control tal como lo es Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires<sup>83</sup>.

Efectivamente, el HTC, admitió una denuncia realizada por un contribuyente contra una

<sup>76</sup> CSJN Fallos 327:4474, publicado en [www.csjn.gov.ar](http://www.csjn.gov.ar)

<sup>77</sup> Se pone de resalto que, en este proceso, el Municipio, en su condición de parte actora y al contestar las excepciones planteadas, sólo realizó una negativa genérica sobre la cuestión, sin acompañar copia de la publicación cuya existencia afirma, ni especificar el día o el número de boletín en que tal acto ha ocurrido.

<sup>78</sup> CSJN Fallos 335:1459.

<sup>79</sup> CSJN Fallos 341:1246.

<sup>80</sup> CSJN Fallos 341:1251.

<sup>81</sup> CSJ 1501/2021/RH1, publicado en [www.csjn.gov.ar](http://www.csjn.gov.ar)

<sup>82</sup> Sin perjuicio de las abundantes citas invocadas en este capítulo, se pone de relieve que otro fallo interesante para este análisis fue el dictado por la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial del Departamento Judicial de Mercedes, en la causa “Municipalidad de Alberti C/Unilever de Argentina S.A.” del 17.9.09, donde se reconoció, en el marco de un juicio ejecutivo, la defensa de inexistencia de deuda por falta de publicación de las ordenanzas que sustentaban el crédito tributario reclamado al referir que “...La publicación de las leyes es lo que hace posible que el derecho se presuma conocido por todos, y que por ende la ignorancia de las leyes no sirva de excusa, si la excepción no está expresamente autorizada por la ley (art. 20 C.C., que guarda coherencia con el art. 923 del mismo código). Como tantas veces se ha dicho se trata de una ficción legal, una presunción “iuris et de iure” sin la cual sería imposible reglar la vida en sociedad, ficción que se aplica no sólo a las leyes. sino también a los decretos, resoluciones u ordenanzas...” . Dicha Cámara pertenece al Departamento Judicial de la Provincia de Buenos Aires y los magistrados que votaron fueron los Dres. Emilio A. Ibarlucia y Roberto P. Sánchez. Este fallo está publicado en [www.saij.gov.ar](http://www.saij.gov.ar); SAIJ N° FA09994258.

<sup>83</sup> De ahora en más simplemente el HTC. Ver: [www.htc.gba.gov.ar](http://www.htc.gba.gov.ar)

municipalidad del conurbano bonaerense por haberse omitido deliberadamente la publicación de una normativa local atinente a la Tasa por mantenimiento y acceso a las vías navegables<sup>84</sup>.

A tal fin, se pone de resalto que la falta de publicación de la legislación en juego fue reconocida en la opinión del 21.9.15 emitida por la Secretaría de Consultas y Dictámenes del HTC<sup>85</sup> y, por ello, tal circunstancia implicó, en su hora, una severa observación por parte del HTC lo que conllevó a establecer la responsabilidad del titular de la municipalidad<sup>86</sup>.

En suma, esta situación no resulta menor porque el HTC es una dependencia estatal muy significativa al ser un órgano de control externo administrativo que cumple funciones jurisdiccionales y cuyas atribuciones proceden del artículo 159 de la Constitución

bonaerense<sup>87</sup> y de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

## X. A modo de conclusión

1.-La publicación de los actos de gobierno en los medios oficiales, sean físicos y/o digitales, es un principio general del derecho el cual repercute en todas las partes integrantes del sistema jurídico y esta pauta directriz, a ser una derivación del proceso de “constitucionalización” de la Hacienda Pública tiene proyección en el gasto, el presupuesto y, claro está, el tributo.

2.-Este axioma integra el “fondo jurídico común” y es un principio implícitamente admitido por la Constitución Nacional. Además, es una particularidad propia de los regímenes republicanos de gobierno al estar conectado con el acceso de la información pública por parte de los ciudadanos.

3.-El principio de publicidad es un elemento esencial atinente al proceso de formación legislativa que afecta su validez dado que, si una norma no se publica en los canales comunicacionales oficiales, la ciudadanía no accede a su conocimiento, la normativa no produce sus efectos jurídicos al no generar un vínculo obligatorio para sus destinatarios y, además, se suscita una transgresión al

<sup>84</sup> De ahora en más lisa y llanamente la TMAVN y la misma está actualmente instaurada en el capítulo XXXII de la Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de San Fernando. Ver: [https://autogestion.sanfernando.gob.ar/upload/Ordenanza\\_Fiscal\\_2023.pdf](https://autogestion.sanfernando.gob.ar/upload/Ordenanza_Fiscal_2023.pdf)

<sup>85</sup> Dicha opinión señaló que “...se ha podido constatar que ingresando a la página web oficial de la Municipalidad de San Fernando no es posible acceder a la publicación de aquellas normas, con lo que se produce la transgresión a lo dispuesto en el art. 108 inciso 18 última parte- incorporado por Ley 14491- de la Ley Orgánica de las Municipalidades. Hecha esta salvedad, corresponde cerciorar si se ha efectuado la publicación en el Boletín Oficial Municipal que prevé el inciso señalado anteriormente en su primer parte, y de tal manera acreditar la vigencia de la norma municipal, teniendo en cuenta que las Ordenanzas al igual que acontece con las Leyes a nivel provincial, rigen con posterioridad a su publicación...” (Expediente N° 5300-576-2015-01. Denuncia Canestrari -Municipalidad de San Fernando).

<sup>86</sup> Ver: páginas 9 y 10 del Fallo N° 2/2017 del HTC del 6.2.17, correspondiente al Expediente N° 3-108.0-2015-Municipalidad de San Fernando-Ejercicio 2015).

<sup>87</sup> Dicho artículo dispone que “La Legislatura dictará la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas. Este se compondrá de un presidente abogado y cuatro vocales contadores públicos, todos inamovibles, nombrados por el Poder Ejecutivo con acuerdo del Senado. Podrán ser enjuiciados y removidos en la misma forma y en los mismos casos que los jueces de las Cámaras de Apelación. Dicho tribunal tendrá las siguientes atribuciones: 1) Examinar las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas, tanto provinciales como municipales, aprobarlas o desaprobarlas y en este último caso, indicar el funcionario o funcionarios responsables, como así también el monto y la causa de los alcances respectivos. 2) Inspeccionar las oficinas públicas provinciales o municipales que administren fondos públicos y tomar las medidas necesarias para prevenir cualquier irregularidad en la forma y con arreglo al procedimiento que determine la Ley. Las acciones para la ejecución de las resoluciones del Tribunal corresponderán al fiscal de Estado.”

principio de legalidad al incidir gravemente en su legitimidad de origen.

4.-Los apogemas de publicidad y de legalidad están estrechamente ligados porque, si no se verifica la publicidad –entendida como un recaudo fundamental correspondiente al proceso de formación de leyes–, no se materializa la existencia de una norma ni, mucho menos, su vigencia y esto fue pacíficamente admitido por la doctrina y la jurisprudencia anteriormente invocada.

5.-El axioma de tratadas está estrechamente ligado con otros principios implícitos tales como la razonabilidad, la ejemplaridad, la seguridad jurídica y la buena fe.

6.-La importancia del principio de publicidad, tal como se refirió, fue expresamente reconocida por la CSJN y por demás organismos de contralor como un valor fundamental dentro del ordenamiento jurídico.

## LA PROHIBICIÓN DE LA INTEGRACIÓN ANALÓGICA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Guillermina Gamberg y Patricio Urresti

### I. Introducción

La aplicación de la analogía en el derecho tributario —cuestión que, naturalmente, se vincula con debates propios de la teoría general del derecho— constituye una temática controvertida, que dista de ser novedosa y ha merecido un profundo desarrollo en la doctrina nacional y extranjera.

Sin embargo, el constante interés en delimitar la actuación de los aplicadores del derecho convierte al asunto en una permanente fuente de inquietud que amerita realizar algunas reflexiones acerca del tópico.

En la presente colaboración, mencionaremos la literatura especializada que ha examinado el tema, a efectos de aproximarnos a los fundamentos constitucionales en los que se sustenta, para la mayoría de la doctrina, la interdicción de la analogía en nuestra disciplina.

Asimismo, desarrollaremos los alcances que, a dicha regla, ha atribuido la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, y señalaremos, con un enfoque comparado y crítico, cuál es el nivel de consagración que ha tenido en la legislación argentina.

### II. Acerca de la interpretación de las normas tributarias

Es inculcable la relevancia de la labor interpretativa en el derecho y, en particular, en el ámbito tributario.

Acierta Jarach cuando destaca que no existen casos en los que la ley no necesite interpretación, lo que desmiente el aforismo latino *“in claris verbis non fit interpretatio”*<sup>1</sup>.

Como lo advierte Villar Palasí, *“aún producido un acontecimiento puramente fáctico, éste debe ser calificado por el operador jurídico, con lo cual se va reduciendo*

*ya el abismo entre la norma conceptual y el puro hecho”*<sup>2</sup>.

Incluso, en nuestra disciplina jurídica —dado el carácter *ex lege* del tributo y el nacimiento de la obligación tributaria al amparo de la realización de la hipótesis de incidencia—, *“el proceso de interpretar la ley presupone la calificación jurídica”*, entendida como la incardinación del presupuesto fáctico en la previsión legal<sup>3</sup>.

Desde esa perspectiva, la premisa que considera que la norma tributaria no es limitativa, odiosa ni excepcional, sino que, por el contrario, es una norma jurídica ordinaria como cualquiera de las restantes que integran el derecho vigente, condiciona la tarea hermenéutica en nuestra materia.

Esta afirmación, que hoy en día parece redundante u obvia, fue producto, sin embargo, de una intensa labor doctrinaria encaminada a sentar las bases del derecho tributario moderno. En este sentido, la obra de Ezio Vanoni<sup>4</sup>, tal como es reconocido unánimemente, constituye un hito fundamental en la materia. Sucede que el citado autor expresó, con todo rigor, que no puede ser odioso lo que es necesario para la existencia misma del Estado y que tiene como finalidad única la utilidad de los ciudadanos, ya que la atribución estatal de obtener los medios necesarios para su propia existencia y, por ende, para la tutela y el mantenimiento del ordenamiento jurídico, se perfila así como un elemento esencial de la misma afirmación del derecho<sup>5</sup>.

<sup>2</sup> VILLAR PALASÍ, José Luis, *La interpretación y los apotegmas jurídicos-lógicos*, Tecnos, Madrid, 1975, p. 74.

<sup>3</sup> TARSITANO, Alberto, *La elusión fiscal. Forma y sustancia en el derecho tributario*, Astrea, Buenos Aires, 2021, ps. 35/36.

<sup>4</sup> VANONI, Ezio, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Cedam, Padua, 1932.

<sup>5</sup> VANONI, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*, versión traducida al español y estudio introductorio de Juan M. Queralt, Colección

<sup>1</sup> JARACH, Dino, “La hermenéutica en el Derecho Tributario”, en *Estudios de Derecho Tributario*, Cima, Buenos Aires, 1998, p. 154.

En definitiva, no puede hablarse del carácter excepcional de la ley tributaria por implicar restricciones a los derechos patrimoniales de los ciudadanos o limitaciones a su libertad, porque la obligación de tributar tiene, además de una causa formal superior —la Constitución y las leyes que se dictan en consecuencia—, una causa motivo que se encuentra en el deber ético, político y social de contribuir<sup>6</sup> al Estado con los medios de subsistencia y del cumplimiento de sus propios fines, que son los de la colectividad<sup>7</sup>.

La relevancia del enfoque propuesto resulta elocuente y fue necesario el transcurso de un tiempo para poder afirmar la superación de las dos concepciones contrapuestas que existieron en la interpretación de las normas tributarias.

Nos referimos, pues, a los principios *in dubio pro Fisco* e *in dubio pro contribuyente*. A pesar de que no cabe —en esta ocasión, por exceder los límites de esta colaboración— ahondar en los orígenes, fundamentos y alcances de tales criterios, sí es imprescindible dejar en claro que esas posturas apriorísticas son descartadas en la actualidad por la doctrina.

Con la limitación apuntada, cabe recordar que el difundido *in dubio pro contribuyente*

—o *in dubio contra fiscum*<sup>8</sup>—, que propicia la interpretación en sentido favorable al contribuyente, encuentra su temprano fundamento en el célebre pasaje de Modestino, *non puto delinquere eum qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile responderit* —no puede considerarse que delinque aquel que, en caso de duda, adopta una interpretación que sea favorable al contribuyente—, aunque los distintos autores que aluden a dicha frase discrepan en cuanto al verdadero alcance de su sentido<sup>9</sup>.

Sintetiza González García que este criterio interpretativo tuvo dos momentos de auge histórico. El primero se produce durante el Renacimiento, cuando los postglosadores vuelven en sus estudios sobre los viejos textos romanistas, tiempos en los cuales la contribución al Estado más importante era producto del botín y la rapiña, por lo que el hecho de dejar a salvo la economía de los súbditos —finalmente, ciudadanos— mediante una interpretación como la indicada, era muy conveniente. Luego, la idea es retomada por la escuela de la exégesis francesa del derecho civil, al recordar la vieja concepción del derecho de las obligaciones y los contratos, con arreglo a la cual las cláusulas oscuras o poco claras no deben recaer, en cuanto a sus efectos nocivos, sobre quien no redactó el contrato, sino sobre quien lo hizo<sup>10</sup>.

Según una concepción “contractualista” del impuesto —que, a nuestro modo de ver, importa una verdadera contradicción en sus

“Obras básicas de Hacienda Pública”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, ps. 182 y 183.

<sup>6</sup> Cabe aclarar que, dentro de las declaraciones, convenciones y pactos internacionales sobre derechos humanos que han adquirido jerarquía constitucional por imperio del art. 75, inc. 22, de la Constitución Nacional, se encuentra la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, la cual en su art. XXXVI dispone que: “*Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos*”. Asimismo, en el ámbito local, varias constituciones provinciales han receptado con modalidades y alcances diversos el deber de contribuir. Consultar, al respecto, CASÁS, José O., “El principio de generalidad en materia tributaria”, *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, n° 1, 1996, Ed. de Derecho Reunidas S.A., Madrid, p. 174 y ss.

<sup>7</sup> GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *La interpretación de la ley tributaria*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1959, p. 17.

<sup>8</sup> Ampliar en BLANCH, Juan Manuel, “Observaciones en torno a la formación histórica de la regla ‘in dubio contra fiscum (pro fisco)’”, *Revista General de Derecho Romano*, n° 26, 2016.

<sup>9</sup> VANONI, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*, op. cit., p. 77. En la opinión de Blanch, el fragmento del jurisconsulto que dio origen a la regla, en realidad, poseía un alcance mucho más amplio que en el ámbito tributario y, al mismo tiempo, menos categórico (BLANCH, Juan Manuel, “Observaciones en torno a la formación histórica de la regla ‘in dubio contra fiscum (pro fisco)’”, op. cit.

<sup>10</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, Editorial Aranzadi, Navarra, 1997, ps. 21/22.

propios términos<sup>11</sup>—, en virtud de la cual el tributo resultaría fruto de un “acuerdo” entre el Estado y los ciudadanos, se concluye que las normas impositivas, en caso de duda, deben ser interpretadas en contra del Estado acreedor y en beneficio del ciudadano deudor<sup>12</sup>.

No puede soslayarse que, según García Belsunce, cabe admitir la validez del adagio *in dubio pro contribuyente*, no ya como pauta de interpretación de la norma tributaria, sino como regla de procedimiento para la determinación del impuesto, ante la falta de prueba fehaciente sobre la existencia del hecho imponible o de la atribución a determinada persona de la calidad de sujeto pasivo<sup>13</sup>.

En la jurisprudencia de la Corte Suprema que data de las primeras décadas del siglo pasado, pueden encontrarse algunos precedentes que adoptan el criterio apriorístico a favor del contribuyente.

En ese sentido, al examinar la procedencia de los “impuestos internos” regulados en la ley 12.148, el máximo tribunal federal —tras señalar que los encendedores de magnesio para fotografía no podían considerarse como un sustituto del fósforo, razón por la cual no procedía el gravamen ni la multa—, entendió que la interpretación de la ley efectuada por el Poder Ejecutivo mediante ciertos decretos, “*puede ser considerada en casos de ambigüedad —105 U.S. 691; 181 U.S. 283— cuando (...) es favorable a los contribuyentes, y*

*ha debido servir de base para el ajuste de su conducta*”<sup>14</sup>.

Asimismo, al pronunciarse acerca de la imposibilidad de alcanzar a las locaciones de obra con el “impuesto a las ventas” de la ley 12.143, advirtió que “*la interpretación de las leyes impositivas no puede extenderse más allá de su texto y espíritu a fin de que su propósito se cumple dentro de los principios de una razonable y discreta interpretación (...) y, en caso de duda, en favor del deudor*”<sup>15</sup>.

Más adelante, se sostuvo que, en caso de razonable duda en la interpretación de las leyes impositivas, ha de estarse a la solución que favorece al contribuyente<sup>16</sup>.

En las antípodas del criterio aludido, el menos difundido principio *in dubio pro fisco* parte de una antigua tesis de la escuela francesa de Saleilles, con iguales orígenes romanistas, de la época de decadencia del Imperio Romano<sup>17</sup>. En Roma el *erarium* siempre gozaba de particulares privilegios y el emperador imponía al juez, mediante sus rescriptos, resolver la causa de modo favorable al Fisco<sup>18</sup>.

Más allá de un efímero momento de esplendor con los regímenes totalitarios presentes en Europa en la década de 1930 —en el intento de hacer prevalecer el “interés colectivo” sobre el “individual”—, esta tesis, que soslaya que el equilibrio de intereses apuntado ya se ha alcanzado al redactar la norma, no es sostenida en la actualidad<sup>19</sup>.

<sup>11</sup> La Corte Suprema ha destacado que resulta claro que no existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones, puesto que los tributos no son obligaciones que emerjan de los contratos, sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública (Fallos 152:268; 218:596; 318:676; 337:388, entre muchos otros. En fecha más reciente, ver CSJN, 6/5/2021 “Central Puerto SA”, Fallos: 344:936).

<sup>12</sup> VANONI, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*, op. cit., ps. 97/98.

<sup>13</sup> GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *La interpretación de la ley tributaria*, op. cit., p. 20.

<sup>14</sup> CSJN, 16/5/1938, “Agfa Argentina Soc. s/impuestos internos”, Fallos: 180:360. En similar sentido, CSJN, 14/12/1938, “The Standard Life Assurance Co. s/impuestos internos”, Fallos: 182:433.

<sup>15</sup> CSJN, 19/4/1944, “Marcelo Guaita c/Dirección General del Impuesto a los Réditos”, Fallos: 198:193

<sup>16</sup> CSJN, 18/10/1965, “Massalín y Celasco S. A.C.I. c/Fisco Nacional s/repeticón”, Fallos: 263:63, voto del juez Boffi Boggero.

<sup>17</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, op. cit., ps. 21/22.

<sup>18</sup> GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *La interpretación de la ley tributaria*, op. cit., p. 20.

<sup>19</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, op. cit., ps. 21/22. Ampliar en VANONI, Ezio, *Naturaleza e*

Como lo apuntaba Vanoni hace casi un siglo, con prescindencia de las condiciones históricas que han conducido a mantener la afirmación de que las leyes tributarias precisan de particulares métodos interpretativos, no existen reglas apriorísticas que limiten de modo especial la actividad del intérprete dirigida a la valoración de tales normas<sup>20</sup>.

Incluso, ya en el siglo pasado, la Corte Suprema de Justicia ha desechado la posibilidad de interpretar las normas tributarias a favor de alguna de las partes de la relación jurídica tributaria. En ese sentido, el máximo tribunal federal señaló que “no es admisible la aserción de que las leyes fiscales deben interpretarse en sentido favorable al contribuyente por imponer ellas cargas a la propiedad, derecho éste garantizado por la Constitución”, ya que “también la facultad estatal impositiva tiene base constitucional y porque la satisfacción de los impuestos no impugnables como contrarios a la Ley Suprema es una obligación de justicia que, en definitiva, impone la necesidad de la contribución indispensable para el cumplimiento de los fines del Estado y la subsistencia de la República”<sup>21</sup>.

---

*interpretación de las normas tributarias*, op. cit., ps. 101/104.

<sup>20</sup> VANONI, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*, op. cit., p. 77.

<sup>21</sup> CSJN, 20/9/1963, “Armando, Alberto J. s/apelación”, Fallos: 256:551. Cabe agregar que, en materia de exenciones, la Corte Suprema ha afirmado, en múltiples ocasiones, que “en caso de duda, deben ser resueltas en forma adversa a quien invoca el beneficio fiscal” (CSJN, 15/2/1946, “S.A. Puerto del Rosario c/Dirección General del Impuesto a los Réditos”, Fallos: 204:110; 25/9/1997, “Distribuidora de Gas Pampeana S.A. y otro c/Ministerio de Economía y Servicios Públicos”, Fallos: 320:1915; 21/11/2006, “Alba Angélica Invernizzi -TF 16764-I c/DGI s/recurso extraordinario”, Fallos: 329:5210; y 25/2/2021, “Montero, Abelardo TF 34431-I c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, Fallos: 344:140). A pesar de que no compartimos esta doctrina, consideramos que dicha argumentación no importa aplicar la regla in dubio pro fisco, sino que deriva de la errada concepción

No ha sido otra la postura adoptada en el marco de las II Jornadas del ILADT celebradas en México, en 1958, en tanto se concluyó que “*deben excluirse los criterios apriorísticos de interpretación, tanto en favor del fisco como del contribuyente*”<sup>22</sup>.

En definitiva, como derivación lógica del carácter ordinario de las normas tributarias se desprende que ellas han de interpretarse de acuerdo con todos los métodos reconocidos por la teoría general del derecho.

Es que si concluimos que la norma tributaria no tiene más singularidad que la que le confiere su propio contenido, es obvio que los métodos aplicables en su interpretación serán los mismos que, con carácter general, guían la hermenéutica de cualquier otra norma jurídica.

Tal es la solución que consagra el Modelo de Código Tributario para América Latina<sup>23</sup>, en cuanto establece, en su art. 5º, primer párrafo, que “*las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquéllas*”<sup>24</sup>. Destacamos que la

---

de que las exenciones constituyen privilegios contrarios al principio de igualdad.

<sup>22</sup> Ese criterio fue ratificado en la “Carta de Derechos del Contribuyente” para los países miembros del ILADT, aprobada el 9 de noviembre de 2018, al establecer en el punto 74: “*Derecho a la inaplicabilidad de criterios interpretativos apriorísticos, tanto a favor de la Administración como del contribuyente*”.

<sup>23</sup> “Modelo de Código Tributario para América Latina”, elaborado para el Programa Conjunto de Tributación OEA-BID, Unión Panamericana, Secretaría General de la OEA, Washington D.C., 1967. La comisión redactora estuvo integrada por Carlos M. Giuliani Fonrouge (Argentina), Rubens Gomes de Sousa (Brasil) y Ramón Valdés Costa (Uruguay).

<sup>24</sup> Por su parte, en el art. 5º, segundo párrafo, el Modelo remarca que “*la disposición precedente es también aplicable a las exenciones*”. Acerca de la interpretación de las exenciones, ampliar en GAMBERG, Guillermina y URRESTI, Patricio, “Apuntes críticos vinculados con la pretendida interpretación estricta o restrictiva de las exenciones tributarias”, *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero*, año III, n° 7, junio 2023, ps. 102/122.

norma no se refiere a interpretaciones restrictivas o extensivas, sino a “resultados” restrictivos o extensivos<sup>25</sup>.

A pesar de la notable influencia que ejerció el citado Modelo en las legislaciones latinoamericanas, lo cierto es que nuestro ordenamiento tributario no contiene, en el ámbito nacional<sup>26</sup>, una norma semejante<sup>27</sup>.

Finalmente, cabe añadir que el Modelo de Código Tributario del CIAT, en su versión del

año 2015<sup>28</sup>, dispone que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en derecho (art. 9º), criterio que, en los comentarios al aludido Modelo, implica *“reconoce(r) expresamente la equiparación de las normas tributarias a las demás normas de derecho, en cuanto a los métodos de interpretación admisibles, excluyéndose cualquier criterio sustentado por doctrinas ya superadas, tales como las que recomendaban la aplicación de soluciones a favor del obligado tributario en caso de duda”*.

### III. Alcance de la analogía: ¿interpretación o integración?

La tarea interpretativa tiene, sin embargo, un límite más allá del cual no se puede extender, circunstancia que conduce a establecer, entonces, cuál es dicha frontera en materia tributaria y el fundamento en el que encuentra anclaje.

La doctrina mayoritaria, que compartimos, sostiene que no pueden crearse hechos imposables ni exenciones mediante la aplicación analógica. Esta afirmación implica, de nuestra parte, entender a la analogía como una forma de crear derecho y no como un mero método interpretativo<sup>29</sup>.

<sup>25</sup> En algunas normas latinoamericanas se adoptan soluciones análogas. En ese sentido, el Código Tributario de Uruguay también admite la aplicación de todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica y enuncia que, en virtud de ellos, puede “llegarse a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquéllas, a los efectos de determinar su verdadero significado” (art. 4º). Similares consideraciones pueden encontrarse en el Código Tributario de Bolivia en cuanto estipula, en lo pertinente, que “las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiendo llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas” (art. 8º, punto I). Lo propio establece la legislación de Paraguay al regular que “en la interpretación podrán utilizarse todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica y llegarse a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en las normas de la presente ley, a los efectos de determinar su verdadero significado” (art. 246 de la ley 125/91). Por su parte, el Código Tributario de Venezuela dispone que “las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo a su fin y a su significación económica, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las normas tributarias” (art. 5º, primer párrafo).

<sup>26</sup> En el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires se observa una norma similar, ya que el art. 5º, en su parte pertinente, dispone que “son admisibles todos los métodos para la interpretación de las disposiciones de este Código y demás leyes fiscales”. Dicha previsión ya se encontraba presente en el primer Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires de 1948, sancionado por la ley 5246, bajo la inspiración de Dino Jarach.

<sup>27</sup> No es posible olvidar que el Anteproyecto de Código Tributario Nacional de 1963, redactado por Giuliani Fonrouge, establece que *“resultan admisibles todos los métodos para la interpretación de las normas tributarias”*.

<sup>28</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. El Modelo se puede consultar en: [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnico/s/Espanol/2015\\_Modelo\\_Codigo\\_Tributario\\_CIAT.p df](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnico/s/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.p df).

<sup>29</sup> Cabe tener presente que no existe una jurisprudencia robusta de la Corte Suprema en cuanto a si la analogía supone un método de “interpretar” o “integrar” las normas. En ese sentido, si bien el máximo tribunal federal alude, preferentemente, a la “interpretación analógica”, en ocasiones también se refiere a la “aplicación” o “integración” analógica (v. gr. Fallos: 328:2056, votos de los jueces Zaffaroni y Lorenzetti). Algo similar acontece en las legislaciones provinciales de nuestro país, ya que algunos Códigos Fiscales conceptualizan a la analogía como un método de “integración”, mientras que otros la enuncian como un método de “interpretación”. En cambio, los redactores del Modelo de Código Tributario para América Latina asumen una postura nítida al esclarecer, en los comentarios al art. 5º, que “la

Ocurre que, como se esclarece con acierto, la “interpretación” de una norma jurídica supone establecer su verdadero sentido y alcance, mientras que la tarea de “integración analógica” implica un proceso que tiene por objeto “llenar sus lagunas, incluyendo en el campo de la aplicación de la norma, presupuestos de hecho no previstos en la misma, pero que se encuentran en relación de afinidad o semejanza con los en ella contemplados”<sup>30</sup>.

La analogía *legis* se trata, pues, de uno de los métodos de integración de las lagunas legales, que consiste en aplicar una norma a un supuesto que no está contemplado por aquella, pero que responde a la misma *ratio legis* del caso expresamente regulado<sup>31</sup>.

Sin embargo, la consideración de la aplicación analógica como una actividad creativa no es una cuestión pacífica en la doctrina e, incluso, involucra una polémica propia de la teoría general del derecho.

En nuestra materia, es bien conocido el convencimiento de varios autores de peso que argumentan que la analogía no supone la creación de una nueva regla.

Por ejemplo, en la tradicional postura de Vanoni, “la analogía no crea una nueva norma jurídica, sino que pone de relieve la existencia de una norma indirectamente contenida en la ley: una norma, pues, que forma parte de la ley, aun cuando no se encuentre abiertamente formulada en toda su extensión”. En consecuencia, admite que “si, sustancialmente,

---

analogía es adoptada como medio de integración de la ley y no como un método de interpretación”.

<sup>30</sup> GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., “La interpretación de la ley tributaria”, op. cit., ps. 133 y 134.

<sup>31</sup> En cambio, la denominada analogía *iuris* o analogía conjunta supone que, a partir de varias normas del ordenamiento y por abstracción, se obtenga un principio general a través del cual se deduzca la solución para el caso concreto (SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *El Derecho financiero y la ciencia jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, ps. 363/364). Ver, en el mismo sentido, ASOREY, Rubén, “La analogía en el derecho tributario”, en *Lecciones de Derecho Tributario. Obra en homenaje al académico Dr. Horacio A. García Belsunce*, La Ley, Buenos Aires, 2019, p. 52.

la analogía no hace más que aplicar un principio jurídico incluido en la ley, rápidamente se pone de manifiesto que se encuentra muy próxima a la interpretación extensiva, que es precisamente aquella interpretación que da a la regla jurídica la extensión que le es propia, por encima de la imperfecta formulación de la ley”<sup>32</sup>.

A pesar de ello y de los intensos debates en torno a la naturaleza innovadora de la analogía, pensamos que en ella se aprecia una verdadera actividad creadora, que trasciende la tarea cognoscitiva de la interpretación. Es decir, no cabe más que admitir la “novedad” de la norma obtenida a través de la integración analógica, aunque, desde luego, no resulte una creación arbitraria<sup>33</sup>.

#### IV. Analogía e interpretación extensiva

La prohibición de la aplicación analógica en el derecho tributario —criterio defendido por la mayoría de la doctrina e, incluso, consagrado normativamente en diversas latitudes—, solo puede tener sentido si existe un límite asequible entre la actividad interpretativa y la integración<sup>34</sup>, de modo que resultan insoslayables los esfuerzos para precisar tal línea divisoria<sup>35</sup>.

Sin embargo, la frontera entre la integración analógica y la interpretación extensiva no es

---

<sup>32</sup> VANONI, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*, op. cit., ps. 339, 344 y ss.

<sup>33</sup> SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *El Derecho financiero y la ciencia jurídica*, op. cit., ps. 366.

<sup>34</sup> En el mismo sentido, BÁEZ MORENO, Andrés, “Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía en Derecho Tributario”, en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, t. I, Aranzadi, Pamplona, 2010, p. 455.

<sup>35</sup> Según el diccionario de la Real Academia Española, la analogía, en una de sus acepciones, es el “método por el que una norma jurídica se extiende, por identidad de razón, a casos no comprendidos en ella”, mientras que “interpretar” significa “explicar o declarar el sentido de algo, y principalmente de un texto”.

sencilla de trazar<sup>36</sup>, especialmente, cuando trasladamos las nociones abstractas a la concreta labor hermenéutica.

La aplicación analógica y la interpretación extensiva representan —en la tesis de Amatucci— rangos diferentes, no en la esencia, sino en el mismo procedimiento intelectual, por lo que el límite entre una y otra es vago de sobremanera. En su opinión, la analogía no supone la indagación de principios latentes, sino que el caso al que se aplique analógicamente una norma está contemplado por ella, dado que cumple con los requisitos necesarios para quedar incurso en su sentido y finalidad<sup>37</sup>.

En similares términos razona González García al advertir que la analogía es un proceso interpretativo que se distingue de la interpretación extensiva únicamente por razones de grado, es decir, cuantitativas y no cualitativas, circunstancia que genera una enorme dificultad para distinguir uno y otro caso<sup>38</sup>.

<sup>36</sup> Cabe mencionar que la mayoría de los autores en el marco de la teoría general del derecho reconocen que no existen pautas claras, sino que, por el contrario, estamos ante dos conceptos en íntima y estrecha relación (ASOREY, Rubén, “La analogía en el derecho tributario”, op. cit., p. 65).

<sup>37</sup> AMATUCCI, Andrea, “La interpretación de la ley tributaria”, en la obra colectiva bajo su dirección *Tratado de Derecho Tributario*, t. I, 2001, Ed. Temis S.A., Bogotá, p. 583.

<sup>38</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, op. cit., p. 51. También para Herrera Molina sólo existe una diferencia gradual, pues, en cualquier caso, en ambos supuestos se trata de operaciones hermenéuticas que buscan averiguar el mandato del ordenamiento y subsumir en él determinados hechos, diferencia de grado que explica la imposibilidad de encontrar un criterio que permita una distinción tajante (HERRERA MOLINA, Pedro, “Metodología del derecho financiero y tributario”, en *Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, 2003, ps. 25/26). En nuestro país, con declarada resignación, Tarsitano —a pesar de considerar a la analogía como un mecanismo de integración, en línea con buena parte de la doctrina argentina— termina por aceptar la opinión de quienes entienden que la diferencia entre analogía e interpretación extensiva es sólo una cuestión de grado, pero no de cualidad, reconociendo que, en algún punto, se tocan

Es que solo conceptualmente tales categorías ofrecen menores complicaciones para su distinción.

Sucede que, precisamente, el verdadero problema estriba en distinguir aquellos supuestos en donde se arriba a un resultado extensivo —perfectamente admisible— de aquellos en los que se realiza una aplicación analógica, la cual, desde nuestra óptica, se encuentra vedada.

De ahí que la doctrina confiese que cuesta determinar en el proceso cuándo dejó de ser una cosa para ser otra, consideración que supone admitir que existirán supuestos en que es posible y hasta fácil distinguir entre aplicación analógica e interpretación extensiva, pero en otros no, y, en estos últimos, “el resultado de la interpretación será calificado de analógico o extensivo según cual fuere el paladar de los jueces llamados a decidir”<sup>39</sup>.

El académico Horacio A. García Belsunce sostiene, refiriéndose a este punto, que si bien se entrelazan en la aplicación práctica tan profundamente que es difícil establecer dónde termina una y comienza la otra, hay interpretación extensiva cuando un determinado hecho cae bajo la norma expresa de la ley, si bien la forma usada no corresponde a la comprensión literal del precepto jurídico; y, en cambio, hay interpretación analógica cuando si bien la relación a regular no cae bajo la norma expresa, entra no obstante bajo el mismo principio de derecho revelado en aquella norma<sup>40</sup>.

(TARSITANO, Alberto, “Interpretación de la ley tributaria”, en GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., director, *Tratado de Tributación*, t. I, vol. 2, Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 453. En igual sentido, ver SCHAFRIK, Fabiana, “Analogía e interpretación extensiva de la norma tributaria a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires”, en URRESTI, Esteban J., *Dogmática Tributaria*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2013, p. 63).

<sup>39</sup> TARSITANO, Alberto, “Interpretación de la ley tributaria”, op. cit., p. 453.

<sup>40</sup> GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *La interpretación de la ley tributaria*, op. cit., ps. 28/29.

Es decir, la analogía presupone la existencia de una laguna jurídica o un vacío normativo que llenar, mientras que la interpretación extensiva —que da por sentado la inexistencia de aquel hueco—, está destinada a adecuar la letra al espíritu de la ley<sup>41</sup>.

La obra de Carnelutti, que trasciende nuestra materia, es esclarecedora en el sentido de que “cuando se habla de analogía ‘la norma o el precepto no existe’. Si existiera, el supuesto de la deficiencia quedaría excluido. No se trata, pues, de interpretar lo que el legislador ha dicho para llegar a su verdadero pensamiento, sino de adivinar lo que habría dicho si hubiera previsto el caso. La diferencia entre analogía e interpretación se dibuja con claridad: ésta sirve para conocer lo que el legislador ha ‘pensado’; aquella, para conocer lo que ‘habría pensado’”<sup>42</sup>.

En definitiva, la analogía consiste en un procedimiento por el cual se aplican los principios ordenadores extraídos de un determinado supuesto regulado en la ley a otro supuesto esencialmente igual, pero distinto en los accidentes, que no aparece contemplado por ella. La base de la analogía, en consecuencia, está en determinar esa *eadem ratio*, ya que el procedimiento analógico no radica en la semejanza de los supuestos de hecho, regulado el uno y por regular el otro, sino en la razón de esa semejanza<sup>43</sup>.

El establecimiento de esa semejanza no es una operación lógica sino valorativa, en tanto el criterio para llevarla a cabo lo proporciona el sentido y la finalidad de la regulación legal, esto es, la *ratio legis*<sup>44</sup>.

No puede soslayarse que, como destaca Villar Palasí, “la analogía legis es una auténtica reconstrucción del sistema valorativo de las normas, producto de una tensión entre la seguridad y la estabilidad jurídicas, de una parte, y de la flexibilidad del sistema, de otra: se trata de hallar un fundamento valorativo o axiológico en la norma que permita englobar en la misma el acto, la situación, la relación o la conducta a calificar”<sup>45</sup>.

Apunta Jarach que, tal vez y desde un punto de vista riguroso, la integración analógica no sea un procedimiento de lógica jurídica muy diferente de la interpretación extensiva. Sin embargo, mientras que esta última sólo complementa el concepto legal en su deficiencia verbal, la integración analógica llena una laguna de conocimiento y voluntad del legislador, de modo que “el legislador no previó un determinado caso, pero se supone que, si lo hubiera previsto, lo hubiera gravado”<sup>46</sup>.

Asimismo, al intentar trazar la línea divisoria, se menciona que —más allá de las críticas que se han formulado— dicha frontera debe identificarse con el “sentido posible de las palabras” de una expresión normativa. Lo decisivo será, entonces, determinar si un concreto sentido posible puede o no coonestarse con la expresión literal de la norma pues, de no ser así, la elección de tal sentido requerirá una operación de integración que supere los límites de la simple actividad interpretativa<sup>47</sup>.

Ocurre que la “interpretación extensiva” no es una metodología que se debe adoptar preliminarmente sino uno de los posibles resultados —imprevistos— al que puede conducir la tarea hermenéutica.

La interpretación se mueve, básicamente, entre dos grandes barreras que no se puede sobrepasar; por un lado, la letra de la ley, y

<sup>41</sup> SOLER, Osvaldo H., *Tratado de Derecho Tributario*, quinta edición, La Ley, Buenos Aires, 2014, p. 482.

<sup>42</sup> CARNELUTTI, Francisco, *Teoría general del derecho*, traducción española de Carlos G. Posada, Derecho privado, Madrid, 1941, p. 117.

<sup>43</sup> LEJEUNE, Ernesto y GONZÁLEZ, Eusebio, *Derecho tributario*, t. I, Ed. Plaza Universitaria, Salamanca, 2000, ps. 114/115.

<sup>44</sup> PALAO TABOADA, Carlos, *Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (La prohibición de analogía en Derecho tributario)*, ADFUAM 1, 1997, p. 229.

<sup>45</sup> VILLAR PALASÍ, José Luis, *La interpretación y los apotegmas jurídico-lógicos*, op. cit., ps. 184.

<sup>46</sup> JARACH, Dino, “La hermenéutica en el Derecho Tributario”, op. cit. p. 166.

<sup>47</sup> BAEZ MORENO, Andrés, “Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía en Derecho Tributario”, op. cit., p. 457.

por el otro, el fin de la norma. Es posible afirmar, entonces, que, al desentrañar el significado de las normas, la interpretación nunca será estricta, ni restringida, ni extensiva, sino por el contrario: neutra. Es decir, luego del proceso interpretativo, lo que podrá ser —con relación al texto de la norma— estricto, extensivo o restrictivo es el resultado al que conduce dicha interpretación, pero si se admite la tarea hermenéutica, ello implica aceptar todas las consecuencias que pueda conllevar, razón por la cual nunca se pueden prohibir resultados<sup>48</sup>.

La norma jurídica podrá gozar de un ámbito mayor o menor del resultante del significado literal y, entonces, se evidenciará la interpretación como “extensiva” o “restrictiva”<sup>49</sup>.

Desde esa perspectiva, puede ocurrir que el legislador haya dicho menos de lo que pensaba, o bien que haya usado términos que no se ajustan estrictamente al propósito de la ley. En este caso, el intérprete puede hacer lo que se denomina “interpretación extensiva”, cuya premisa es el brocardo *minus dixit quam voluit*, es decir, que dijo menos de lo que tenía efectiva intención de decir<sup>50</sup>.

<sup>48</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, op. cit., p. 21. Ver, en el mismo sentido, DAMARCO, Jorge H., “Notas para el estudio de la interpretación de las normas del Derecho Tributario material, de las normas que describen las infracciones fiscales y de la analogía”, *Revista de Tributación de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, nº 10, 2022. No puede soslayarse que, como lo mencionamos, tanto el Modelo de Código Tributario para América Latina, así como también otras legislaciones comparadas (ver los casos de Uruguay, Bolivia, Paraguay y Venezuela, ya citados) aluden a tales términos como “resultados” del proceso de interpretación.

<sup>49</sup> AMATUCCI, Andrea, “La interpretación de la ley tributaria”, op. cit., ps. 577 y 587.

<sup>50</sup> En sentido opuesto, es posible que el legislador se haya extralimitado al formular la norma y que, por ello, sea tarea del hermeneuta su reconducción a los cauces por los que debió circular según los fines que la informan, lo que conducirá a un resultado “restrictivo”. Por último, también puede presentarse el supuesto en que se aplique el texto de la ley tal cual ha sido concebido en su sentido

Pero no se trata propiamente de métodos o criterios interpretativos, sino de resultados de la interpretación, de modo que la distinción entre interpretación restrictiva, declarativa y extensiva se considera superada<sup>51</sup>.

No existe, entonces, una manera extensiva de interpretar, sino que ello no es más que el resultado de la operación interpretativa<sup>52</sup>.

En definitiva, a pesar de las dificultades que origina —en los casos concretos—, diferenciar la analogía de la interpretación extensiva, no parece dudosa la utilidad de su distinción, pues permite dotar de lógica a la prohibición de la analogía en nuestra materia y resguardar los fundamentos constitucionales que la fundan.

## V. La analogía en la doctrina

### V.1. La doctrina nacional

Consideramos que la prohibición de la aplicación analógica en el derecho tributario sustantivo —entendido como el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica principal, obligacional, y las accesorias que lógicamente se vinculan al tributo<sup>53</sup>— es consecuencia inevitable del principio de reserva de la ley que consagra la Constitución Nacional<sup>54</sup>.

En la doctrina nacional no se han dado prácticamente cuestionamientos acerca de este punto, pues se sostiene, de manera casi unánime, que la analogía se encuentra vedada en el derecho tributario sustantivo o material<sup>55</sup>, con fundamento en la exigencia de

literal, de modo que se llegará a un resultado “estricto”.

<sup>51</sup> CALVO ORTEGA, Rafael, “La interpretación de las exenciones tributarias”, *Revista de Hacienda Pública Española*, nº 13, 1971, p. 120 y ss.

<sup>52</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, *Ordenamiento tributario español*, Tecnos, Madrid, 1968, ps. 140/141.

<sup>53</sup> En ese sentido, JARACH, Dino, *El Hecho Imponible*, tercera edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2004, ps. 14 y 16.

<sup>54</sup> Ver los arts. 4º, 17, 39, 52, 75, incs. 1º y 2º, 99, inc. 3º.

<sup>55</sup> A modo enunciativo, se han pronunciado en contra del empleo de la analogía en el derecho tributario sustantivo: CASÁS, José O., *Derechos y*

dar satisfacción al principio de reserva de ley y, como corolario, al de certeza<sup>56</sup>.

Ya en 1943 advertía Jarach la exactitud de quienes afirman que, en las leyes tributarias, como en todas las leyes que imponen obligaciones de derecho público, no existen verdaderas lagunas, de modo que, “las

---

*garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley*, Ad Hoc, Buenos Aires, 2005, p. 703; y, asimismo, en “La analogía en el campo de acción del derecho tributario material o sustantivo y la interpretación de las exenciones y beneficios fiscales”, en CASÁS, José O., coordinador, *Interpretación económica de las normas tributarias*, Ábaco de Rodolfo de Depalma, Buenos Aires, 2004, ps. 325/330; TARSITANO, Alberto, “Interpretación de la ley tributaria”, op. cit., ps. 445/459; GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *La interpretación de la ley tributaria*, op. cit., p. 64; VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 10 edición actualizada y ampliada, Astrea, Buenos Aires, 2016, ps. 198/199; GARCÍA VIZCAINO, Catalina, *Manual de derecho tributario*, 4ª edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2019, p. 205; MARTÍNEZ, Francisco, *Derecho Tributario Argentino*, Tucumán, 1956, p. 62; MARTÍN, José María, *Derecho Tributario Argentino*, Cima, Buenos Aires, 1981, p. 170; ALTAMIRANO, Alejandro, *Derecho tributario. Teoría general*, Marcial Pons Argentina, Buenos Aires, 2012, p. 287; ASOREY, Rubén, “La analogía en el derecho tributario”, op. cit.; KRAUSE MURGUIONDO, Gustavo A., *La interpretación de la ley y el derecho tributario*, La Ley, Buenos Aires, 2000, p. 91; SCHAFFRIK, Fabiana, “Analogía e interpretación extensiva de la norma tributaria a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires”, op. cit., p. 63; FOLCO, Carlos, *Procedimiento Tributario. Naturaleza y estructura*, tercera edición ampliada y actualizada, Santa Fe, 2011, p. 345. En cambio, De Juano señala que, en materia tributaria, “tal tipo de interpretación se ajustaría al principio de igualdad frente al tributo, y así podrá hacerse en tanto la analogía y la ley no dejen dudas” (DE JUANO, Manuel, *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, t. I, Molachino, Rosario, 1964, p. 395).

<sup>56</sup> CASÁS, José O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley*, op. cit., p. 703.

*obligaciones que la ley expresamente no impone no existen*”<sup>57</sup>.

Pero no fue hasta el año 1969 en que —con meridiana claridad y distanciándose del planteamiento de Griziotti que, en su hora, aceptaba—, precisó que “el principio de reserva legal, o principio de legalidad, excluye este grado ulterior de aplicación que llega a aplicar un impuesto en un caso no previsto, porque esto significaría aplicar un impuesto cuando la ley, a través de los representantes del pueblo, no ha expresado la voluntad de someter determinados hechos o actos al gravamen, contrariando el principio de que la ley —y sólo la ley— establece los impuestos; principio semejante al que rige en materia penal, en que si un determinado delito no está penado por el Código Penal, por muy parecido que sea a otro delito penado, no es punible”. En nuestra materia, “si un determinado hecho no ha sido previsto, no podemos argumentar que, si lo hubiese sido, se le habría dado el mismo tratamiento que al caso previsto. Debemos aceptar, más bien, que si el legislador no lo ha previsto, con ello ha indicado claramente la voluntad de no gravarlo. Es lo que el jurisconsulto Blumenstein sostiene, afirmando que en materia tributaria no existen lagunas en sentido técnico, esto es, no aparece aquella laguna que debe llenarse por la analogía. Lo que quiere decir que en los casos previstos el legislador ha querido someterlos a gravamen, no así los no previstos”<sup>58</sup>.

En definitiva, el principio de reserva de ley implica que no se puede suplir los esquemas del legislador, incluyendo en la ley lo que la propia norma no ha previsto como caso particular, lo que conduce a rechazar la integración analógica, siempre que por ese camino se llegue a crear un impuesto en un caso no querido por el legislador<sup>59</sup>.

---

<sup>57</sup> JARACH, Dino, *El Hecho Imponible*, Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina S.A., Buenos Aires, 1943, p. 128.

<sup>58</sup> JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Cima, Buenos Aires, 1969, ps. 270/271.

<sup>59</sup> JARACH, Dino, “La hermenéutica en el Derecho Tributario”, op. cit., p. 166.

De admitirse el apuntado mecanismo, se trasvasaría la potestad tributaria del legislador hacia la Administración o al juez, para que desarrollen, deductivamente, una *ratio* potencialmente más amplia que la sancionada, con agravio al principio de reserva de ley y a la regla de división de poderes<sup>60</sup>.

Al negar la existencia de lagunas en las leyes tributarias, Martínez sostiene que el principio constitucional de legalidad torna inadmisibles interpretar por analogía la ley tributaria “a fin de extender su ámbito de aplicación a hechos o situaciones que no han sido previstos por la misma como hechos imposables, por grande que sea la similitud con éstos”<sup>61</sup>.

Para Giuliani Fonrouge no existe una razón de mérito para vedar la analogía como medio de integración o interpretación de las leyes financieras, aunque por aplicación de ella no puede resultar, en ningún caso, la creación de un tributo no previsto en la ley<sup>62</sup>.

También para Krause Murguiondo el principio de reserva legal pone indudables límites a la aplicación del método analógico, exponiendo, como lineamiento general, que es inaplicable “en lo que respecta a la determinación de los elementos esenciales de la relación tributaria (hecho imponible, etc.) y en el ámbito del derecho penal tributario”, aunque alerta que se trata de una cuestión que debe analizarse en cada caso<sup>63</sup>.

Asimismo, puntualiza Villegas que la analogía no es aplicable en el derecho tributario material en cuanto a los elementos estructurantes del tributo, ni en las exenciones, y que tampoco lo será en el

derecho penal tributario, ya que mediante ella no pueden crearse infracciones o sanciones<sup>64</sup>.

En sentido similar, enuncia García Vizcaíno que, como regla, no se puede recurrir a la analogía en el derecho tributario material —así como tampoco en el derecho tributario penal— pues una solución contraria vulneraría el principio constitucional de legalidad y, además, el principio de seguridad jurídica. Asimismo, a pesar de que descarta que, por esa vía, se puedan crear tributos, ni los elementos que estructuran la obligación tributaria, ni exenciones, afirma que “en algunos aspectos del derecho tributario material se puede admitir la analogía para rellenar vacíos en las normas legales”<sup>65</sup>.

Como admite la doctrina, el principio de seguridad jurídica —con raíz en el principio de legalidad, entendido desde la exigencia de tipicidad antes que de fuente creadora de derecho—, impide extender, analógicamente, la hipótesis de incidencia bajo la invocación del principio de igualdad, o determinar la exención de determinada capacidad contributiva por dicha vía. De ahí que se concluya que “el principio de reserva legal fuente, se conecta a la prohibición analógica introducida por normas de rango inferior; la seguridad jurídica, anclada en la tipicidad legal, excluye la analogía como operación y resultado de la aplicación del derecho. Como búsqueda y como producto”<sup>66</sup>.

En ese sentido, se ha señalado que es la certeza y el principio de legalidad lo que empuja a sacrificar, si es necesario, el principio de igualdad de los contribuyentes y admitir las consecuencias desfavorables para el Fisco, por la circunstancia de que ciertas formas o relaciones nuevas escapen al ámbito de la ley. Sucede que la garantía de los contribuyentes de que no serán sujetos de obligaciones tributarias, está por encima de los intereses fiscales y, por ello, “no puede haber tributo sin ley y no se puede por vía de interpretación

<sup>60</sup> CASÁS, José O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley*, op. cit., p. 755.

<sup>61</sup> MARTÍNEZ, Francisco, *Derecho Tributario Argentino*, op. cit., p. 62.

<sup>62</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, tomo I, 10 edición, La Ley, Buenos Aires, 2011, ps. 104/105.

<sup>63</sup> KRAUSE MURGUIONDO, Gustavo A., *La interpretación de la ley y el derecho tributario*, op. cit., p. 91.

<sup>64</sup> VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, op. cit., ps. 198/199.

<sup>65</sup> GARCÍA VIZCAINO, Catalina, *Manual de derecho tributario*, op. cit., ps. 204/205.

<sup>66</sup> TARSITANO, Alberto, “Interpretación de la ley tributaria”, op. cit., ps. 454/455.

*modificar la integración del hecho imponible definido por la ley*<sup>67</sup>.

En la misma inteligencia, se menciona que la ecuación seguridad jurídica-reserva de ley justificaría seguir manteniendo la prelación de este principio constitucional por encima de otros principios constitucionales materiales que podrían entenderse vulnerados al no aplicarse el método analógico<sup>68</sup>.

Por último, nos parece convincente un argumento adicional, de índole estrictamente práctico —que se anuda a las razones ya expuestas—, en el sentido de que *“la admisibilidad de una analogía que, sólo eventualmente, podría ser aceptada por vía de excepción, es muy probable que termine transformándose en un instrumento eficaz al servicio de la recaudación, que multiplicaría los juicios y acabaría por derrumbar los cimientos del poder tributario que descansa sobre la reserva y tipicidad de la ley”*, razón por la cual *“es preferible que la analogía sea desterrada del Derecho Tributario antes que éste sea desterrado por la analogía”*<sup>69</sup>.

## V.2. La doctrina extranjera

No ha sido tan rotunda la doctrina extranjera acerca del punto examinado, pues la admisión de la analogía en el derecho tributario material encuentra varios adeptos.

Para Vanoni la analogía es el complemento necesario de la norma expresa para regular, dentro de su ámbito, todas las posibles hipótesis que pueden presentarse en la vida

práctica, sin que la aplicación analógica suponga la creación de un nuevo tributo, al aplicar el ya existente, según los principios que le son propios. A su entender, la exigencia de la “generalidad” y de la “igualdad” ante el tributo explica y justifica el empleo de la analogía, pues la ley, por ser una obra humana, por bien elaborada que esté no puede ser completa ni perfecta, ni puede prever todas las hipótesis posibles, y a pesar de ello, es necesario satisfacer el canon con arreglo al cual, a igual capacidad contributiva, debe corresponder el mismo tributo. De ahí que, en la tesis del autor, el problema de la interpretación de la ley tributaria exhibe una aparente tensión entre dos exigencias —en su parecer, “antagónicas”—: una “formal”, que afirma la necesidad de que la obligación tributaria se establezca mediante una norma legal; y otra “material”<sup>70</sup>, que exige que quienes se encuentren en una misma situación paguen el mismo tributo, debiendo el juez atenerse, en la resolución de los casos concretos y según su apreciación, a la última directiva<sup>71</sup>.

Pero se ha atribuido a Massimo Severo Giannini<sup>72</sup> y a Gian Antonio Micheli una formulación técnica más adecuada, de modo que la doctrina posterior no ha hecho sino

<sup>67</sup> GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *La interpretación de la ley tributaria*, op. cit. ps. 38/40.

<sup>68</sup> SCHAFFRIK, Fabiana, “Analogía e interpretación extensiva de la norma tributaria a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires”, op. cit., ps. 56/58.

<sup>69</sup> TARSITANO, Alberto, “Interpretación de la ley tributaria”, op. cit., p. 456. En sentido análogo, ya en 1951, Andreozzi señalaba que *“hay más peligro en dotar de capacidad de interpretación analógica a los organismos de la administración, que el Estado deje de percibir el tributo, pues se da en la práctica pie a la injusticia y a la inestabilidad del derecho, mientras que el Estado tiene en sus manos el remedio de enmendar el error y colmar las lagunas con la sanción de otra ley”* (ANDREOZZI, Manuel, *Derecho Tributario Argentino*, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1951, p.114).

<sup>70</sup> No puede soslayarse que la introducción de la valoración económica del hecho imponible constituye una constante en la elaboración dogmática de la Escuela de Pavía, corriente en la que se inserta Vanoni, aun manteniendo su propia individualidad (QUERALT, Juan M., “Prólogo”, en VANONI, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*, op. cit., p. 50).

<sup>71</sup> VANONI, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*, op. cit., ps. 345/346.

<sup>72</sup> En ese sentido, se apunta que dicho autor puso de manifiesto cómo la inadmisibilidad de la analogía, tan reiterada, obedecía a una *“confusión entre normas excepcionales o singulares y normas a fatispecie exclusiva, ‘normas que al contemplar situaciones de hecho muy concretas, atribuyéndoles al mismo tiempo una cualificación característica y exclusiva y conteniendo una abstracta determinación de efectos jurídicos igualmente típica y exclusiva, no pueden, por virtud de su intrínseca naturaleza, extenderse a hechos diversos”* (QUERALT, Juan M., “Prólogo”, en la clásica obra de Ezio Vanoni, ya citada, ps. 61/62).

conformar, técnicamente, el armazón jurídico intuido por Vanoni, al configurar la analogía como un expediente para dinamizar, entre otros, el principio de igualdad ante el tributo, el cual, en el nuestro ámbito, no puede aplicarse prescindiendo del principio de capacidad contributiva<sup>73</sup>.

En similar sentido discurre Amatucci cuando escribe que *“la imprevisibilidad por parte del legislador de los términos exactos en que se manifiesta el fenómeno social y la voluntad del legislador de no extender la previsión normativa sobre todas las manifestaciones de la realidad social, provocan la falta de cobertura por parte del derecho objetivo de todas las situaciones de hecho. Algunas de ellas no son distintas por entero de los casos expresamente previstos, por cuanto contienen algunos elementos en común. Algunas veces los datos no comunes resultan irrelevantes acerca de la ratio normativa: esto significa que los caracteres no comunes se armonizan en todo con el sentido y finalidad de la norma”*, razón por la cual, *“la extensión del régimen jurídico sobre tales situaciones de hecho facilita la consecución de los fines pretendidos por la norma”*<sup>74</sup>.

En España, la doctrina que admite el empleo de la analogía en el derecho tributario sustantivo parte de su desvinculación con el principio de reserva de ley, idea que, como hemos visto, no compartimos, pues no existen argumentos contundentes que permitan desconectar tal prohibición de las exigencias constitucionales en materia tributaria y, en

particular, de las derivadas del mencionado principio<sup>75</sup>.

Ha sido Pérez Royo el primero en aceptar fundadamente la tesis que aboga por la admisibilidad de la analogía incluso en materias cubiertas por aquel principio, poniendo de manifiesto que el único límite que se advierte para la aplicación analógica de dichas leyes sería el mismo que se presenta para cualquier norma jurídica, es decir, la exigencia de certeza incorporada en el principio de tipicidad<sup>76</sup>.

Al respecto, reflexiona que el uso del procedimiento analógico no debe ser puesto en conexión con el principio de legalidad, que es una norma sobre la producción normativa, en tanto la analogía se desarrolla en el campo de la aplicación del derecho existente. En todo caso, *“lo que cierra el paso a la analogía (...) es la exigencia de seguridad jurídica o de tipicidad, no el principio de reserva de ley formal”*. Desde esa perspectiva y al comentar los alcances de la prohibición de analogía en el ordenamiento español, afirma que el legislador ha calibrado en términos generales los condicionamientos derivados del respeto a la exigencia de seguridad jurídica y, en razón de esta valoración, ha reducido su prohibición —en ese momento— al hecho imponible y las exenciones, de modo que sí pueden ser objeto de aplicación analógica las normas que se refieren a otros elementos del tributo, incluidos aquellos esenciales, como el régimen de sujetos pasivos y los elementos cuantificantes de la obligación<sup>77</sup>.

En similares términos se pronuncian otros autores, al sostener que, como regla, es posible utilizar la analogía en la aplicación de todas las normas tributarias, cualquiera que sea su naturaleza o carácter. Propician, entonces, que debe invertirse el planteamiento tradicional acerca de la admisibilidad de la analogía en el derecho

<sup>73</sup> QUERALT, Juan M., “Prólogo”, en la clásica obra de Ezio Vanoni, ya citada, ps. 61/62. En el mismo sentido, recuerda Casás que, en la doctrina italiana, la postura de Vanoni fue continuada y profundizada por M. S. Giannini, y, asimismo, defendida por Micheli, aunque este autor limita la utilidad de tal método integrativo a escasas situaciones, dado que las normas en esta rama jurídica poseen presupuestos legales “exclusivos” (CASÁS, José O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley*, op. cit., p. 700).

<sup>74</sup> AMATUCCI, Andrea, “La interpretación de la ley tributaria”, op. cit., ps. 580/581.

<sup>75</sup> BAEZ MORENO, Andrés, “Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía en Derecho Tributario”, op. cit., p. 470.

<sup>76</sup> VANONI, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*, op. cit., p. 62.

<sup>77</sup> PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, Civitas, Madrid, 1991, ps. 93/94.

tributario: ni la pretendida naturaleza especial de las leyes tributarias, ni las exigencias del principio de reserva de ley tributaria conducen a una prohibición generalizada de la analogía, sino que, por el contrario, “*teniendo en cuenta el carácter supletorio del Derecho Civil, hay que convenir que la analogía en derecho tributario está admitida con carácter general y sólo será inaplicable cuando esté expresamente prohibida*”<sup>78</sup>.

Partidario también de la analogía, González García considera que, desde el momento en que aceptamos que toda la teoría general de la interpretación es trasladable al derecho tributario, la analogía —como un criterio más— es, en principio, aplicable plenamente, salvo las prohibiciones o restricciones expresas que introduzca el legislador, las cuales deberán interpretarse restrictivamente<sup>79</sup>.

Las consecuencias prácticas de este enfoque son evidentes. Sucede que, si se despoja a la prohibición de analogía de su cimiento constitucional, resulta nítido que se erigiría en una mera opción de política legislativa, librada al arbitrio del poder constituido de turno.

A nuestro modo de ver, la proscripción de la analogía está condicionada por su fundamento —particularmente, el principio de reserva de ley—, razón por la cual de ninguna manera está sometida a la libre decisión del legislador<sup>80</sup>.

<sup>78</sup> QUERALT, Juan Martín; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José M.; y CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 25 edición revisada, Tecnos, Madrid, 2014, ps. 171/172. En ese sentido, argumentan que, como excepción y de acuerdo con lo estrictamente previsto por la Ley General Tributaria española, no es posible su empleo a la hora de definir el hecho imponible, o de aplicar las exenciones y los demás beneficios o incentivos fiscales.

<sup>79</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, op. cit., ps. 54/56.

<sup>80</sup> PALAO TABOADA, Carlos, *Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (La prohibición de analogía en Derecho tributario)*, op. cit., 227. En ese sentido, señala que “*el principio de legalidad o su corolario, el de tipicidad, imponen, al menos, una limitación de la analogía*”, aunque al determinar el alcance de esta restricción, puntualiza

En la vereda opuesta, quienes rechazan la analogía en el campo del derecho tributario material destacan como principal argumento su incompatibilidad con el tantas veces citado principio de justicia material<sup>81</sup>.

En sus primeros trabajos, Albert Hensel se pronunciaba por la inadmisibilidad de la analogía en la hermenéutica de las leyes tributarias sustantivas, sobre la base de que las invasiones en la esfera patrimonial de los ciudadanos mediante el tributo únicamente son tolerables cuando se establecen en una ley, razón por la cual la norma creada por vía analógica, no puede constituir el título para tal incursión<sup>82</sup>.

Con su claridad habitual, advierte Sainz de Bujanda que, dada la fundamental importancia del principio de legalidad en materia tributaria, cabe pensar que todas aquellas materias que estén reservadas a la ley no pueden ser integradas o completadas más que por obra del legislador. Es que no tiene sentido aplicar la analogía para someter a imposición aquellos supuestos de hecho que no están tipificados en las normas existentes, ya que “*el elenco de hechos imposables ha de ser determinado con certeza por las normas tributarias no sólo —como a veces se supone— en garantía del contribuyente, sino ‘también en garantía del interés de la colectividad’*. Si la interpretación extensiva de las normas existentes no permite gravar determinados supuestos y existen razones en las que pueda fundarse un criterio favorable a su imposición, el único camino lógico será la

que “*el límite de la integración de las normas tributarias no se puede fijar de manera conceptual y abstracta, sino que es necesario determinarlo en cada caso ponderando las exigencias de dicho principio con las del de igualdad*. Esto es lo que, en última instancia, significa la prohibición de la analogía” (op. cit., p. 241).

<sup>81</sup> En igual sentido, SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *El Derecho financiero y la ciencia jurídica*, op. cit., p. 368.

<sup>82</sup> VANONI, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*, op. cit., ps. 343/344. En Italia, tal tesis fue sostenida por Giannini y Berliri (CASÁS, José O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley*, op. cit., p. 704).

*tipificación legal de tales supuestos. La vía analógica constituiría, en mi sentir, una quiebra gravísima no sólo de la seguridad y la justicia, sino incluso de la eficacia del tributo con fines de política económica. En el ámbito financiero, el rigor de la ley —sustentado en una inteligente ‘interpretación’ de sus mandatos— es requisito ineludible para que el imperio del Derecho no quede suplantado por una devastadora discrecionalidad*<sup>83</sup>.

En similar sentido, Valdés Costa —para quien la analogía implica un modo de integrar el derecho ante un vacío legal que puede utilizarse en el derecho tributario como en las restantes ramas jurídicas—, sostiene que el principio de reserva de ley impide, mediante la analogía, crear obligaciones tributarias o modificar las existentes. Incluso, agrega que la cuestión debe igualmente resolverse por aplicación del principio más general, consagrado en las constituciones contemporáneas, que dispone, en términos más o menos similares, que nadie está obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe<sup>84</sup>.

Alineado con la naturaleza integrativa de la analogía, explica Araújo Falcão que, tal tarea, implica la creación de tributos en infracción al “requisito de legalidad del hecho generador o, mejor aún, de su previsión en la ley tributaria”<sup>85</sup>.

En el mismo sentido, Ferreiro Lapatza afirma, de un modo sucinto, que dado el carácter *ex lege* de la obligación tributaria, no es posible su exigencia con sustento en la analogía, la cual constituye, a su entender, un modo de integración de la norma<sup>86</sup>.

En la tesis de García Novoa, el recurso de la analogía tropezaría con un primer impedimento que parece oponerse frontalmente a las reglas de tipicidad y es su presumible función creadora del derecho. Es que, sin entrar ahora en la discutida cuestión de la plenitud del ordenamiento fiscal, es innegable que la tipicidad y la reserva de ley suponen, entre otras cosas, que en el ordenamiento tributario no hay más obligaciones que las expresamente previstas a través de concretos mandatos legales. En el ámbito tributario, “la ‘laguna’ que presupone el eventual recurso a la analogía no puede entenderse como equivalente a un tipo de silencio legislativo que suponga ausencia de gravamen, o, lo que es lo mismo, en el cual la norma no contempla un determinado acto, hecho o negocio como generador de la obligación tributaria, no siquiera a través de un hecho imponible suplementario”. En ese sentido, “este tipo de ‘lagunas’ equivaldrían, por regla general, a lo que Tipke y Lang denominaron ‘vacíos legales conscientes’ (*Bewusste Gesetzeslücken*) en los que hay que presumir que el ‘no gravamen’ es querido por el legislador”<sup>87</sup>.

De un modo similar, destaca Simón Acosta que la prohibición de analogía no es simplemente un mandato legal. Por el contrario, es “la consecuencia necesaria de un precepto constitucional que, más que una regla para articular las relaciones entre ley y reglamento, debe considerarse como el reconocimiento del principio de tipicidad legal en el derecho tributario”, de modo que, a su entender, la analogía no es admisible para extender los elementos esenciales del tributo reservados a la ley a casos no previstos<sup>88</sup>.

En definitiva, con prescindencia de algunas posiciones proclives al empleo de la analogía, gran parte de la doctrina extranjera se alinea con el criterio de impedir su aplicación en el

<sup>83</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10 edición, Sección Publicaciones, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1993, ps. 71/72.

<sup>84</sup> VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de derecho tributario*, tercera edición, Temis, Bogotá, 2001, p. 275 y ss.

<sup>85</sup> ARAÚJO FALCÃO, Amílcar, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1964, ps. 29/30.

<sup>86</sup> FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero español*, 12 edición revisada, Marcial Pons, 1990, Madrid, p. 106.

<sup>87</sup> GARCÍA NOVOA, César, *La cláusula antielusiva*, Marcial Pons, Madrid, 2004, ps. 251/252.

<sup>88</sup> SIMÓN ACOSTA, Eugenio, “El principio de legalidad y la seguridad jurídica en el ámbito tributario”, en GARCÍA NOVOA, César y HOYOS JIMÉNEZ, Catalina, coordinadores, *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, tomo I, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, p. 585.

ámbito del derecho tributario sustantivo, sobre la base del irrenunciable principio de reserva de ley que ordena la materia.

## VI. La analogía en los modelos doctrinarios y en el derecho comparado

El art. 6° del Modelo de Código Tributario para América Latina establece que “*la analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones*”. Cabe reiterar que, partidarios de su naturaleza integrativa, en la exposición de motivos, sus redactores advertían que “*la analogía es adoptada como medio de integración de la ley y no como un método de interpretación*”.

Por su parte, el Modelo de Código Tributario del CIAT, en su versión del año 2015, señala que “*no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones, o el de los ilícitos tributarios*” (art. 9°, ap. 3).

La proscripción de la analogía en materia de derecho tributario sustantivo tiene, en varias legislaciones, expreso sustento normativo.

En el derecho comparado, merece citarse la Ley General Tributaria española, en cuanto dispone que “*no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones*”<sup>89</sup> (art. 23, inc. 3°, de la LGT), directriz que también es receptada en numerosas legislaciones latinoamericanas.

En efecto, el Código Tributario de Guatemala dispone, de manera detallada, que “*por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias*” (art. 5°).

El Código Tributario de Venezuela indica que “*la analogía es admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones, exoneraciones ni otros beneficios, tampoco*

*tipificar ilícitos ni establecer sanciones*” (art. 6°).

Por otra parte, el Código Tributario de Honduras establece que “*no es admisible la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones y exoneraciones, ni el de los delitos tributarios o aduaneros*” (art. 12, punto 1).

Asimismo, el Código Tributario Nacional de Uruguay determina que, mediante “*la integración analógica*”, “*no pueden crearse tributos, infracciones ni exoneraciones*” (art. 5°).

A su vez, el Código Tributario de Costa Rica dispone que, en virtud de la analogía, “*no pueden crearse tributos ni exenciones*” (art. 6°).

Por su parte, el Código Tributario de El Salvador enuncia que “*no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones*” (art. 7°).

De un modo similar, el Código Tributario de Bolivia prevé que la analogía “*será admitida para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones*” (art. 8°, punto III).

Finalmente, cabe agregar que el Código Tributario de Brasil puntualiza, en lo pertinente, que “*el uso de la analogía no puede dar lugar a la exigencia de un impuesto no previsto por la ley*” (art. 108).

## VII. La analogía en la legislación argentina

Anclada la proscripción de la analogía en el principio constitucional de reserva de ley, es evidente que su eficacia en aquellos ámbitos reservados al legislador no merma tampoco ante la ausencia de una norma explícita.

Más allá de lo señalado, el derecho positivo de nuestro país, en línea con otras legislaciones, contempla varias normas que aceptan la regla.

En el ámbito nacional, a partir de la reforma introducida por la ley 27.430<sup>90</sup>, la ley 11.683 dispone de modo expreso que “*no se admitirá la analogía para ampliar el alcance del hecho*

<sup>89</sup> La doctrina española está dividida con respecto a si la norma veda sólo la analogía o si abarca tanto a ella como a la “interpretación” extensiva.

<sup>90</sup> B.O. 29/12/2017.

*imponible, de las exenciones o de los ilícitos tributarios*<sup>91</sup> (art. 1º, segundo párrafo).

Consideramos que dicha modificación legislativa constituye un avance, aunque hubiera sido preferible la adopción de una fórmula comprensiva de todos los aspectos esenciales del tributo. Ocurre que, como lo apunta Damarco, la prohibición legislativa bien pudo abarcar otros elementos constitutivos de la obligación tributaria, tales como el aspecto personal o el subjetivo y las pautas que el legislador debe definir para establecer el monto del tributo<sup>92</sup>. Sucede que, a tenor de su fundamento constitucional, resulta nítido que todos los aspectos esenciales del tributo quedan alcanzados por la proscripción.

Por otra parte, no puede soslayarse que, con anterioridad a la consagración positiva en el orden federal, la prohibición de analogía ya encontraba expresa recepción en las legislaciones locales. En efecto, distintos ordenamientos provinciales determinan, con diferentes alcances, que la analogía no tiene lugar en el derecho tributario sustantivo.

Por ejemplo, varios Códigos Fiscales enuncian los aspectos del derecho tributario que quedan al amparo del principio de reserva de ley —tales como la descripción del hecho imponible, la indicación del contribuyente y los responsables, la determinación del elemento cuantificante, el establecimiento de las exenciones y reducciones, y la tipificación de infracciones y sus respectivas sanciones—, para agregar que las normas que regulen tales materias enumeradas no podrán ser “interpretadas” o “integradas” por analogía (art. 2º del Código Fiscal de Catamarca; art. 4º del Código Fiscal de La Pampa; art. 2º del Código Fiscal de San Luis; y art. 2º del Código Fiscal de Córdoba).

En similar sentido, se establece que “no se podrá bajo ningún concepto suplir las

<sup>91</sup> Cabe aclarar que, en lo que respecta a los ilícitos tributarios, la prohibición de analogía se funda en el principio de reserva de ley en materia penal que consagra el art. 18 de la Constitución Nacional.

<sup>92</sup> DAMARCO, Jorge H., “Notas para el estudio de la interpretación de las normas del Derecho Tributario material, de las normas que describen las infracciones fiscales y de la analogía”, op. cit.

*omisiones de la ley ni extender su aplicación por vía analógica de interpretación o de reglamentación*” (art. 3º del Código Fiscal de Formosa).

Asimismo, otras legislaciones determinan que “*la analogía es admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos o exenciones*” (art. 4º del Código Fiscal de Entre Ríos; art. 4º del Código Fiscal de Mendoza; y art. 5º del Código Fiscal de Tucumán).

Cabe agregar que algunos Códigos Fiscales no mencionan expresamente a la analogía, pero, tras admitir todos los métodos para la interpretación de las leyes tributarias, destacan la imposibilidad de regular cuestiones propias del derecho tributario sustantivo, sino en virtud de una ley<sup>93</sup>.

En definitiva, la consagración de la prohibición de analogía en el ordenamiento tributario nacional, así como también su precursora adopción en algunos Códigos

<sup>93</sup> Tal es el caso del Código Fiscal de Neuquén, en cuanto establece que “*son admisibles todos los métodos para la interpretación de las disposiciones de este Código y demás leyes fiscales, pero en ningún caso se establecerán impuestos, tasas o contribuciones, ni se considerará a ninguna persona como contribuyente o responsable del pago de una obligación fiscal sino en virtud de este Código u otra ley*” (art. 7º). Asimismo, el Código Fiscal de Misiones enuncia que “*son admisibles todos los métodos para la interpretación de las disposiciones de este Código y demás leyes fiscales, pero en ningún caso se establecerán impuestos, tasas o contribuciones, ni se considerará a ninguna persona como contribuyente o responsable del pago de una obligación fiscal, sino en virtud de este Código u otra ley*” (art. 6º). Por su parte, el Código Fiscal de Santa Fe señala que “*en ningún caso se establecerán impuestos, tasas, contribuciones, ni exenciones, ni se considerará a ninguna persona como contribuyente o responsable del pago de una obligación fiscal, sino en virtud de este Código u otra Ley*” (art. 5º). De un modo similar, el Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires determina que “*en ningún caso se han de establecer impuestos, tasas o contribuciones, ni se ha de considerar a ninguna persona como contribuyente o responsable del pago de una obligación fiscal ni beneficiaria de una liberalidad, sino en virtud de este Código o de ley formal*” (art. 8º).

Fiscales locales, no es sino el reflejo de la consolidada doctrina que, con fundamento en el principio de reserva de ley, veda la integración analógica en los ámbitos de nuestra materia alcanzados por dicha garantía.

A pesar de que consideramos que la prohibición resulta operativa aun ante la ausencia de una norma expresa —dado su incuestionable cimiento en el principio de reserva de ley—, no puede dudarse que su paulatina recepción en el derecho positivo argentino resulta apropiada para disipar cualquier tipo de dudas y, de esa forma, afianzar la seguridad jurídica<sup>94</sup>.

### VIII. La analogía según el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)<sup>95</sup> y otros foros de la región

La temática examinada ha sido abordada en varios foros de nuestra disciplina jurídica, circunstancia que revela la preocupación de la doctrina latinoamericana frente a los riesgos que puede originar el empleo de la analogía.

En la I Jornada del ILADT, celebrada en Uruguay, en 1956, vinculada con la “autonomía del derecho tributario”, se estableció que “*en la apreciación de los hechos determinantes de la obligación tributaria sustantiva, la realidad económica constituye un elemento a tenerse en cuenta, y siendo un ‘ex lege’ dicha obligación no debe ampliarse por vía de integración el campo de la aplicación de la ley*”.

Con mayor concreción, las II Jornadas del ILADT que tuvieron lugar en México, en 1958, concluyeron que “*en virtud del principio de legalidad no podrá, por vía de interpretación o*

*de integración análoga, crearse obligaciones tributarias ni modificarse las existentes*”<sup>96</sup>.

Más cerca en el tiempo, ese criterio fue ratificado mediante la “Carta de Derechos del Contribuyente” para los países miembros del ILADT, aprobada el 9 de noviembre de 2018, en cuyo punto 73 se señala: “*Derecho a la inaplicabilidad —en virtud del principio de legalidad o reserva de ley— de la integración analógica en los ámbitos del Derecho tributario material o sustantivo y del Derecho tributario penal, infraccional o sancionatorio*”.

Finalmente, cabe agregar que, en el marco del Simposio sobre “El principio de legalidad”<sup>97</sup> organizado por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales y el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, con sede en Montevideo, celebrado en 1986, se concluyó que “*3. La ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria (presupuesto de hecho, base de cálculo, exoneraciones, alícuotas), así como los relativos a la responsabilidad tributaria, a la tipificación de infracciones, imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones a los derechos y garantías individuales*”. Asimismo, se estableció que “*5) La función administrativa en la materias referidas en el numeral 3 es una actividad reglada que excluye la posibilidad de aplicación analógica y de actuación discrecional*”<sup>98</sup>.

De esta manera, se vincula el principio de legalidad con la prohibición de aplicación analógica de regulaciones tributarias sustantivas, conclusión que, si bien quedó

<sup>94</sup> La Corte Suprema de Justicia ha reconocido el carácter constitucional del citado principio (Fallos: 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; 317:218; y 332:1531).

<sup>95</sup> El ILADT es una institución privada que agrupa a especialistas en materia tributaria latinoamericanos, así como también de España, Portugal e Italia, que tuvo su origen a mediados del siglo XX. Su historia y sus recomendaciones pueden consultarse en el sitio: <https://iladt.org/>.

<sup>96</sup> Dicha recomendación ha recibido los elogios de Valdés Costa, al señalar que resulta preferible a la previsión del Modelo de Código Tributario para América Latina, limitada a la creación de tributos y exenciones (VALDÉS COSTA, Ramón, *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano*, Editorial Jurídica A. M. Fernández, Montevideo, 1982, ps. 76/77).

<sup>97</sup> Simposio “El principio de legalidad en el Derecho Tributario”, organizado por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales y el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, publicación de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Montevideo, 1986.

<sup>98</sup> *Revista tributaria*, tomo XIII, N° 75, Montevideo, 1987, ps. 520/521.

relacionada con el quehacer administrativo, debe colegirse, otorgándole un alcance razonable, llegando a cubrir, incluso, la actividad jurisdiccional en dicho ámbito<sup>99</sup>.

### IX. La prohibición de la analogía en la jurisprudencia de la Corte Suprema

La proscripción de la “interpretación” analógica encuentra referencias implícitas en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia que se remontan a los comienzos del siglo pasado.

En el año 1914, en el marco de la causa “Don Germán Puebla”, el máximo tribunal federal examinó la procedencia de una contribución de mejoras como consecuencia de la colocación de un pavimento en un camino nacional que atravesaba un departamento de la provincia de Mendoza, la cual, de acuerdo con la ley de creación del tributo, se encontraba acotada a aquellos emprendimientos efectuados dentro de la Ciudad. En ese marco, luego de mencionar que “*las leyes tributarias son de interpretación estricta y no puede extenderse a casos o cosas no comprendidas claramente en su letra y en los propósitos manifiestos del legislador*”, agregó que “*la ley n° 463 no contiene concepto o disposición alguna que directa ni indirectamente se refiera a gastos hechos en el macadam del carril nacional a Guaymallén; debiendo lógicamente entenderse que el macadam mencionado en su artículo 4°, es sin duda el que se construya dentro de la ciudad al igual del adoquinado a que se refiere en otros artículos, pues, si se hubiere pensado hacerlo extensivo a los pavimentos de esa clase efectuados o a efectuarse fuera de la ciudad, que en los artículos anteriores nombra, lo habría expresado claramente; todo lo cual concurre a demostrar que esa ley no pueda servir de base a la imposición de un gravamen a propietarios de fuera del municipio, virtualmente exentos de toda obligación de pago por la misma ley autorizativa de dicha*

*construcción y que al propio tiempo designó fondos especiales de la provincia para costearla*”<sup>100</sup>.

Pero no fue hasta algunas décadas después que la proscripción de la analogía encuentra expresa y contundente consagración en la doctrina del máximo tribunal federal.

Con meridiana claridad, en 1947, en el caso “Corporación de Transportes de la Ciudad de Buenos Aires”, la Corte Suprema advirtió que “*cualquiera sea la tributación genérica establecida por el art. 94 del decreto n° 9.432/44, corresponde señalar en la especie cuestionada, que no habiendo el legislador incluido expresamente el gravamen reclamado en la enunciación taxativa del citado artículo, el silencio o la omisión en una materia que como la impositiva requiere ser restrictivamente aplicada, no debe ser suplida por vía de interpretación analógica y mucho menos aún, por decisión judicial*”. En ese sentido, luego de recordar que “*ninguna carga tributaria puede ser exigible, sin la preexistencia de la pertinente disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales*”, concluyó que “*por consiguiente y no obstante el enunciado genérico del art. 94, no es dable al Poder Judicial por simple regla de aplicación analógica, la creación de una tasa o de un porcentaje no incluido ni previsto explícitamente en la ley, ya que, de admitirse así, se habrían extendido o ampliado los efectos de la misma, a objetos o casos no legislados expresamente*”<sup>101</sup>.

Entrados los años sesenta, en el precedente “Stefanía Strelka de Gavajda”, el máximo tribunal federal apuntó que “*a mayor abundamiento, cabe añadir que la jurisprudencia de esta Corte con arreglo a la*

<sup>99</sup> CASÁS, José O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley*, op. cit., p. 720.

<sup>100</sup> CSJN, 1/9/1914, “Don Germán Puebla contra el Gobierno de la Provincia de Mendoza, sobre pago de un impuesto”, Fallos: 119:407. Dicha doctrina fue reiterada luego en el precedente “Marcelo Guaita c/Dirección General del Impuesto a los Réditos”, resuelto el 19 de abril de 1944, Fallos: 198:193, vinculado con el Impuesto a las ventas de la ley 12.143.

<sup>101</sup> CSJN, 6/10/1947, “Corporación de Transportes de la Ciudad de Buenos Aires c/Casiana Casaux de Bénédict”, Fallos: 209:87.

*cual las normas impositivas no deben necesariamente entenderse en su acepción más restringida, sino que deben ser objeto de razonable y discreta interpretación —Fallos: 243:204—, no justifica su aplicación analógica. No procede, en consecuencia, una inteligencia forzada del art. 14, inc. s), de la ley de sellos —t.o. en 1959— que lo extienda a todos los contratos que establezcan alguna prestación en dinero*<sup>102</sup>.

Más adelante, en la emblemática causa “Fleischmann Argentina Inc.”, al examinar la procedencia de la repetición de lo abonado en concepto de “Impuestos Internos” con relación al producto “Royalina” —el cual no se encontraba taxativamente enumerado dentro de los alcanzados por el citado gravamen<sup>103</sup>—, la Corte Suprema afirmó que *“no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales, para extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador (...), a lo que cabe agregar, ni para imponer una obligación, habida cuenta de la reiterada doctrina en el sentido de que atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad”*. Asimismo, añadió que dicha interpretación se corresponde, de manera adecuada, *“con la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria”*<sup>104</sup>. En consecuencia, concluyó que *“teniendo en cuenta que el polvo denominado ‘Royalina; que comercializa la actora como está comprobado con la prueba producida, no es strictu sensu un refresco, un jarabe, ni un extracto o concentrado, en el estado que*

*presenta al momento de su expendio y además, que el uso posterior que le da el consumidor implica un último proceso que se encuentra fuera del ámbito impositivo, cabe concluir que no constituye un producto alcanzado específicamente por el gravamen examinado”*<sup>105</sup>.

En una causa posterior, al examinar las consecuencias que acarrea el incumplimiento en término de las obligaciones previstas en la ley 23.256, de ahorro

<sup>102</sup> CSJN, 13/6/1989, “Fleischmann Argentina Inc.”, Fallos: 312:912. El pronunciamiento recibió múltiples comentarios aprobatorios. Al respecto, pueden consultarse: CORTI, Arístides Horacio M., “Jurisprudencia fiscal anotada”, *Impuestos*, tomo XLVII-B, p. 1878; CASÁS, José Osvaldo, “El principio de legalidad en materia tributaria: fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación vinculados a él, o cuyas conclusiones se proyectan sobre ese principio”, *Derecho Fiscal*, t. XLVIII, ps. 366/368. El caso resulta sustancialmente análogo al resuelto por el Tribunal Supremo Español con relación al producto “Tang”, fallado el 2 de febrero de 1989, en el que se sostuvo que: *“La configuración jurídica, desde una óptica negativa, excluye del ámbito objetivo de este tributo los productos ‘elaborados y empleados en la economía doméstica’ ..., mientras que la interpretación gramatical de la norma elimina los componentes parciales sólidos (así como los gaseosos) y carga todo el énfasis en la doble circunstancia de que el estado líquido de la combinación de elementos se encuentre ya conseguido, disponible para su trasiego, sin manipulación alguna por el consumidor. En tales coordenadas, la disección analítica de Tang muestra que se trata de un compuesto en polvo, con sabor a naranja, expedido en sobres herméticos, que para convertirse en bebida y hacer posible su consumo necesita la adición de agua, a razón de un litro por envase, operación que debe realizar el adquirente. En definitiva, en el mercado se ofrece un producto sólido, que no puede ser bebido tal y como se recibe, para lo cual exige una preparación posterior. Se está en presencia, pues, de un supuesto de no sujeción al tributo, ya que la solución impuesta significaría extender analógicamente el perímetro del hecho imponible más allá de sus términos estrictos, resultado hermenéutico prohibido tajantemente en el art. 24, párrafo 1º, de la Ley General Tributaria”* (ver GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *La Interpretación de las Normas Tributarias*, op. cit., ps. 97/98).

<sup>102</sup> CSJN, 30/4/1962, “Stefanía Strelka de Gavajda y otros c/Manuel López Soto y otro”, Fallos: 252:209.

<sup>103</sup> Cabe recordar que, luego, la norma se reformó contemplando expresamente en el articulado de la Ley de Impuestos Internos la situación examinada (SCHAFRIK, Fabiana, “Analogía e interpretación extensiva de la norma tributaria a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires”, op. cit., p. 61).

<sup>104</sup> Ver, en igual sentido, CSJN, 28/4/1992, “Oscar Bertollotti s/recurso de apelación”, Fallos: 315:820, entre muchos otros.

obligatorio, se sostuvo —con cita del aludido precedente “Fleischmann”— que la pretensión de extender las previsiones del art. 18 de la ley citada —devengamiento de los intereses resarcitorios de la ley 11.683, únicamente contemplados para las demoras de hasta 90 días desde el vencimiento—, para todo el período de la mora *“deviene incompatible con la regla hermenéutica que veda la analogía en la interpretación de las normas que establecen obligaciones fiscales, para imponerlas más allá de lo previsto por el legislador, habida cuenta de la reiterada doctrina que, atendiendo a la naturaleza de aquéllas, establece que rige el principio de reserva o legalidad”*<sup>106</sup>.

El pronunciamiento recaído en la causa “Eves Argentina S.A.” confirma con rigor la proscripción de la analogía en el ámbito del derecho tributario sustantivo. En el aludido precedente, el máximo tribunal federal, por mayoría, descalificó la norma reglamentaria que alcanzaba con el “Impuesto al Valor Agregado” a quienes, actuando en nombre propio, intermedian entre quienes efectivamente prestan la locación de ciertas obras o servicios y aquellos que reciben la prestación, con sustento en que traducía un avance sobre las disposiciones de la ley entonces vigente. En ese sentido, entendió que *“cuando el legislador ha considerado pertinente gravar la actividad de intermediación, lo ha señalado expresamente en la ley”,* de modo que *“cualquier extensión analógica, aun por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley y señalados en el considerando anterior, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo. Al respecto se tiene sentado que no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales para extender el derecho o imponer obligaciones más allá de lo previsto por el legislador, habida cuenta de la reiterada doctrina en el sentido de que, atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el*

*principio de reserva o legalidad”*. Con tales fundamentos, consideró que la interpretación efectuada por la Cámara de Apelaciones, en cuanto había declarado la inaplicabilidad de la norma reglamentaria<sup>107</sup>, era armónica con el principio de reserva de ley, dado que la citada disposición se exhibía al margen de la atribución otorgada al Poder Ejecutivo para dictar reglamentos ejecutivos (art. 99, inc. 2º, de la Constitución Nacional)<sup>108</sup>.

<sup>107</sup> En este punto, cabe recordar que, como lo destaca Ferreiro Lapatza, *“respecto a los elementos esenciales del tributo ya regulados por la Ley, el mejor reglamento es el que no existe. Pues respecto a ello, y salvo llamada expresa de la propia norma legal, el reglamento nada puede decir, nada debe aclarar, precisar o interpretar, pues ya es sabido que toda interpretación llevada a cabo a través de una norma reglamentaria encierra una cierta voluntad innovadora. La norma reglamentaria que regula, sin haber sido llamada por ella, la norma legal que delimita, por ejemplo, el hecho imponible de un tributo o bien es inútil porque se limita a repetir el texto de la Ley o bien es nula por decir algo distinto a lo que la Ley ha dicho”* (FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, op. cit., ps. 76/77).

<sup>108</sup> CSJN, 14/10/1993, “Eves Argentina S.A. s/recurso de apelación – IVA”, Fallos: 316:2329. Más adelante, en una causa que involucraba un decreto de necesidad y urgencia, el máximo tribunal federal reiteró la doctrina expuesta en el aludido precedente “Eves”, en el sentido de que *“cualquier extensión analógica, aun por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley y señalados en el considerando anterior, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo. Al respecto se tiene sentado que no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales para extender el derecho o imponer obligaciones más allá de lo previsto por el legislador, habida cuenta de la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad”*. Por ello, concluyó que *“no es compatible con nuestro régimen constitucional el decreto 2736/91, con las modificaciones introducidas por el 949/92, en cuanto crea un hecho imponible distinto al previsto por la ley 17741, sin que la circunstancia de su recíproca vinculación o parecido permita obviar los alcances del referido principio de legalidad”* (CSJN, 6/6/1995, “Video Club Dreams c/Instituto Nacional de Cinematografía”, Fallos 318:1154).

<sup>106</sup> CSJN, 14/10/1992, “Carlos Ignacio Caminal SCA c/Fisco Nacional-DGI s/nulidad de resolución”, Fallos: 315:2443, voto concurrente de los jueces Moliné O’Connor y Boggiano.

En la causa “Cámara Argentina del Libro”, al descalificar la norma reglamentaria del “Impuesto al Valor Agregado” que excluía ciertos elementos de la exención a los “libros”, la Corte Suprema recordó que *“cualquier extensión analógica, aun por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo, y que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones”*, aunque lo medular del razonamiento giró en torno al exceso reglamentario en que había incurrido el decreto impugnado en la causa<sup>109</sup>.

En el precedente “Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones”, el máximo tribunal federal desestimó la procedencia de la pretensión fiscal de una provincia de sujetar a la actora a una alícuota especial en el “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, con sustento en la asimilación de su actividad a la que realizan las sociedades de capitalización y ahorro. Para así decidir, señaló que *“la extensión analógica a Nación AFJP S.A. de los supuestos taxativamente previstos en la referida ley provincial alcanzados por la alícuota diferencial quebranta el principio de reserva o legalidad del tributo, consagrado en los arts. 4º, 17 y 75, inc. 2º, de la Constitución Nacional, y en el art. 132, inc. 5º, de la Constitución de Santiago del Estero, como así también en el Código Tributario de esa provincia (v. arts. 2º, 3º, 4º y 5º tercer párrafo)”*. Desde esa perspectiva, concluyó que *“no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales para extender el derecho o imponer obligaciones más allá de lo previsto por el legislador, habida cuenta de la jurisprudencia que determina en orden a la naturaleza de las obligaciones fiscales, la vigencia del principio de reserva de la ley (Fallos: 312:912 y 316:2329). En efecto, el silencio o la omisión en una materia que como*

*la impositiva requiere ser restrictivamente aplicada, no debe ser suplida por la vía de la interpretación analógica (conf. arg. Fallos: 209:87)”*. De manera contundente, enfatizó que *“si la provincia demandada considera, en ejercicio de una atribución de política económica y fiscal que le corresponde por no haber sido delegada a la Nación, que es conveniente equiparar la situación de las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones creadas por la ley 24.241 a la prevista en las leyes vigentes con respecto a las sociedades de capitalización y ahorro, debe proceder por la vía de su poder legislativo a introducir las reformas normativas que instrumenten esa decisión política, pues no puede aceptarse que bajo el propósito de resguardar el principio de igualdad (art. 16 de la Constitución Nacional) se intente satisfacer tan alto objetivo mediante una interpretación analógica de la legislación en vigencia llevada a cabo por la autoridad local de fiscalización y recaudación, vulnerando otro principio de igual raigambre como lo es el de reserva o legalidad”*<sup>110</sup>.

Con sustento en la decisión citada precedentemente, la Corte Suprema declaró ilegítima la pretensión fiscal de la provincia demandada de sujetar a dicha AFJP a la alícuota especial que el Código Fiscal contempla para los intermediarios que perciben una “comisión”<sup>111</sup>.

En la causa “Esso Sapa”, más allá de que no constituyó el argumento central para resolver, el máximo tribunal federal sostuvo —por mayoría— que, con relación al método de cálculo empleado para liquidar los anticipos de los impuestos a la transferencia de

<sup>109</sup> CSJN, 1/9/2003, “Cámara Argentina del Libro y otros c/Poder Ejecutivo Nacional”, Fallos: 326:3168.

<sup>110</sup> CSJN, 7/2/2006, “Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones c/Santiago del Estero, Provincia de”, Fallos: 329:59. Ver, asimismo, CSJN, 9/5/2006, “Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones c/Neuquén, Provincia del s/acción declarativa”, Fallos: 329:1568.

<sup>111</sup> CSJN, 7/2/2006, N.197.XXXVII.ORI, “Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. c/Salta, Provincia de s/acción declarativa”; y, en igual sentido, 9/5/2006, “Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. c/Tucumán, Provincia de s/acción declarativa”, Fallos: 329:1554.

combustibles líquidos derivados del petróleo e interno sobre los combustibles, no puede acudirse a las disposiciones relativas a la liquidación de anticipos de otros impuestos diversos, ya que *“resulta inaceptable la analogía en el ámbito tributario para imponer una obligación de esa naturaleza”*<sup>112</sup>.

En el precedente “Prevención Aseguradora de Riesgos del Trabajo”, la Corte Suprema de Justicia, por mayoría, revocó la sentencia de la instancia anterior y admitió la acción de repetición promovida por una Aseguradora de Riesgos del Trabajo a efectos de obtener la devolución de las “comisiones bancarias”, cobradas por la AFIP en virtud de un decreto reglamentario. Para así decidir, sostuvo que *“cualquier extensión analógica, aun por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley (...) se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo”,* y que *“no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales para extender el derecho o imponer obligaciones más allá de lo previsto por el legislador”*. En consecuencia, concluyó que *“la interpretación formulada por la Cámara, en cuanto extiende analógicamente el art. 9 del decreto reglamentario 334/96 a un supuesto no previsto por el legislador en la ley 24.447, culminaría en una insalvable confrontación de aquella norma con el principio de reserva de ley tributaria, de rango constitucional”*<sup>113</sup>.

En la causa “Red Hotelera Iberoamericana S.A.”, al convalidar la pretensión del Fisco Nacional en materia del “Impuesto a las ganancias-salidas no documentadas”, la Corte Suprema aseveró que *“la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley —como ocurre en el campo penal y en el tributario— no excluye la hermenéutica que cumpla el propósito legal, con arreglo a los principios de una razonable y discreta*

*interpretación (Fallos: 254:362; 256:277), o, dicho en otras palabras, ‘las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación’ (Fallos: 243:204 y su cita, entre otros)”*<sup>114</sup>. Al comentar el citado precedente, advierte Casás que el máximo tribunal federal *“no echó mano en este caso del método de la integración analógica, por cuanto una salida sigue siendo no documentada, tanto si carece de documentación respaldatoria, como si la misma es palmariamente apócrifa, con lo cual la sentencia sólo ha dado primacía a la verdad jurídica objetiva por sobre la manipulación del contribuyente pretendiendo prevalerse de facturas o recibos ineficaces para dar vida a una realidad inexistente”*<sup>115</sup>.

En el caso “San Juan S.A.”, la Corte Suprema examinó si el término “gasto” utilizado en el entonces art. 40 de la ley del “Impuesto a las Ganancias”<sup>116</sup> debe ceñirse a su “acepción técnica más estricta”, dado que, de admitirse dicho argumento, el Fisco Nacional no habría podido impugnar las erogaciones efectuadas por la contribuyente para adquirir bienes de cambio, ya que éstas no responderían al concepto de “gasto”, sino al de “costo”. Al confirmar la sentencia de la instancia anterior que había convalidado el ajuste del Fisco Nacional, el máximo tribunal federal señaló que *“las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla (Fallos: 243: 204)”*, y que *“aun cuando rija la*

<sup>112</sup> CSJN, 11/7/2006, “Esso Sapa (TF 11.427-I) c/ D.G.I.”, Fallos: 329:2511.

<sup>113</sup> CSJN, 22/4/2008, “Prevención Aseguradora de Riesgos del Trabajo S.A. c/Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva y otro s/proceso de conocimiento”, Fallos: 331:831, del dictamen de la Procuración General de la Nación al que remite el máximo tribunal federal.

<sup>114</sup> CSJN, 26/8/2003, “Red Hotelera Iberoamericana S.A.”, Fallos: 326:2987.

<sup>115</sup> CASÁS, José O., “La analogía en el campo de acción del derecho tributario material o sustantivo y la interpretación de las exenciones y beneficios fiscales”, op. cit., p. 312.

<sup>116</sup> Art. 43 de la ley 20.628 del “Impuesto a las Ganancias”, t.o. por el dec. 824/2019: “Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la AFIP podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste”.

*proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley —como ocurre en el ámbito del derecho penal y tributario—, ello no excluye una exégesis que esclarezca la voluntad del legislador, a fin de que ella se cumpla de manera razonable y discreta (Fallos: 182:486; 232:254; 237:33; 239:367; 252:139; 254:362; 256:277; 326:2987)*. Con ese enfoque y sobre la base de la exposición de motivos de la norma involucrada, destacó que *“la voluntad del legislador no ha sido efectuar la clase de distinciones conceptuales que propone la actora, sino imposibilitar la ‘deducción de un pago’ cuando el contribuyente no ha cumplido con la obligación legal de actuar como agente de retención, expresión que, por su generalidad y en el contexto de la ley 20.628, comprende a toda clase de pago necesario para obtener, mantener y conservar la fuente de ingresos, como lo es, la erogación realizada para la adquisición de bienes de cambio”*. En consecuencia, desechó el agravio relativo a que los tribunales inferiores habían realizado una interpretación extensiva de la norma, en violación al principio de legalidad<sup>117</sup>.

El precedente transcrito da cuenta de la dificultad que, en ocasiones, supone distinguir los casos en que se llega a un resultado extensivo por una vía interpretativa, de aquellos supuestos en que se está en presencia de una integración normativa por conducto de la analogía.

Cabe agregar que, en fecha más reciente, el máximo tribunal federal, al desestimar la pretensión provincial de gravar ciertos contratos de constitución de fideicomisos financieros, recordó que *“es de la esencia del principio de legalidad o de reserva de la ley la previsibilidad de las reglas en materia impositiva, extremo que impide aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales para extender el derecho o imponer obligaciones más allá de lo previsto por el legislador”*<sup>118</sup>.

A su vez, al desechar la pretensión de incluir en la base imponible de la “Tasa de control, fiscalización y verificación” —calculada sobre el total de ingresos devengados por la prestación de servicios—, aquellos obtenidos por servicios diversos a los de telecomunicaciones —“facturación y cobranza” y “gestión integral de morosidad”—, reiteró que *“no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales, para extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador, a lo que cabe agregar, ni para imponer una obligación, habida cuenta de la reiterada doctrina en el sentido de que atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad”*<sup>119</sup>.

Finalmente, al confirmar el pronunciamiento que había revocado una determinación de oficio en el “Impuesto a las Ganancias” —vinculada con la pretensión del Fisco Nacional de ajustar los precios de ciertas exportaciones de *commodities* que resultaron inferiores al índice FOB oficial fijado por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación—, señaló que si bien es cierto que *“debe preferirse la inteligencia que favorece y no la que dificulta los fines perseguidos por las normas (...) no lo es menos que el principio de legalidad en materia tributaria exige que una ley formal tipifique de manera completa el hecho que se considere imponible y que constituya la posterior causa de la obligación tributaria (...) , incluida la definición de sus elementos esenciales”*, y agregó que *“tal principio, que se erige como base de la imposición, constituye también el límite frente al cual debe detenerse el proceso interpretativo, impidiendo que el silencio o la omisión en esta materia sea suplido por la vía de la interpretación analógica”*<sup>120</sup>.

En definitiva, los pronunciamientos mencionados permiten afirmar que la Corte

<sup>117</sup> CSJN, 27/10/2015, “San Juan S.A. TF 29.974 c/DGI”, Fallos: 338:1156.

<sup>118</sup> CSJN, 12/9/2023, “Asociación de Bancos Privados de Capital c/Misiones, Provincia de y otro s/medida cautelar”, Fallos: 346:1015.

<sup>119</sup> CSJN, 23/11/2023, CAF 38684/2017 “Telecom Argentina S.A. c/EN-ENACOM s/proceso de conocimiento”.

<sup>120</sup> CSJN, 28/5/2024, “Vicentín S.A.I.C. c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, Fallos: 347:579.

Suprema de Justicia —con sustento en el principio de reserva de ley y sin fisuras—, no ha vacilado a la hora de poner coto a la aplicación analógica en el campo del derecho tributario sustantivo.

## X. Reflexiones finales

Consideramos que, con prescindencia del debate acerca de la naturaleza interpretativa o integrativa de la analogía, su interdicción en nuestra materia encuentra sólido apoyo en las normas constitucionales que reservan la regulación de una porción del ordenamiento jurídico al Poder Legislativo, órgano depositario de la voluntad popular, mediante una ley en sentido formal y material.

Existe pues una coherencia lógica entre el principio de reserva de ley y la proscripción de la analogía en el derecho tributario sustantivo o material, directriz que es consecuencia inevitable de aquella garantía.

Ocurre que la creación o la aplicación de tributos a hipótesis no previstas en la ley bajo el pretexto de la llamada “identidad de razón”, supone extender el tributo contemplado por el legislador con la mera valoración del aplicador del derecho<sup>121</sup>.

No puede soslayarse que tanto los organismos recaudadores —en la faz aplicativa del tributo—, así como también los órganos judiciales o jurisdiccionales —en su concreta labor hermenéutica en el marco de las causas contenciosas sometidas a su conocimiento—, deben observar con rigor la aludida prohibición de utilizar la analogía.

Desde nuestra perspectiva, ahí donde los elementos del instituto tributario se encuentran al amparo del principio de reserva de ley, opera en toda su dimensión la proscripción de la integración analógica<sup>122</sup>.

<sup>121</sup> ASOREY, Rubén, “La analogía en el derecho tributario”, op. cit., p. 68.

<sup>122</sup> En ese sentido, se ha señalado que “no puede hacerse por vía de integración analógica lo que no puede hacerse más que por disposición expresa de la ley” (SANZ DE URQUIZA, Fernando, *La interpretación de las leyes tributarias*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1990, p. 65).

Ya sea en favor del contribuyente o de la Administración tributaria, la analogía no es tolerable con relación a los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria, es decir, respecto de todas las dimensiones de la hipótesis de incidencia, las exenciones, los sujetos pasivos y el aspecto cuantitativo de la obligación tributaria<sup>123</sup>.

En lo que respecta a las exenciones, al igual que acontece en el ámbito de la imposición, no existen vacíos normativos que llenar, pues su esencia es producir el efecto desgravatorio en determinadas hipótesis comprendidas en el presupuesto de hecho. Por ello, si la ley no exonera una determinada situación o sujeto, ellos se encuentran alcanzados por el precepto de sujeción.

En cambio, no existiría ningún óbice para aplicar la analogía en el campo del derecho procesal tributario y el derecho administrativo tributario, ya que en tales ámbitos no rige, con el alcance aludido, el principio de reserva de ley. Incluso, se ha alertado que, en esas materias, son frecuentes los vacíos legales y

<sup>123</sup> La Corte Suprema de Justicia, al calificar al principio de reserva de ley como una garantía sustancial de la tributación, de raigambre constitucional —cuya esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes—, ha sostenido que dicho principio abarca tanto a la creación de tributos —impuestos, tasas y contribuciones especiales—, “como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones” (CSJN, 9/5/2006, “Nación AFJP S.A.”, Fallos: 329:1554; 29/12/2009, “Consolidar ART S.A.”, Fallos: 332:2872; 22/11/2011, “Guido C. Caratti e Hijos S.R.L.”, Fallos: 334:1437; 29/4/2015, “Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida S.A.”, Fallos: 338:313; 12/12/2017, “Piantoni Hnos. SACIFI y A”, Fallos: 340:1884; 18/2/2020, “Swiss Medical S.A.”, Fallos: 343:86; 12/9/2023, “Asociación de Bancos Privados de Capital”, Fallos: 346:1015). Desde luego que, en esa enumeración, falta incluir a la base imponible, ya que se trata de un elemento central para cuantificar, junto con la alícuota, la exacta prestación en el caso de los tributos variables, de modo que únicamente puede ser determinada por el legislador.

la obligada remisión a principios contenidos en leyes análogas<sup>124</sup>.

Por otra parte, por imperio del principio *nullum crimen, nulla poena sine praevia lege*, cabe rechazar la analogía en el derecho penal tributario<sup>125</sup>, sin que quepa, en esta ocasión, profundizar en los alcances de la regla en dicha parcela por exceder los límites de esta colaboración<sup>126</sup>.

En definitiva, la analogía no es aplicable en el derecho tributario sustantivo y en el derecho penal tributario.

A nuestro modo de ver, no es posible oponer a la prohibición de analogía, fundamentos de orden constitucional vinculados con la realización de principios materiales de la tributación, tales como los de igualdad y de capacidad contributiva en la distribución de las cargas públicas.

No existe, pues, ningún principio constitucional que pueda justificar “la imposición de hecho por parte del intérprete de la norma”<sup>127</sup>. Es que, si bien la norma

tributaria se nutre de un verdadero juicio de valor para contribuir al sostenimiento del gasto público, no puede afirmarse que, siempre que exista un índice de dicha capacidad, el legislador debe indefectiblemente someterla a imposición.

No en vano alienta la doctrina la necesidad de que las legislaciones capten, de manera más rápida, las nuevas situaciones, actos o negocios jurídicos reveladores de riqueza, lo que facilitaría indudablemente la tarea interpretativa<sup>128</sup>.

Sucede que, como subraya Casás, las posibles omisiones de una norma tributaria, en el sensible plano de la gravación o de la exoneración, deben ser salvadas por los órganos depositarios de la voluntad popular a los cuales la Constitución Nacional ha deferido la titularidad exclusiva del poder tributario “y no a quienes se proclamen lúcidos o providenciales intérpretes del espíritu de tales leyes, ya que, en este caso, se afectaría no sólo el principio esencial de la autoimposición”, sino también la seguridad jurídica<sup>129</sup>.

En clave jurisprudencial, la Corte Suprema de Justicia ha sido categórica al vedar, con sustento en el principio de reserva de ley, el empleo de la analogía para crear o modificar tributos —incluso, por vía reglamentaria—, proyectando la eficacia de la proscripción a los mismos ámbitos que aquella garantía sustancial de la tributación.

En el ámbito del derecho positivo, la conveniencia de consagrar la prohibición en la legislación es evidente, criterio que, como se expuso, está extendido en las normas latinoamericanas y en los modelos doctrinarios.

<sup>124</sup> VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, op. cit., ps. 198/199.

<sup>125</sup> Son numerosos los pronunciamientos de la Corte Suprema que han examinado la analogía en el campo del derecho penal. En términos generales, el máximo tribunal federal ha entendido que el art. 18 de la Constitución Nacional proscribiera la aplicación analógica de la ley penal (CSJN, 10/5/1979, “Rolfo, Domingo Américo”, Fallos: 301:395; 15/10/1981, “Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L. c/Dirección General Impositiva”, Fallos: 303:1548; 18/8/1983, “Cooperativa Agropecuaria de Laprida Ltda.”, Fallos: 305:1092; 10/12/1997, “Relojerías Fernández S.C.A. s/apelación clausura”, Fallos: 320:2649; entre muchos otros). No obstante, se ha señalado que “la proscripción, en el orden represivo, de la aplicación analógica o extensiva de la ley, no excluye la hermenéutica que cumpla el propósito legal, con arreglo a los principios de una razonable y discreta interpretación” (CSJN, 8/6/1993, “Godoy, Roberto Carlos s/ley 11.683”, Fallos: 316:1223).

<sup>126</sup> Acerca de este tópico, ampliar en DAMARCO, Jorge H., “Notas para el estudio de la interpretación de las normas del Derecho Tributario material, de las normas que describen las infracciones fiscales y de la analogía”, op. cit.

<sup>127</sup> ASOREY, Rubén, “La analogía en el derecho tributario”, en *Lecciones de Derecho Tributario*.

*Obra en homenaje al académico Dr. Horacio A. García Belsunce*, op. cit., p. 68.

<sup>128</sup> SCHAFFRIK, Fabiana, “Analogía e interpretación extensiva de la norma tributaria a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires”, op. cit., p. 64.

<sup>129</sup> CASÁS, José O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley*, op. cit., p. 755; y, en igual sentido, TARSITANO, Alberto, “Interpretación de la ley tributaria”, op. cit., p. 450.

Aun cuando no resulte disponible por el legislador como corolario de su anclaje constitucional, resulta nítida su aptitud para afianzar la seguridad jurídica de los contribuyentes, por lo que es acertada su paulatina recepción en la legislación argentina.

En ese sendero, los Códigos Fiscales provinciales primero y, en fecha más reciente, la ley 11.683, consagran la prohibición de analogía en el derecho tributario sustantivo y en el derecho penal tributario, más allá de las diferencias que exhiben sus textos.

Cabe por último retomar aquí la apreciación crítica acerca de que las leyes que receptan la interdicción de la aplicación analógica deberían enunciar la totalidad de los aspectos esenciales del tributo, aunque tal deficiencia, desde luego, no mengua de ningún modo la efectividad de la garantía.

En definitiva, el principio de reserva de ley se erige en una frontera inquebrantable que prohíbe, sin reservas ni excusas, el empleo de la analogía en el vasto campo del derecho tributario material.

Es que el citado principio condiciona y subordina, desde lo más alto de la pirámide jurídica, la función administrativa que desenvuelven los órganos aplicativos del tributo, el ejercicio de las facultades reglamentarias del Poder Ejecutivo, así como también la resolución de las controversias sometidas al conocimiento de los tribunales jurisdiccionales.

## LA RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES TRIBUTARIAS

Anahí Flavia Pérez

*Lo que habría recordado hubiera sido proporcionado únicamente por el recuerdo voluntario, por la memoria de la inteligencia, y como los datos que la inteligencia da sobre el pasado no conservan nada de ese pasado....*

Marcel Proust<sup>1</sup>

### I. Introducción

Así como la nostálgica pluma de Proust pone el acento en la inutilidad de “provocar” el recuerdo, que solo nos devolverá una imagen irreal, la deliberada intención del legislador de atrapar ese pasado (y la soberbia pretensión de modificarlo) nos desorientan y solo traen consigo incertidumbre. El camino recorrido es reformado cuando ya lo hemos atravesado y no podemos volver sobre nuestros pasos... “cambiar el pasado” (¿quién pudiera?).

Sin embargo, como la retroactividad de la ley tributaria “ha sido admitida”<sup>2</sup>, solemos detenernos en el examen de los límites que a ella ha puesto la jurisprudencia, en una suerte de resignada “inversión” de principios y razonamientos. Hasta repetimos, sin inmutarnos, que “la excepción” es la materia penal ya que está “expresamente” prohibida en la Constitución<sup>3</sup>. ¿Por qué debería haber un precepto “expreso” que prohíba la retroactividad cuando ya contamos con la garantía de la legalidad? Si “[n]ingún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que

ella no prohíbe”<sup>4</sup>, es de toda lógica (y justicia claro) que no cargue luego con las consecuencias de no haber “adaptado su conducta”, en el pasado, a lo que prescriba una ley, en el futuro. ¿Por qué naturalizamos entonces esta forma de abordaje que encierra la contradicción de convertir lo que debería ser la regla (la preexistencia de la ley) en la excepción? En auxilio de la legalidad, vienen también el derecho de propiedad, la garantía de la razonabilidad, la seguridad jurídica, el principio de reserva de ley<sup>5</sup>, la transparencia y buena fe<sup>6</sup> y, en fin, gran parte del plexo constitucional.

Confieso entonces que el tema de la retroactividad de la ley, de manera general y sin limitarlo a la materia tributaria, me ha parecido, desde mis tiempos de estudiante de grado, un contrasentido en un Estado de derecho y no he logrado (¿o procurado?) vencer esa primera y sencilla convicción. Por supuesto, lector, podrás decirme que las cosas, así en la vida como en el derecho, nunca son tan sencillas y que hay matices que podrían justificar una intervención hacia atrás. Y seguramente los haya, pero, hablando ya de materia tributaria, ¿esos matices son los que nos llevan a explicar en una clase, sin interpelarnos, que el “efecto candado” es una respuesta al “efecto noticia” y al consecuente

<sup>1</sup> PROUST, Marcel, *En busca del tiempo perdido. I: Del lado de Swann*, Losada, Buenos Aires, 2006, p.63.

<sup>2</sup> “El hecho de que una ley impositiva tenga carácter retroactivo no la invalida” (Fallos: 287:104, entre otros).

<sup>3</sup> Con la salvedad de la ley penal más benigna, aunque sabido es que no siempre es sencillo determinar cuándo la ley es, efectivamente, más benigna, o qué pasa en los casos de modificaciones que tal vez no impliquen un verdadero cambio en la valoración social de la conducta (ver lo que se dice en el punto III de este trabajo).

<sup>4</sup> Cfr. art. 19 *in fine* de la Constitución Nacional.

<sup>5</sup> Si no hay tributo sin ley, ello presupone la preexistencia de ésta.

<sup>6</sup> “...no es lícito hacer valer un derecho en contradicción con la anterior conducta pues la buena fe impone un deber de coherencia del comportamiento, que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que los actos anteriores hacían prever” (arg. Fallos: 321:221 y 2530; 325:2935; 329:5793; 330:1927 y 338:161, entre otros).

riesgo de “fuga” del impuesto? ¿Cómo se “fuga” el que era libre “por derecho”? ¿Un cerrojo que pretende justificarse en el absurdo de “atrapar” desprevenido a quien no sabía que debía “prevenirse”, cual juego de escondidas en que “encontramos” a quien no jugaba? Nos enseñan desde niños que debemos respetar las reglas del juego, pero, ¿cómo acatar aquello que aún no existe? El “interés público” y el “bienestar general”, como dogmas que se erigen para fundar la aplicación retroactiva de la ley nos sumen en la perplejidad, máxime cuando en la mayoría de las ocasiones se da por sentado la existencia de tal “interés” sin aclararse, en concreto, qué se entiende por tal concepto.

Esto no implica negar que hay problemas actuales complejos en los que puede establecerse la insuficiencia de la legislación vigente al momento de los hechos para captar determinados fenómenos, por caso, los transnacionales (pienso en las operaciones de exportación entre empresas vinculadas) que pueden llevar a perder renta de fuente argentina, y claro que me merecen un juicio de desvalor esas prácticas, pero la forma de corregirlas, en aras de la seguridad jurídica, debe ser la modificación de la norma con efectos a futuro y no su creación retroactiva por el legislador, o por el organismo fiscal a través de su aplicación a hechos consumados íntegramente bajo el amparo de la legislación anterior. Esta prohibición también alcanza al Poder judicial que no podría “*apartarse del principio primario de la sujeción de los jueces a la ley ni atribuirse el rol de legislador para crear excepciones no admitidas por éste*”, como ha sostenido el alto tribunal hace muy pocos meses en una causa en la que se discutía si se había configurado la infracción establecida en el art. 954, ap. 1º, inc. c), del Código Aduanero<sup>7</sup>.

Gastamos tinta y más tinta buscando delimitar el alcance del principio de reserva de ley en materia tributaria (qué aspectos incluye) y de la tipicidad (que exige a la norma ser precisa en la descripción del hecho generador de la obligación tributaria) para, sin más, dar vuelta (“atrás”) la hoja y admitir que

las leyes rijan para el pasado. Entiendo, lector, que podrías rebatir estos argumentos (o al menos confrontarlos) con aquellos casos en que una ley es declarada inconstitucional, ¿qué efectos tiene respecto de hechos pasados cumplidos a su “amparo”? ¿No procede, acaso, la repetición de sumas ingresadas en virtud de esa ley declarada inválida? ¿No “interviene” esa sentencia sobre el pasado? Pues, más allá de que no son situaciones recíprocas y de que el ejemplo de la repetición nos llevaría a una respuesta lineal, sabido es que no siempre el pasado puede ser borrado de “un plumazo”, incluso en la hipótesis de una ley declarada inconstitucional. Como sostuviera nuestro máximo tribunal, con cita de precedentes de la Corte Suprema de Estados Unidos, “*...si bien una ley del Congreso declarada inconstitucional no es ley [...] su existencia efectiva en forma previa a esa declaración es un hecho operativo cuyas consecuencias no pueden ser justamente ignoradas*”, para concluir que “*la afirmación general de un principio de invalidez retroactiva absoluta no puede ser justificada*”<sup>8</sup>.

Por ello, peco de poca originalidad en este tema y transito la misma vereda argumental de autores destacados que, con matices o en distintos grados, alertaron, con más precisas y profundas palabras, contra la retroactividad de las leyes impositivas. Y si el primer libro que leemos sobre un tema nos suele influir más que todo lo que viene después, imagínense si, además, ese libro es el “Curso de Finanzas” de Dino Jarach. Sostiene este autor que una derivación del principio de legalidad es la inconstitucionalidad de la retroactividad del impuesto y, a raíz de una opinión distinta de Bielsa, retruca con su solidez habitual que ello es “*lógica consecuencia del propósito fundamental de la legalidad, esto es que los hombres en el ejercicio de su libre actividad económica se ajusten a un marco de derecho*”

<sup>7</sup> Fallos: 347:83, “Pionner”, del 29/2/24.

<sup>8</sup> Fallos: 330:2361, citado en el recordado considerando 22 de “Intercorp” (Fallos: 333:935) para admitir la validez de las medidas cautelares que, al amparo del art. 92 de la ley 11.683, los funcionarios del Fisco Nacional hayan dispuesto y trabado hasta esa fecha.

que les garantice las reglas del juego”<sup>9</sup>. No encuentra razón válida para diferenciar a las leyes impositivas del resto de las leyes.

## II. Metodología del trabajo

Ahora bien, desde sus inicios la Corte ha señalado que la irretroactividad, salvo en materia penal, no proviene de la Constitución, sino de las leyes y, por lo tanto, no implica un límite para el legislador, que puede otorgarle tal efecto a sus normas, siempre que tienda a proteger el interés general<sup>10</sup>. Claro que no por ello ha admitido una aplicación irrestricta ni ha dejado de advertir sobre la barrera que implica un derecho patrimonial adquirido al amparo de una ley anterior ya que, allí, la irretroactividad se confunde con la garantía de la inviolabilidad de la propiedad del art. 17 de la Constitución Nacional<sup>11</sup>. Aun así, todos recordamos sentencias en las que se justificó, por razones excepcionales de emergencia, graves crisis u orden público, una aplicación retroactiva de la ley que afectaba el derecho de propiedad del particular<sup>12</sup>.

¿Podemos entonces establecer, en lo que hace a las leyes en general, una línea clara? ¿Es dable afirmar que los “derechos adquiridos”, por contraposición a las “meras expectativas”, constituyen ese límite que no puede franquearse sin lesión a la garantía constitucional de la propiedad? En otras palabras, y más allá de que el concepto haya sido dejado de lado en el Código Civil con la sanción de la ley 17.711, cuando bajo la vigencia de una ley el particular ha cumplido todos los actos y condiciones sustanciales y los requisitos formales previstos en ella para ser titular de un determinado derecho, ¿ya no puede alterarse esa situación? La respuesta más clara que puede darse a este interrogante, aun cuando nos deje sabor a poco, es que hay un relevante grupo de

sentencias en que así se ha establecido<sup>13</sup>, pero hay otro importante número en que se ha fallado de forma diferente, ya sea por razones de emergencia, crisis, necesidad pública, orden público, etc.<sup>14</sup>. ¿Implica esto la “convivencia” de sentencias contradictorias? Considero acertadas aquí las palabras de Naveira, que relativiza tamaña afirmación y la lleva al ámbito de las características propias y diferenciadas de cada situación, lo que, a su entender, puede generar que “se mantengan en el tiempo, y a la vez, doctrinas jurisprudenciales que parecen contradictorias pero que, en la realidad, responden presupuestos fácticos que no son del todo asimilables”<sup>15</sup>.

¿Cómo ordenar entonces esta presentación a fin de darle una coherencia que permita sistematizar los precedentes referidos a la materia tributaria sustantiva?

Pues, más allá de estar convencida de que la línea rectora debe partir de la “necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria”<sup>16</sup> y desde allí desprender la irretroactividad de la ley fiscal, lo que solo nos dejaría un campo de estudio acotado, referido, por ejemplo, a la procedencia de distinguir entre retroactividad propia e impropia o al momento en que puede entenderse consumada definitivamente una situación, lo cierto es que el cielo no se tiñe de azul solo porque chasqueemos los dedos. Por otro lado, presentar argumentos opuestos es lo único que va a nutrir este debate y evitar cerrarnos en una reafirmación circular de aquello en lo que creemos que, por otro lado, no ayudará al lector a encontrar las

<sup>9</sup> JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, segunda edición, p.113.

<sup>10</sup> Fallos: 10:427; 137:47, entre otros.

<sup>11</sup> Fallos: 145:307, entre otros

<sup>12</sup> Fallos: 172:21.

<sup>13</sup> Fallos: 296:719, 296:737; 299:379; 303: 1835 (el recordado “Angel Moiso”) y 1877; 307:305, 317:1462, entre muchos otros.

<sup>14</sup> Fallos: 271:93, 313: 1513 (“Peralta”), entre otros.

<sup>15</sup> NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., “Aplicación de las normas tributarias en el tiempo”, en GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. (Dir.), *Tratado de tributación*, tomo I, volumen 1, Buenos Aires, Astrea, 2003, págs. 656.

<sup>16</sup> Fallos: 253:332; 315:820, entre muchos otros

herramientas que necesita para desenvolverse.

Por estos motivos, y siendo la contradicción algo tan “humano”, en los puntos siguientes no podré escapar a ese recorrido tradicional de la cuestión, y expondré los ejes sobre los que se asienta la retroactividad, los precedentes más relevantes que le han fijado límites infranqueables y aquellos otros que han dejado alguna puerta sin cerrar, así como los casos actuales. En todos ellos, analizaré los fundamentos que se esbozaron para arribar a una u otra solución. Para ello, dividí la presentación en distintos puntos. En primer término, efectuaré una delimitación del campo de estudio y haré un breve repaso de la retroactividad en otras ramas del derecho tributario diferentes a la sustantiva (formal, procesal, penal, etc.) a fin de trazar similitudes y diferencias. Depurado ese ámbito, en el punto siguiente explicaré qué se entiende, en materia tributaria sustantiva, por retroactividad (lo que me llevará a adentrarme en el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia) y cuáles serían las diferencias entre la retroactividad “propia” e “impropia”. Esto será importante ya que, si bien intuitivamente podríamos creer que es fácil determinar cuándo una ley es retroactiva, hay cierto nivel de explicación, propio de las notas distintivas de esta rama, que resulta necesario para una cabal comprensión del tema. A continuación, examinaré los límites que trazó la jurisprudencia de nuestro más alto tribunal. Además de la jurisprudencia clásica, haré también especial referencia a precedentes recientes que, incluso no teniendo la repercusión que otrora tuvieron célebres fallos, nos permitirán conocer qué discusiones sobre este tema atraviesan la actualidad. Por último, aclaro que no me introduciré en el examen del derecho comparado ni tampoco haré demasiadas menciones al tratamiento que la doctrina ha dado a la cuestión<sup>17</sup>.

<sup>17</sup> Quienes estén interesados en profundizar en el estudio de esos temas recomiendo la lectura de los siguientes trabajos: CASAS, José O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, págs. 765 a 864 y; NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., “Aplicación

### III. La retroactividad en las distintas ramas del derecho tributario

Tanto el principio de “reserva de ley”<sup>18</sup>, en el campo del derecho sustantivo, como el de “legalidad” en general, para otros ámbitos, deberían constituirse en un límite a la retroactividad, es decir, que en aquellos aspectos que admiten ser reglados por el Ejecutivo (derecho tributario formal y otros), estas reglamentaciones también deberían ser anteriores. Podría pensarse que en estos casos es innecesaria tal aclaración toda vez que, a diferencia de lo que sucede en el derecho tributario sustantivo (en el que si bien son reprochables las leyes que pretendan atrapar una capacidad contributiva pretérita, lo cierto es que, “ficción de continuidad” mediante, pueden ser fácticamente “realizables”), en el ámbito del derecho tributario formal o administrativo, uno diría que es imposible imaginarse un supuesto en el que, a través de una resolución, se establezca la obligatoriedad de una conducta “en el pasado”, como serían las cuestiones sobre requisitos de domicilio, comprobantes, libros, documentación, declaraciones juradas, etc. ¿Cómo exigir un comportamiento “hacia atrás”? Por ejemplo, sobre operaciones pasadas, pretender que un sujeto “haya actuado” como agente de retención. Sin embargo, la “imaginación” fiscal parece no tener límites y así nos encontramos con desatinos tales como una resolución de un organismo provincial que ordena a un sujeto (de otra jurisdicción) inscribirse como agente de retención y percepción de ingresos brutos y le “notifica” tal decisión a una ventanilla electrónica que le “crea” al efecto y respecto de la cual, claro está, el propio fisco local reconoce, en el colmo del desparpajo, que el sujeto jamás pudo enterarse pues no contaba con clave fiscal en esa provincia ni correo electrónico de contacto, motivo por el cual no se encontraba habilitado para acceder a dicha

de las normas tributarias en el tiempo”, en GARCIA BELSUNCE, Horacio A. (Dir.), *Tratado de tributación*, tomo I, volumen 1, Buenos Aires, Astrea, 2003, págs. 627 a 703.

<sup>18</sup> Ver en esta revista el trabajo de ALBORNOZ y CASTAGNINI sobre el tema.

“ventanilla electrónica”. Ello no resulta óbice para que el organismo fiscal considere incumplida la intimación cursada allí y, en consecuencia, lo incluya en el régimen de recaudación en cuenta bancaria establecido por la provincia y, por el cual, los bancos con los que opere deberán detraerle el 1,225% de las sumas que ingresen, por cual concepto, en sus cuentas<sup>19</sup>.

Otra cuestión interesante, referida a resoluciones con pretensiones de retroactividad, fue la que resolvió la Corte el 22 de agosto del año 2022 en “Sainz”<sup>20</sup> donde las instancias anteriores habían declarado la inconstitucionalidad del art. 14 de la R.G. (AFIP) 1466/03 ya que, con sustento en ella, la AFIP le había negado al actor la posibilidad de emplear créditos fiscales de libre disponibilidad en el Impuesto al Valor Agregado, que le había cedido un tercero. Al confirmar la sentencia, la máxima instancia judicial del país sostuvo que *“resulta claro que una correcta interpretación de la normativa aplicable no puede derivar sino en confirmar la inconstitucionalidad en este caso del art. 14 de la citada RG 1466/03, pues los recaudos que ésta establece para las cesiones de los saldos de libre disponibilidad no pueden aplicarse para situaciones consumadas con anterioridad a su entrada en vigencia”*. Concluyó entonces que una solución contraria implicaría la afectación de derechos adquiridos a la luz de situaciones pasadas, *“lo que resulta violatorio del derecho de propiedad (art. 17 de la Constitución Nacional)”*.

También cabe traer a colación aquí una discusión que resolvió el alto tribunal hace unos años y que consistió en determinar si la actora tenía un derecho adquirido a capitalizar y cancelar sus deudas tributarias de acuerdo con el régimen de “saneamiento y capitalización del sector privado” establecido

por el decreto 1387/01 (Título IV), cuyas disposiciones fueron derogadas por el decreto 248/03 —en forma retroactiva— a partir de la entrada en vigencia del mencionado decreto 1387/01. La empresa sostuvo que había cumplido con todos los recaudos formales y sustantivos fijados por el decreto 1.387/01 para acceder a los beneficios de la cancelación de deudas impositivas con la AFIP. En su sentencia<sup>21</sup>, que no tuvo demasiada repercusión, la mayoría de la Corte entendió que las peticiones de acogimiento realizadas por la actora no podían *“ser consideradas como la manifestación de una situación jurídica definitivamente consolidada en favor de la actora al amparo del derecho de propiedad consagrado por el art. 17 de nuestra Constitución Nacional, sino como una mera expectativa a obtener el derecho de cancelar las deudas fiscales mediante el sistema descripto, expectativa que, en las circunstancias del sub examine, pudo ser válidamente frustrada por el dictado del decreto 248/03”*. En una postura diferente se encuentra la disidencia de la jueza Argibay, que remitió al dictamen de la Procuración en el cual se concluyó que la actora tenía, a la fecha del dictado del decreto 248/03, un derecho adquirido a solventar sus obligaciones tributarias mediante el sistema de dación en pago o compensación instrumentado por el decreto 1.387/01 y que el rechazo del acogimiento por parte de la AFIP no se fundó en el incumplimiento de los extremos requeridos por el mencionado decreto, sino que únicamente tuvo por base el dictado del decreto 248/03 que dejó sin efecto la posibilidad de efectuar tal dación en pago, con efectos retroactivos al momento de entrada en vigor del primero. Por estos fundamentos, concluyó la Dra. Monti, con cita de jurisprudencia de la Corte, que *“si bajo la vigencia de una ley el particular ha cumplido todos los actos y condiciones sustanciales y los requisitos formales previstos en la ley para ser titular de un determinado derecho, debe considerarse que hay derecho adquirido, porque la situación jurídica general creada por*

<sup>19</sup> Los hechos pueden consultarse en el dictamen de la causa “Caffaro Hnos. S.R.L. c/ Misiones, Provincia de s/ amparo” (CSJ 602/2020), del 30/07/2020 (<https://www.mpf.gob.ar/dictamenes>). La Corte se declaró incompetente el 21/10/2021, sentencia a la cual puede accederse en la página del Tribunal: <https://sj.csin.gov.ar/homeSJ/>

<sup>20</sup> Fallos: 345:876.

<sup>21</sup> Fallos: 333:2222.

*esa ley se transforma en una situación jurídica concreta e individual en cabeza del sujeto, que no puede ser suprimida sin agravio del derecho de propiedad consagrado por la Constitución Nacional aunque falte la declaración formal de una sentencia o de un acto administrativo, pues éstos sólo agregan el reconocimiento de ese derecho o el apoyo de la fuerza coactiva necesaria para que se haga efectivo”.*

Como se ve, ante modificaciones normativas, la noción de “derechos adquiridos”<sup>22</sup> alcanza singular relevancia. Más adelante examinaré cuándo habría un “derecho adquirido” en materia tributaria sustantiva, pero antes de introducirme de lleno en el estudio de la retroactividad en el campo de lo puramente “puro”, esto es, en el derecho tributario material, no puedo dejar de mencionar, en línea con lo que ya referí en los párrafos precedentes, que también se presentan conflictos de aplicación temporal en otras ramas relacionadas, como el derecho procesal tributario, en lo que hace a establecer, ante la sanción de una nueva ley, cuál rige determinadas situaciones, e incluso el internacional tributario<sup>23</sup>.

<sup>22</sup> O, posteriormente a la reforma operada en el viejo código por la ley 17.711, la noción de “derechos amparados en garantías constitucionales”.

<sup>23</sup> Si bien no fue un tema estrictamente de retroactividad, lo debatido en el recordado caso “Molinos”, fallado el 2/9/21 (Fallos: 344: 2175) llevó a la Procuradora fiscal, Laura Monti, a propósito de la denominada “doble no imposición”, que provocó el CDI y la posterior denuncia del Estado argentino, a afirmar que: “Estas conductas que importan modificar compromisos internacionales, no ha de escaparse, deben tener efectos hacia el futuro, debido a elementales consideraciones de reserva de ley tributaria y de seguridad jurídica. En efecto, enlazando ambos principios, ese Tribunal ha sostenido que el principio de reserva de la ley tributaria, de rango constitucional y propio del Estado de Derecho, únicamente admite que una norma jurídica con la naturaleza de ley formal tipifique el hecho que se considera imponible y que constituirá la posterior causa de la obligación tributaria (arg. Fallos: 294:152; 323:3770; 329:59 y 1568, entre otros)”. Como se recordará, la mayoría de la Corte falló en otro sentido. Este dictamen puede consultarse en la

En rigor, muchas de estas cuestiones se relacionan, no tanto con la retroactividad, sino con los conflictos de leyes en el tiempo que exigen dilucidar, ante la sucesión de normas, cuál resulta aplicable a un caso puntual. En cuanto a esto, obsérvese que hay temas que, aun no siendo específicamente problemas de “derecho tributario” están muy relacionados, según la situación que se analice. Por ejemplo, en el caso de las alícuotas diferenciales de sellos establecidas en el código fiscal de la provincia de Buenos Aires, la Corte tuvo que resolver el planteo de inconstitucionalidad que hizo la provincia, al contestar la demanda del Colegio de Escribanos de la CABA, del segundo párrafo del artículo 997 del viejo Código Civil<sup>24</sup>. Más allá de que el Tribunal rechazó el planteo, lo que me interesa traer a colación aquí es lo que sostuvo respecto de la norma que correspondía aplicar a la situación, atento la sanción del Código Civil y Comercial de la Nación cuando la causa se encontraba a estudio. Allí señaló que “*la situación planteada debe ser juzgada de conformidad con la redacción que tenía el segundo párrafo del artículo 997 del código civil, vigente a esa fecha, pues las consecuencias de la situación jurídica generada por la norma provincial impugnada [...], se encuentran alcanzadas por el texto íntegro de esa previsión legal, dado que allí se consumaron. La noción de consumo jurídico impone la aplicación del artículo en toda su extensión*”<sup>25</sup>.

También en lo atinente a honorarios, frente a la publicación de una nueva ley<sup>26</sup>, tuvo que expedirse el máximo tribunal sobre la ley aplicable a los trabajos cumplidos con anterioridad a la entrada en vigencia de dicho

propia página de la CSJN o en la del Ministerio Público Fiscal.

<sup>24</sup> Que rezaba: “Cuando un acto fuere otorgado en un territorio para producir efectos en otro, las leyes locales no podrán imponer cargas tributarias ni tasas retributivas que establezcan diferencias de tratamiento, fundadas en el domicilio de las partes, en el lugar del cumplimiento de las obligaciones o en el funcionario interviniente”.

<sup>25</sup> Fallos: 338:1455 (considerando 5°).

<sup>26</sup> Ley 27.423.

texto normativo y la mayoría<sup>27</sup>, con excepción del juez Maqueda, entendió que, en el caso de los trabajos profesionales el derecho “se constituye en la oportunidad en que se los realiza, más allá de la época en que se practique la regulación (Fallos: 321:146; 328:1381; 329:1066, 3148, entre muchos otros)”. Por ello, los jueces concluyeron que el nuevo régimen legal no era aplicable a los procesos (fenecidos o en trámite), en lo que respecta a la labor desarrollada durante las etapas procesales concluidas durante la vigencia de la anterior, o que hubieran tenido principio de ejecución<sup>28</sup>.

Siguiendo con otras ramas, en cuanto a materia penal tributaria se refiere, dos son las cuestiones que se suelen abordar, una es la referida a la expresa prohibición que trae el art. 18 de la Constitución Nacional para la retroactividad, aplicable tanto a delitos como infracciones y, otra, lo atinente a la ley penal más benigna, hoy con rango constitucional<sup>29</sup>, lo que, como ya mencioné en la nota al pie 4, conlleva la dificultad, en casos grises, de establecer cuál de las dos leyes es realmente más benigna. A su vez, hay situaciones en las cuales tampoco resulta sencillo determinar si hubo un verdadero cambio en la valoración social de la conducta, como la problemática suscitada con reformas legales que elevaron los “montos cuantitativos” en los tipos penales tributarios. Basta para ello recordar los vaivenes acontecidos en los últimos años con la sanción de ley 27.430<sup>30</sup> hasta que la Corte falló en “Vidal”<sup>31</sup> y revocó la sentencia de la Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal que había establecido que dicha ley no era aplicable retroactivamente como ley penal más benigna. En lo que aquí

interesa, la situación de “colapso”, que generó una “situación sin precedentes” en los tribunales federales de todo el país por la cantidad de causas y resoluciones contradictorias, es descripta con claridad en los primeros considerandos del fallo en cuestión y fue lo que llevó a los miembros del Tribunal, para poner fin a una controversia de indudable trascendencia institucional, a suscribir la sentencia “sin perjuicio de las apreciaciones que pudieron haber formulado en otros precedentes sobre determinados aspectos de las cuestiones debatidas”.

A propósito de la ley 27.430, cabe tener presente que no solo introdujo reformas en el régimen impositivo, sino también en el Código Aduanero y, entre ellas, una elevación del monto relativo al valor en plaza de la mercadería que delimita el ámbito delictual (contrabando) del infraccional. La mencionada reforma suscitó en materia aduanera el mismo escenario ponderado por el Tribunal en “Vidal”, por lo cual la Corte se vio en la misma necesidad de fallar y así lo hizo el 3 de mayo del año 2023 en la causa “Caravetta”<sup>32</sup>. Sin embargo, entendió que la solución de “Vidal” no era trasladable sin más al supuesto aquí analizado, “aun cuando puedan identificarse puntos de contacto entre ambos a partir de los ‘montos cuantitativos’ contemplados en la respectiva legislación y más allá de que su consagración responda a una finalidad similar, cual es la de preservar -si bien con distintos diseños normativos- los hechos más significativos dentro del ámbito delictual”.

Si bien el alto tribunal aplicó la retroactividad de la ley, ponderó además distintos aspectos, entre ellos, que no surgía que la modificación introducida por la ley 27.430 estuviera orientada a mantener estable el “valor de la mercadería en plaza” objeto del delito, de modo tal de seguir castigando como delito de contrabando a aquellos hechos en los cuales aquel valor se vería superado por el “límite monetario” fijado en la nueva ley<sup>33</sup>.

Por no ser específicamente el tema de este trabajo, no profundizaré en el estudio del derecho aduanero y el principio de la ley penal

<sup>27</sup> Jueces Lorenzetti, Highton de Nolasco, Rosatti y Rosenkrantz.

<sup>28</sup> Fallos: 341: 1063.

<sup>29</sup> Conforme los artículos 9° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, convenciones internacionales que forman parte de nuestro bloque de constitucionalidad por así disponerlo el artículo 75 inciso 22 de la Constitución Nacional.

<sup>30</sup> B.O. 29.12.2017.

<sup>31</sup> Fallos: 344:3156.

<sup>32</sup> Fallos: 346:407

<sup>33</sup> Cfr. Considerando 13.

más benigna en los supuestos de variaciones de la ley extrapenal que complementa la ley penal en blanco, pero sí debo señalar que es un debate rico y con nutrida jurisprudencia y doctrina.

Por último, quiero mencionar una cuestión vinculada con la retroactividad, las llamadas “leyes interpretativas”. En principio, una ley que viene a interpretar el sentido y alcance de una anterior no sería retroactiva, más sabido es que muchas veces se esconde bajo el disfraz de la “aclaración”, una verdadera modificación legislativa con efectos hacia atrás. En este punto, comparto la sospecha de Casas, y su mordaz observación, en cuanto a que estas normas, más que venir a aclarar puntos oscuros, “*están solo inspiradas en revertir las decisiones judiciales adversas a los excesos del Fisco*”<sup>34</sup>. Por ello, será determinante, más que el *nomen juris* dado por el legislador, su naturaleza intrínseca y, en el supuesto de entenderse que no es tal, analizar su validez de cara a las limitaciones que veremos más adelante.

#### IV. ¿Cuándo se considera que una ley “tributaria” es retroactiva?

Por una cuestión de orden lógico, antes de introducirme en el examen de los casos en que se ha convalidado la aplicación retroactiva de las normas tributarias, es necesario determinar cuándo una ley impositiva se considerará retroactiva.

En el punto anterior mencioné las características de las leyes en general y el concepto de “consumo jurídico”, que refiere a los hechos pasados que han agotado su virtualidad y que, si fuesen alcanzados por una nueva ley, estaríamos ante un supuesto de retroactividad<sup>35</sup>. Cabe preguntarse aquí, en materia tributaria sustantiva ¿en qué casos estaríamos frente a la noción de “consumo jurídico”, aun cuando le asignemos otro nombre? Pues el énfasis en el aspecto tributario viene dado porque la respuesta me llevará a introducirme en la distinción entre

hechos imponibles instantáneos y periódicos, así como a analizar la clasificación que nos habla de “retroactividad propia e impropia” y que, adelanto, tampoco me satisface por razones de certeza y seguridad jurídica, en tanto “vulneración de la confianza”.

Decíamos en una publicación anterior en esta misma revista<sup>36</sup>, a propósito del factor tiempo en la cuestión tributaria, que determinar el momento en que se configura la hipótesis de incidencia es fundamental para varias cuestiones, entre ellas, Sainz de Bujanda identifica cuatro problemas principales: 1.º La estructura temporal del hecho imponible; 2.º El momento de nacimiento de la obligación tributaria; 3.º El momento de exigibilidad de la prestación tributaria, y 4.º La ley aplicable para la determinación del origen de la obligación”<sup>37</sup>.

Con relación al primer problema, ¿qué estructura temporal puede ofrecer el hecho imponible? El estudio de este aspecto es el que permite clasificar a los tributos en instantáneos o periódicos. Los primeros son aquellos que se producen y se agotan, por su propia naturaleza, en un momento determinado y exacto, en tanto los segundos se prolongan a lo largo del tiempo y la ley los segmenta en períodos a fin de establecer cuándo se tiene por realizado el hecho imponible. Cada vez que se produce un presupuesto instantáneo surge una obligación tributaria autónoma a diferencia de lo que sucede con los de duración prologada en las que recién transcurrido el período se configura el hecho imponible y nace la obligación

<sup>36</sup> ALBORNOZ, Juan J. y PÉREZ, Anahí F., “El aspecto temporal del hecho imponible y la exigibilidad de la obligación tributaria en el Impuesto al Valor Agregado. ¿Cuándo opera el fuero de atracción de la ley de concursos y quiebras?”, en *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero*, Facultad de Derecho de la UBA, Año III, N° 7, junio 2023, págs. 95-101. Disponible en: <http://www.derecho.uba.ar/institucional/centro-estudios-der-tributario/revista/revista-Tributario-Ed0007.pdf>).

<sup>37</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando “Concepto del Hecho Imponible” en *Hacienda y Derecho (Fragmentos)*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2015, p.412.

<sup>34</sup> CASAS, ob. cit.p.852.

<sup>35</sup> Hechos que se han cumplido, en su totalidad, bajo el régimen legal anterior.

tributaria<sup>38</sup>. Araujo Falcao nos recuerda la importancia de esta distinción, que excede lo meramente académico y se adentra en la solución de problemas prácticos o concretos<sup>39</sup>. En lo que hace al segundo problema, Sainz de Bujanda se introduce en los efectos que la dimensión temporal del hecho imponible tiene en relación con el momento de nacimiento de la obligación tributaria y, en el caso de los tributos periódicos<sup>40</sup>, en el método que permita asociar un efecto necesariamente instantáneo (el nacimiento de la obligación tributaria) a un hecho que tiene una prolongada duración. Será entonces la norma, nos dice el español, la que fije el momento en que la obligación nace. Cabe señalar que Cortes Domínguez no coincide en este punto con el autor ya que entiende que la norma (el artículo 28 de la LGT que están analizando) no “ordena” que la obligación nazca cuando se realice el hecho imponible, sino que su sentido es que “del hecho imponible se origina la obligación tributaria. El cuándo no está previsto en la norma”<sup>41</sup>. Para Ataliba, la función más importante del aspecto temporal es la que hace referencia “al momento en que se reputa ocurrido el hecho imponible (es, pues, nacida la obligación tributaria)”<sup>42</sup>.

Esta clasificación entre instantáneos y periódicos ha sido utilizada para hablar, a su vez, de retroactividad “propia” (cuando la ley posterior incide sobre hechos imposables que

ya se han producido en su totalidad antes de la sanción o que no se encontraban alcanzados hasta ese momento) e “impropia” (donde la ley afecta a los presupuestos de hecho que solo han comenzado a desarrollarse, sin finalizar) pretendiendo que cuando estamos frente a esta última no se trata de una verdadera retroactividad. ¿Por qué no me convence esta clasificación? Porque al afirmar que no es un supuesto de retroactividad se admite que puedan operarse cambios en el transcurso de ese periodo fiscal, con clara afectación de la seguridad jurídica. Tomemos un ejemplo común del impuesto a las ganancias, el individuo estudia diferentes opciones de inversión y decide finalmente poner un plazo fijo teniendo en cuenta la exención que, sobre sus intereses, trae la norma. Si al finalizar ese año fiscal la exención ya no existe, tendrá un pésimo resultado originado, no en un error de “cálculo”, sino en las modificaciones legislativas intempestivas. Y si bien es sabido que nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de un régimen jurídico, ello no implica aceptar sin más que, en el transcurso del período fiscal, se cambien las reglas que el contribuyente tuvo en miras al planificar y tomar decisiones económicas sobre las cuales ya no puede volver. Su confianza, basada en la previsibilidad que podía esperar de la situación, habrá sido herida. Convertir un sistema tributario en una ruleta no parece buena idea, salvo que se tenga una fe (o superstición) extrema en el resultado aleatorio del juego, cual Alexei Ivanovitch en “El jugador” de Dostoievski. “Por ridículo que pueda parecer el exceso de confianza en la ruleta, me parece todavía mucho más ridícula la opinión que estima absurdo esperar algo del juego...Es verdad que solo 1 de cada 100 individuos gana, pero...¿qué importa eso?”<sup>43</sup>.

A riesgo de ser reiterativa, debo decir que un sistema impositivo racional debe permitir que el contribuyente planifique y tome sus propias decisiones económicas, sin que se vean alteradas por leyes que “cambian las reglas del juego” cuando el período impositivo ya

<sup>38</sup> El autor menciona también aquellos casos en los que el período impositivo no sirve para fraccionar temporalmente un hecho imponible duradero (SAINZ DE BUJANDA, ob.cit. en nota al pie 5, p. 303)

<sup>39</sup> ARAUJO FALCAO, Amilcar, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1964.pp.99-101

<sup>40</sup> Llamados también, por otros autores, “complejos, sucesivos o continuados”.

<sup>41</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, *Ordenamiento Tributario Español*, Madrid, Tecnos, 1968, p 317. Más adelante, el autor se refiere a la liquidación y al art. 126 de la LGT y señala que el sentido de la ley parece ser el de que no basta con la realización del hecho imponible “es necesario algo más: la liquidación del tributo” (p.322).

<sup>42</sup> ATALIBA, Geraldo, *Hipótesis de incidencia tributaria*, Lima, Ara Editores, 2011, p.119

<sup>43</sup> DOSTOIEVSKI, Fiodor, *El jugador*, Ediciones Andrómeda, Buenos Aires, 2003, p. 20.

está iniciado. De lo contrario, la seguridad jurídica y la confianza que de ella deriva, se verán afectadas. Más allá de que el ejemplo dado refiere a una exención, el caso planteado tiene semejanza con lo resuelto (en sentido inverso a lo aquí propiciado) en “Sambrizzi”<sup>44</sup> en el que, en virtud del establecimiento de un impuesto del 2% sobre el monto de los intereses de los depósitos a plazo fijo, se discutió si resultaba aplicable a los intereses devengados con posterioridad a la entrada en vigor de la ley, pero acordados en una operación anterior. El Tribunal señaló que la cuestión se centraba en determinar el momento en el que se configuró el hecho imponible y, al considerar que ello dependía del vencimiento del plazo de la colocación, entendió que no se presentaba un supuesto de retroactividad pues su dimensión temporal no había tenido “*íntegra realización antes de entrar en vigor la ley que lo convierte en imponible*”.

#### V. ¿Se admite la retroactividad en materia tributaria?

Llegados hasta aquí, no está de más recordar que la Corte ha destacado, en reiteradas oportunidades, “*la necesaria prescripción de reglas claras, por parte de la Nación y de los estados provinciales para establecer gravámenes y exenciones, a los que los contribuyentes deben ajustar sus conductas fiscales*”<sup>45</sup>. Esta afirmación no puede más que entenderse, aun sin ser expresa, como una veda a la retroactividad.

Con cita de nutridos precedentes ha dicho recientemente el máximo tribunal, a raíz de una disposición reglamentaria que eliminaba un requisito legal para que resulte de obligatoria aplicación el sexto método de determinación del precio de transferencia establecido en el artículo 15 la ley de ganancias entonces vigente que “*ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es,*

*válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones*”<sup>46</sup>.

Y, más atrás en el tiempo, encontramos la recordada sentencia dictada en “Kupchik”, a propósito de una ley que ratificaba un decreto que había creado un impuesto y a la que el fisco pretendía atribuirle efectos retroactivos. La Corte, luego de recordar la necesidad de ley preexistente, concluye que tampoco ello puede burlarse “*integrando*” ambas disposiciones ya que “*bajo el imperio de nuestra Ley Fundamental [...] es inaceptable que un poder de imposición cuyo ejercicio se halla a extramuros de ésta [...] pueda ser concebido como un instrumento eficaz para sortear los óbices constitucionales de otra norma -como el decreto 560/89- intrínsecamente irrita*”<sup>47</sup>. Si un decreto no podía crear un impuesto, si una ley no podía disponer hacia el pasado, sería ridículo que el juego de ambos pudiese convalidar esa situación pues se arribaría “*a la absurda conclusión de que integrándose el uno con el otro, la constitucionalidad de ambos textos queda salvaguardada*”.

También fue tajante la Corte en el recordado “Famyl” cuando, a raíz de lo estipulado en el art. 27 de la ley 25.239, señaló que “*no puede tener el efecto de sanear el vicio que afecta a la ley 25.063, ni tampoco el de establecer la aplicación del impuesto a hechos acaecidos y perfeccionados con anterioridad, debido a que, además de que la retroactividad no es aceptable, ella tampoco resulta del texto legal*”<sup>48</sup>.

Otro precedente de “cita obligada” es “Sara Doncel de Cook”<sup>49</sup> donde se debatió la legitimidad de la pretensión fiscal de la provincia de San Juan de cobrar una patente a quienes llevaban a cabo operaciones de préstamo. La ley que estableció el gravamen fue sancionada el 30 de diciembre de 1926, sin embargo; por los préstamos garantizados con hipoteca, realizados antes del dictado de

<sup>44</sup> Fallos: 312:2078.

<sup>45</sup> Fallos: 253:332; 315:820, 316:1115 y Fallos: 332: 640, entre muchos otros.

<sup>46</sup> Fallos: 346:441, “Vicentín”, del 3/5/23.

<sup>47</sup> Fallos: 321: 366, del 17/3/1998, que declaró inconstitucional el decreto 560/89 por el que se había creado un gravamen de emergencia sobre los activos financieros.

<sup>48</sup> Fallos: 323:2256.

<sup>49</sup> Fallos: 155:290.

esa ley, la actora debió pagar el tributo reclamado por el Fisco provincial en virtud de un decreto del Poder Ejecutivo local que reglamentaba una laguna contenida en la ley anterior. El Tribunal hizo lugar a la pretensión y ordenó devolver las sumas pagadas, al tener por comprobado que *“las constancias de autos revelan, sin dejar lugar a dudas, que a la actora se le ha aplicado y cobrado un impuesto sin fundamento legal, inexistente en ley alguna anterior a su cobro y sólo creado, por extensión, en un decreto del Poder Ejecutivo”*. Agregó que *“el efecto retroactivo de la ley no debe aplicarse a una situación definitivamente creada al amparo de la legislación precedente”*. Y, finalmente, recordó que *“la no retroactividad de la ley, si bien es un principio de mero precepto legislativo, adquiere carácter constitucional cuando la aplicación de la nueva ley priva a un habitante de la Nación de algún derecho incorporado a su patrimonio, en cuyo caso aquel principio se confunde con la garantía relativa a la inviolabilidad de la propiedad”*.

Sin embargo, no se trata de elegir (o forzar) el camino que tomaremos, sino de mostrar todo el mosaico de soluciones que dio la Corte sobre el tema y, en este derrotero, se encuentran muchas situaciones en que convalidó la aplicación hacia el pasado de la ley. Como enseñaba Casás, se admitió la retroactividad de las leyes en general (por razones de interés público, bien común o bienestar general) y de las leyes tributarias en especial y nos recordaba aquí lo sostenido por la CSJN en el año 1887 cuando admitió la validez retroactiva de una ley provincial que tuvo por válido un impuesto por cada cabeza de ganado que se matase para el consumo público<sup>50</sup>. Con la extensa reproducción, que hace el recordado profesor, del voto en disidencia del ministro Frías, nos deja traslucir su postura al respecto. Entre las líneas transcritas, podemos leer una férrea defensa del derecho de propiedad y de la división de poderes, *“...división indispensable y sin la cual,*

*en vez de asegurar, como la Constitución se propone, los beneficios de la libertad para la Nación, no se haría otra cosa que establecer el despotismo y la tiranía”*<sup>51</sup>.

En cuanto a lo dispuesto por el art. 3° del Código Civil anterior, supo afirmar el tribunal que dicho artículo *“al establecer que las leyes disponen para lo futuro y no tienen efecto retroactivo ni pueden alterar derechos adquiridos”*<sup>52</sup>, se refiere a las relaciones de derecho privado, sin comprender propiamente las leyes de orden administrativo. El hecho de que una ley impositiva tenga carácter retroactivo no la invalida<sup>53</sup>.

También en el viejo impuesto a la transmisión gratuita de bienes se aceptó la retroactividad, aunque ello puede justificarse por las características de aquella época en la que, muchas veces, los propietarios de los bienes residían en el extranjero y fallecían sin que se conociera la existencia de la sucesión. Por ello, para evitar que el tiempo transcurrido “licuase” el tributo, en vez de aplicarse la ley vigente al momento en que la transmisión había operado (con el fallecimiento), las legislaciones admitían aplicar la vigente al momento de la exteriorización de esa transmisión, esto es, el inicio de la sucesión. Sin embargo, si nos detenemos en el argumento, veremos que, más que hablar de un supuesto de “retroactividad” podríamos estar hablando de otro problema, esto es, qué ley debe aplicarse en aquellos supuestos en que el Estado no tiene otra forma de conocer la muerte del causante (y la consecuente transmisión de la herencia) que el inicio de la sucesión y por eso se determina que la norma aplicable será la vigente al tiempo de esa exteriorización. Claro que esto podría llevarnos, a su vez, a otra discusión, la referida a la posibilidad de redactar una hipótesis de incidencia en la cual lo gravado no sea ya la transmisión (sin solución de continuidad) que opera por la muerte de la persona<sup>54</sup>, sino cualquier acto que exteriorice esa transmisión.

<sup>50</sup> CASAS, José O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, p. 774.

<sup>51</sup> Fallos: 31:82 (disidencia del juez Uladislao Frías).

<sup>52</sup> Texto anterior a la reforma de la ley 17.711.

<sup>53</sup> Fallos: 287:104 (Ingenio La Esperanza, S.A. c/ Nación Argentina).

<sup>54</sup> Cfr. art. 3410 del Código de Vélez Sarsfield.

Más allá de si constituye o no un supuesto de retroactividad, no podemos desconocer que, en el contexto del que hablamos, la solución se exhibe justa<sup>55</sup>.

Para cerrar el tema del impuesto sucesorio, es dable citar un precedente, del año 1931, donde la Corte sostuvo que “[e]l hecho de que una ley impositiva tenga carácter retroactivo, no constituye una causa de invalidación de la misma, porque a falta de otras objeciones, la legislatura puede hacer de los hechos pasados, la base de su acción, tanto como de los que todavía no han sucedido”<sup>56</sup>.

Con su acostumbrado detalle, Casás pasa revista a otros casos en que también se convalidó la retroactividad y así rememora sentencias referidas a impuestos internos, impuesto a los réditos, derechos de exportación, gravámenes provinciales y hasta de un adicional impositivo incorporado a la ley de presupuesto<sup>57</sup>. Revisándolos en su texto completo, en la causa referida a derechos de exportación<sup>58</sup>, encontré digna de análisis la sentencia del juez de primera instancia, que va en sentido contrario a lo que finalmente falló el Tribunal. Situémonos en los años 1918 y 1919, la Aduana le exigió a Frigoríficos Armour el pago de derechos de exportación sobre mercadería cargada en vapores que zarparon del puerto cuando no existía ley que así lo estableciera. El Frigorífico inicia entonces una repetición contra la Nación y, de las cuestiones abordadas, la más interesante es la que hace al carácter que corresponde otorgarle a una “prórroga” de una ley fenecida un tiempo antes. Concretamente, ¿resulta procedente la repetición de impuestos percibidos en el intervalo que media entre la caducidad de la ley que los estableció y la promulgación de la que la “prórroga”? ¿Puede otorgarse, a esta última, efecto retroactivo a la fecha de la caducidad de la anterior? El magistrado, en un relato de corte histórico en

el que recuerda, entre otras cosas, el axioma de índole jurídico-constitucional que dispone que “no hay impuesto sin ley” pone en duda que la pretendida retroactividad de las leyes sea algo tan tajante y señala que “...no es tan absoluta como lo pretende el Señor Procurador Fiscal a fs. 45, dado que se necesita de indudable claridad y precisión en la ley posterior, para comunicar vigencia a la anterior fenecida, si es que se aceptara como verdad incontrovertible la facultad del Congreso para dictar leyes impositivas con carácter retroactivo”. Más conocido es el final cuento: la Corte convalidó la eficacia legal de la prórroga con efectos retroactivos y entendió que, más allá de los aspectos gramaticales, no era “lícito suponer” que el propósito del legislador fuera el de paralizar la administración pública del Estado “mediante la caducidad de las leyes de gastos y recursos”.

También nos recuerda Naveira otros dos casos en los que se admitió la retroactividad, aunque ninguno de ellos la Corte los trató como supuestos de retroactividad. El primero (“Banco de Mendoza”<sup>59</sup>), referido a la posibilidad, que traía la ley 24.073, de convertir quebrantos en créditos (pagaderos en bonos de consolidación) y, en concreto, a la interpretación que cabía asignarle a la ley 24.463, que estableció un requisito no contemplado en la primera. Como el propio autor señala, para la Corte no era un caso de retroactividad, sino que el máximo tribunal le asignó carácter meramente “aclaratorio” a la segunda ley, sin perjuicio de que ésta dejara a salvo a situación de quienes ya hubiesen percibido los bonos de consolidación. Naveira discrepa con la solución adoptada por la mayoría del Tribunal<sup>60</sup>. El otro precedente que menciona el autor es el ¿célebre? “Georgalos”<sup>61</sup> sobre el impuesto a la ganancia mínima presunta establecido por la ley 25.063 y en el que, en base a lo estipulado en el inc. e) del art. 12 de esa ley se debatió a qué ejercicio fiscal alcanzaba. Concretamente, si entraban los ejercicios comerciales cerrados al

<sup>55</sup> Entre los precedentes que admitieron, en materia de impuestos sucesorios, la aplicación de la ley vigente al momento de la exteriorización se encuentran los de: Fallos: 117:22; 117: 48; 155: 118; 156:48, entre otros.

<sup>56</sup> Fallos: 161:270.

<sup>57</sup> CASAS, ob.cit. p. 777.

<sup>58</sup> Fallos: 145:180.

<sup>59</sup> Fallos: 324:1481

<sup>60</sup> NAVEIRA DE CASANOVA, ob. cit., p. 648.

<sup>61</sup> Fallos: 324:291

31 de diciembre de 1998 toda vez que la ley fue publicada en el boletín oficial el 30 de diciembre de ese año y el artículo en cuestión estableció que la ley entraría en vigencia el día siguiente. Sin embargo, el controvertido inciso e) preceptuó que el impuesto en cuestión se aplicaría a los “ejercicios que cierran con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley”. La mayoría de la Corte consideró que se aplicaba al ejercicio cerrado el 31/12/98<sup>62</sup>, pero Naveira considera que lo correcto era lo dictaminado por la Procuración General de la Nación (y la disidencia del juez Vázquez) ya que “si la ley entró en vigencia el día 31 de diciembre, todo hecho ocurrido durante ese día no es posterior, sino concomitante o coincidente con él y, por lo tanto, recién se debería aplicar el gravamen para los ejercicios cerrados a partir del 1° de enero de 1999”<sup>63</sup>.

## VI. ¿Qué límites se han establecido a la retroactividad de las leyes tributarias?

Más allá de los precedentes arriba mencionados, a los fines de facilitar la comprensión del tema, seguiré a la doctrina tradicional que, a la hora de clasificar los precedentes, los divide en tres grandes familias. Así, tomaré los conocidos límites de “los efectos liberatorios del pago”; la “limitación contractual y/o legal” y la ausencia de capacidad contributiva “real, efectiva y actual”.

### VI.1. Los efectos liberatorios del pago

La forma más común de extinción de la obligación tributaria es el pago y, si éste fue efectuado de manera íntegra, conforme a la ley vigente, por el contribuyente de buena fe, es de toda justicia que se constituya en un óbice a la pretensión fiscal de retroactividad,

<sup>62</sup> “Dado que el ejercicio económico que cierra el 31 de diciembre concluye a la medianoche de ese día, al cerrarse el que expiró el 31 de diciembre de 1998 ya se encontraba en vigor el impuesto a la ganancia mínima presunta, pues el art. 12 inc. e) de la ley 25.063 sólo requiere para la aplicación de las normas del tributo que el ejercicio cierre con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley”.

<sup>63</sup> NAVEIRA DE CASANOVA, ob.cit. p. 649

incluso en aquellos casos en que lo que hubo fue un cambio en la interpretación de las normas. Con mayor razón, cuando las diferencias provienen de un error atribuible exclusivamente a la Administración. De lo contrario, el derecho de propiedad se vería seriamente afectado.

Como nos recuerda la propia Corte, al juzgar la constitucionalidad del revalúo inmobiliario con efecto retroactivo dispuesto por la entonces Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, “...ha expresado el Tribunal en lo referente a los efectos liberatorios de los pagos en materia fiscal ‘que el error en cuanto a la corrección del ejercicio de sus propias y exclusivas atribuciones por parte de las autoridades receptoras de los impuestos, no perjudica al contribuyente, en tanto no haya mediado dolo o culpa grave equiparable por parte de éste (Fallos: 258:208)”<sup>64</sup>.

Una situación interesante de traer aquí es la que sucedió hace unos años con la resolución del Ministerio de Economía y Producción n° 394/07 que motivó que la DGA exigiera a gran cantidad de empresas diferencias en concepto de derechos exportación<sup>65</sup>, por considerar incorrecto el coeficiente sobre el que se calcularon aquéllos. La particularidad residió en que, durante un período, el sistema informático María no había liquidado los derechos en forma correcta, supuestamente por un error de carácter operativo, pues los datos eran informados por otro organismo

<sup>64</sup> Fallos: 321:2933 (“BERNASCONI”), del 12 de noviembre de 1998. En la misma fecha, se dictó “Guerrero de Louge” (Fallos: 321: 2941).

<sup>65</sup> La mentada resolución, que fijaba la alícuota aplicable, modificó los derechos de exportación aplicables al petróleo y sus derivados comprendidos en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR que se detallaron en su anexo. Y, en lo que aquí interesa, estableció que, a los efectos de aplicar el valor del precio internacional, la DGA consideraría las cotizaciones diarias de éste, el que, por otra parte, sería

fijado por la Dirección General de Refinación y Comercialización, dependiente de la Subsecretaría de Combustibles de la Secretaría de Energía del Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios.

(Secretaría de Energía). Si bien la Corte no entró al tratamiento de la cuestión de fondo en ninguna de las causas, fallándolas invariablemente por la fórmula del art. 280<sup>66</sup>, sí llegó a haber un dictamen de la Procuración General de la Nación en una causa en la cual la Sala I de la CNACAF había dejado sin efecto la determinación con aplicación de la doctrina de los efectos libertarios del pago<sup>67</sup>. Para así decidir, la Sala había valorado que lo abonado por la actora había sido determinado por la misma DGA -mediante el sistema informático María- y que fue su propio comportamiento el que redundó en las supuestas inexactitudes por las que luego pretendió exigir una suma mayor. Consideró así que el pago realizado -sin culpa ni dolo por parte del contribuyente- tenía efectos liberatorios para la empresa por lo que el fisco no podía exigirle una suma mayor derivada de un error de la propia administración.

En su recurso extraordinario, el Fisco se agravió en el entendimiento de que tal doctrina no era aplicable ya que, si bien reconoció que el sistema informático María no liquidaba los derechos en forma correcta, lo cierto era que exportador no había cancelado sus obligaciones conforme a las pautas vigentes al momento de registro de la operación.

La Procuradora, Dra. Monti, opinó que correspondía confirmar la sentencia, pero no mencionó expresamente los efectos liberatorios, sino que, del análisis de los arts.

726<sup>68</sup> y 728<sup>69</sup> del Código Aduanero, concluyó que la alícuota aplicable era la que surgía de la "fijación" del precio internacional por parte de la Secretaría de Energía y su "consideración" en la fórmula por parte de la DGA y que puede, o no, coincidir con el precio de ese día de los hidrocarburos en los mercados pues "dependerá de la diligencia de la Secretaría de Energía en "fijar" el precio internacional y de la DGA en "considerar" dicha cotización".

Como dije, la mayoría de la Corte falló esa causa<sup>70</sup> (y muchas otras) por la fórmula del art. 280 del CPCCN, pero el juez Rosenkrantz, en su disidencia, remitió a la pieza fiscal para confirmar la sentencia.

¿En qué casos ha aplicado el máximo tribunal esta doctrina? Como refiere Naveira<sup>71</sup>, la Corte Suprema hizo un uso frecuente de ella. En particular, en temas referidos a revalúos inmobiliarios. También suele citarse como un ejemplo de aplicación de esta doctrina el ya explicado "Sara Doncel de Cook"<sup>72</sup>, lo cual nos indica la clara relación con la noción de los derechos adquiridos ya que allí resaltó que "la no retroactividad de la ley, si bien es un principio de mero precepto legislativo, adquiere carácter constitucional cuando la aplicación de la nueva ley priva a un habitante de la Nación de algún derecho incorporado a su patrimonio, en cuyo caso aquel principio se confunde con la garantía relativa a la inviolabilidad de la propiedad".

<sup>66</sup> Tanto en los casos en que venía ganando la postura de la DGA como en aquellos que triunfaba la del contribuyente.

<sup>67</sup> CNACAF, Sala I, "SINOPEC ARGENTINA EXPLORATION AND PRODUCTION INC (TF 32557-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO", expte. CAF 16979/2017, sentencia del 28 de septiembre de 2017.

<sup>68</sup> "Es aplicable el derecho de exportación establecido por la norma vigente en la fecha del registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo".

<sup>69</sup> "A los fines de la liquidación de los derechos de exportación y de los demás tributos que gravaren la exportación para consumo, serán de aplicación el régimen tributario, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal, vigentes en las fechas indicadas en los artículos 726 y 727".

<sup>70</sup> Fallos: 344:1211.

<sup>71</sup> NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., "Aplicación de las normas tributarias en el tiempo", en GARCIA BELSUNCE, Horacio A. (Dir.), *Tratado de tributación*, tomo I, volumen 1, Buenos Aires, Astrea, 2003, p. 677.

<sup>72</sup> Ver punto V.

A su vez, no puedo obviar la mención de “Insúa”<sup>73</sup> en el que, si bien se trataba de la misma norma que se discutió en “Navarro Viola” (22.604), el tribunal lo resolvió con otros argumentos ya que lo controvertido era allí que gravaba, de manera retroactiva, ciertas manifestaciones patrimoniales que estaban exentas en el impuesto sobre el patrimonio neto. Como se ve, aquí no había un pago, en sentido literal, sino una exención sobre ciertos bienes y la Corte señaló que “*al no mediar observación al pago del impuesto al patrimonio neto de la ley 21.282, el contribuyente adquirió un derecho inalterable con respecto a la obligación tributaria, que goza del amparo constitucional, por lo que no puede aplicársele el gravamen de emergencia sobre los activos financieros establecidos, con posterioridad a dicho pago, por la ley 22.604, en tanto alcanza a bienes exentos del tributo creado por la ley 21.282*”. De lectura obligada para todo aquel que quiera ilustrarse en el tema de la retroactividad es el dictamen de la causa elaborado por el Procurador Fiscal, Dr. José Osvaldo Casás, donde, con su minuciosidad característica, pasa revista a todos los argumentos jurídicos que se oponen a la retroactividad de la ley.

Volviendo a esta doctrina, ¿por qué resulta insuficiente muchas veces? Pues porque, aplicada de manera estricta, no permite abarcar supuestos en que la situación no se encontraba gravada y, a su vez, porque es difícil de justificar la diferencia basada en el mero hecho del pago, es decir, que ante idénticas situaciones, se admita la retroactividad si no se pagó. Las consecuencias de la falta de pago son los intereses y hasta la multa, pero no se exhibe razonable que ello amerite, por caso, que a un propietario de buena fe que no realizó modificaciones en el bien, se le aplique el revalúo retroactivamente solo por ser moroso. En otras palabras, el hecho del pago no debería modificar la solución, con abstracción del efectivo desembolso de dinero. Lo que quiero enfatizar es que, en los casos reseñados, podría haberse llegado al mismo

resultado por vía de la aplicación de la consolidación de la situación, esto es, de la configuración del hecho imponible, y el consecuente nacimiento de la obligación tributaria, al amparo de una ley anterior, sin necesidad de introducirse en el pantanoso terreno del “pago”. Por ejemplo, en el supuesto del revalúo, no sería admisible hacerle cargar la contribuyente el error y la desidia de la propia Administración, por lo cual la misma solución se impondría sobre la base de la seguridad jurídica<sup>74</sup>. Otro tanto podría decirse del caso de la errónea liquidación de derechos de exportación del sistema María. Por otra parte, la sola circunstancia de haber realizado “un pago” puede, no solo resultar insuficiente, sino introducirnos en el debate de cuándo se produjo la efectiva cancelación de la deuda. A su vez, transcurre un período de tiempo entre la configuración del hecho imponible, que hace nacer la obligación tributaria, y su vencimiento y ello no podría venir en menoscabo de la irretroactividad de la ley fiscal.

Por último, Casás rememora varios fallos en los cuales no se aplicó esta doctrina, ya sea porque se trataba de pagos provisorios, a cuenta, sujetos a reajuste, revisión o el contribuyente no era de buena fe<sup>75</sup>.

## VI.2. Limitación contractual y/o legal

Si el propio Estado establece un beneficio limitado en el tiempo, una franquicia por un período fijado, concede una bonificación o una exención a los contribuyentes que se

<sup>74</sup> Como señala el juez Petracchi en su voto en “Guerrero de Louge”, “*si se admitiera como causa válida el error posible en la tasación practicada por el Fisco después de exigido y satisfecho el tributo, se crearía una situación de verdadera incertidumbre para el contribuyente y una grave perturbación en las transacciones que tuvieran por objeto la fortuna inmobiliaria..., pues con un sistema de ese tipo no sería posible saber nunca al comprar, al vender o al constituir derechos reales si se adeudan o no impuestos de contribución directa*”.

<sup>75</sup> CASAS, ob. cit. P. 781, en los que cita la doctrina de Fallos: 211:389, 218:596; 220:5; 220:23; 224:935; 225:703; 225:719; 228:72; 229:441; 273:351; 276:151; 299:379; 300:792.

<sup>73</sup> Fallos: 310: 1961.

encuentren en una determinada situación o cumplan con ciertos requisitos, lógica consecuencia de ello es que una ley posterior no podría venir a borrar de un plumazo ese beneficio temporal y modificar así esa a limitación que el propio Estado se impuso, ya que perderían todo sentido.

Estas “autolimitaciones” fueron admitidas por la Corte, sobre la base del derecho de propiedad, como freno a pretensiones fiscales basadas en normas posteriores. Pueden reproducirse “los clásicos” que todos conocemos, desde “Swift”<sup>76</sup> en adelante. Aquí, la compañía frigorífica y la comuna de Villa Gobernador Gálvez suscribieron un convenio por el que acordaron el pago de una contribución única por un tiempo determinado, sin embargo, próximo a finalizar el plazo, las nuevas autoridades comunales resolvieron tenerlo por inexistente por adolecer de nulidad absoluta. La Corte sostuvo que el contribuyente que pagó sus contribuciones fiscales *“con arreglo al convenio celebrado oportunamente con las autoridades comunales, tiene derecho a obtener la liberación correspondiente”*.

Otro precedente que no puede dejar de mencionarse en este acápite es el de “Ford Motor”<sup>77</sup> donde, a raíz de la pretensión fiscal de cobrarle el recargo del 5% a la importación cuando la empresa se encontraba acogida a un régimen de promoción instituido por el propio gobierno, el Tribunal señaló que, más allá de que los impuestos no son obligaciones que surgen de los contratos y de la potestad del Estado para derogar normas, *“dicha facultad no es ilimitada y puede ser controvertida ante la Justicia si, al procederse de esa manera, se lesionan derechos de los particulares amparados en un régimen impositivo anterior con fundamento en la necesidad de acordar franquicias por un período limitado a una industria que se consideraba de interés nacional”*.

Otro tanto podría decirse de lo resuelto en Fallos: 296:672 (“Metalmecánica”) donde también existían beneficios impositivos y se reconoció que el incumplimiento por parte del

Estado de las obligaciones asumidas podía hacerlo responsable por los daños y perjuicios irrogados.

Ahora bien, no puede desconocerse que otra fue la interpretación en “Unola”<sup>78</sup>, aunque el Tribunal parece justificar la intervención hacia atrás del Legislador por la existencia de irrazonabilidad. Así, señala que *“[s]i bien la facultad de imponer tributos puede ser objeto de una razonable limitación contractual y legal, el legislador de 1960 entendió que el compromiso asumido por las demandadas en el contrato originario - por el que la empresa estatal asumía el pago de las sumas que las contratistas pudieran adeudar en concepto de tributos - excedía ese marco de razonabilidad y, por ende, motivaba su intervención”*.

Para cerrar este punto, considero necesario mencionar “mis reservas” a esta doctrina de la limitación, en especial, de la llamada “contractual”, por el riesgo que conlleva y dada la indisponibilidad de la obligación tributaria por ambas partes. Como sostuvo la máxima instancia del país en el año 2015, *“el crédito de autos, al provenir del cobro de una renta fiscal es inderogable por voluntad de las partes y ningún acuerdo entre ellas podría dejarla sin efecto, en tanto no es potestad del Fisco ‘liberar’ [desobligar] a un deudor. En este sentido, no puede pasarse por alto que la AFIP carece de facultades para disponer de las rentas públicas”*<sup>79</sup>. Por ello, entiendo que una cosa es un beneficio fiscal temporal, establecido por una ley, que no admitiría ser borrado retroactivamente por una disposición legal posterior, y otra, es el caso las “dispensas” contractuales.

<sup>76</sup> Fallos: 258:208.

<sup>77</sup> Fallos: 283:360

<sup>78</sup> Fallos: 321:2683, donde se discutió a qué parte correspondía abonar el ahorro obligatorio establecido por la ley 23.549 ya que UNOLA pretendía que lo haga YPF por haber firmado un acuerdo en el que ésta había asumido el pago de todas las sumas que las empresas contratistas -entre las que se encontraba - pudieran adeudar en concepto de impuestos, tasas, derechos aduaneros, recargos, contribuciones, cánones, regalías o gravámenes de cualquier índole.

<sup>79</sup> Fallos: 338: 298.

### VI.3. La exigencia de la capacidad contributiva “real, efectiva y actual”<sup>80</sup>

Como refiere Cortes Domínguez, si bien refiriéndose a otro debate, no puede el legislador olvidar los límites materiales a los que está sujeta su labor normativa, esto es, el principio de capacidad contributiva<sup>81</sup>. La capacidad contributiva como indispensable requisito de validez de todo gravamen se constituye en un límite claro a la retroactividad, aunque debo precisar en qué situaciones y con qué particularidades.

La Corte ha admitido que se utilice una capacidad contributiva pretérita, bajo la ficción de su continuidad, en diferentes fallos, entre ellos, el recordado “Horvath”<sup>82</sup> en el que dejó aclarado que ello no significaba “retroactividad”<sup>83</sup>, pero señaló que ello no impedía al contribuyente derribar tal presunción y demostrar que ésta ya no existe. Es decir, aun reconociendo la validez de tomar una capacidad expresada en hechos

pretéritos, consideró que ello no impedía probar en contrario.

¿Qué pasa entonces en aquellas situaciones en las que el tributo recae sobre una capacidad contributiva pretérita que ya no se mantiene en el presente?

En el recordado “Navarro Viola”<sup>84</sup> el Tribunal, al pronunciarse sobre la legitimidad del gravamen de emergencia creado por la ley 22.604, en junio de 1982, sobre “los activos financieros existentes al 31 de diciembre de 1981”, sostuvo que la capacidad contributiva debe ser subsistente, actual y efectiva, sin que valga gravar una exteriorización de riqueza agotada antes de su sanción, sin siquiera establecer una presunción en tal sentido”. La particularidad del caso residía en que la actora había donado las acciones dos meses antes de la sanción de la ley por lo cual, al momento de entrar en vigor la norma, los bienes ya no estaban en el patrimonio del sujeto pasivo.

Como ya mencioné en el primer acápite de este punto, si bien la cuestión, al versar sobre la misma ley, presenta coincidencias con “Insúa”, y en ambos se otorgó razón al particular, los fundamentos de cada solución son distintos.

## VII. Reflexión final

¿Por qué si solo estamos obligados a hacer lo que manda la ley quedaremos “obligados” por una ley que no existía al momento de orientar nuestra conducta? ¿Cómo ajustar el comportamiento hacia algo que no existe? Palabras más, palabras menos, el contenido de estas preguntas fue el puntapié inicial del trabajo, en el que principios como el de reserva de ley, seguridad jurídica, capacidad contributiva, razonabilidad y el derecho de propiedad nos llevaban de entrada a rechazar la retroactividad.

Si la ley debe tener un contenido preciso y determinado que permita conocer qué comportamientos quedan abarcados por ella, ¿qué queda, sino añorar una ley, aun vaga e imprecisa, pero “ley” al menos, cuando nos enfrentamos a supuestos carentes de norma

<sup>80</sup> Si bien no desconozco que es más común la expresión “ausencia de capacidad contributiva a la fecha de creación del tributo”, permítame el lector la digresión de nombrarla así, en recuerdo de Arístides Corti quien, con su pasión y elocuencia características, nos ilustraba a los alumnos de “Teoría General del Derecho Tributario”, allá a finales de los años 90.

<sup>81</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, ob.cit. págs. 460/1.

<sup>82</sup> Fallos: 318:676, en el que se discutió la legitimidad del denominado “ahorro obligatorio”, creado por la ley 23.256 y donde la mayoría del Tribunal, luego de asignarle naturaleza tributaria, señaló que la presunción de capacidad contributiva tomada por el legislador sobre la base de suponer que subsistía en los ejercicios en los que eran aplicables sus disposiciones, podía ser derribada por el contribuyente.

<sup>83</sup> “La circunstancia de que la ley 23.256 tome como base para determinar la prestación debida por el contribuyente su situación impositiva correspondiente al ejercicio anterior a su sanción, no autoriza a sostener que la obligación tributaria se retrotraiga a ese período, ni constituya un gravamen adicional a los pagados en él, pues tal obligación corresponde a los ejercicios en los que debió ser cumplida, y recae sobre una capacidad contributiva cuya subsistencia en ese momento presumió el legislador”.

<sup>84</sup> Fallos: 312:2467, del 19/12/1989.

alguna al momento de los hechos que quedarán alcanzados? ¿Cómo conocer de manera cierta una obligación que no era tal? ¿Cómo tributar con certeza o, en lo que hace a deberes formales, cómo cumplir con lo ordenado *ex tunc*?

Sin embargo, como vimos, la confianza en la ley vigente al momento de verificarse los hechos se ve alterada por diversas razones y, así, la retroactividad se ha “colado” y es una realidad de las leyes en general (a excepción de las penales) y de las tributarias en particular. De allí la importancia de trazar los límites a su convalidación. En lo que hace al derecho tributario sustantivo, coincido en que el acaecimiento del hecho generador sería una buena pauta, tanto para los supuestos en haga nacer la obligación tributaria como aquellos en los que establezca una exención o determinado beneficio. La situación se encontraría consolidada, “consumada”, con abstracción de su efectivo pago.

No obstante esta “expresión de deseos”, dado que la retroactividad fue, muchas veces, establecida por el legislador y convalidada por la jurisprudencia, deberemos pasar cada caso que se presente por el tamiz de sus límites a fin de determinar su validez.

## LA IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY FISCAL

Gabriel Esteban Ludueña

### I. Introducción

Son siempre dificultosas las problemáticas planteadas con la sucesión de las leyes en el tiempo.

Por lo tanto, están justificadas las siguientes preguntas: ¿En qué momento entra en vigor una nueva ley?; ¿Las leyes siempre rigen para el futuro?; Nuestra Constitución Nacional (CN): ¿recepta la irretroactividad de la ley fiscal?; ¿Son válidas las leyes tributarias que se aplican sobre situaciones de hecho pasadas?

Si bien en este trabajo abordaremos las respuestas a dichos interrogantes, me resulta imposible iniciarlo sin traer a colación los afectuosos recuerdos al maestro José Osvaldo Casás, cuya tesis doctoral titulada “Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente, a partir del principio de reserva de ley tributaria”, publicada por la Editorial Ad-Hoc S.R.L., Buenos Aires, 2002 ha agotado el tema.

En este artículo se analizará la posibilidad de que la ley fiscal rija para eventos pasados o para situaciones que han acontecido, cuestión que tiene muchas aristas prácticas, pues el legislador ordinario puede verse tentado de cubrir situaciones de hecho pretéritas a los fines de acrecentar la incidencia del hecho imponible. O dicho legislador, puede verse obligado, a reparar ciertos defectos normativos con el dictado de una nueva ley aclaratoria o una nueva ley ratificatoria.

Sin pretender un enfoque trialista será inevitable en este recorrido mencionar las disposiciones de nuestra Constitución Nacional, del Código Civil y Comercial Unificado, de lo que ha dicho la doctrina y lo que ha resuelto nuestra CSJN, inclusive en los últimos años. Particularmente interesante será comentar la evolución jurisprudencial pues traeremos a colación precedentes del año 1887 (“Gremio Abastecedores”<sup>1</sup>) y del año 2023 “Gut Metal”<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> CSJN Fallos 31:82, de fecha 29/1/1887.

<sup>2</sup> En el caso “GUT Metal” la CSJN en fecha 10 de octubre de 2023 dejó firme por art. 280 del CPCCN

Previo a la etapa final expondremos la problemática que plantean las leyes aclaratorias y las ratificadorias de una normativa anterior pues pueden ser descalificadas por retroactivas.

Por último, volcaré mis reflexiones finales a modo de cierre.

### II. La reserva de ley como principio constitucional

Mucho se ha escrito de esta garantía del contribuyente y de su fundamento.

Según Horacio A. García Belsunce, este principio, por el cual solamente la ley puede crear, modificar, o eximir un tributo “*encuentra su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae a favor del Estado algo del patrimonio de los particulares y en el Estado de Derecho, ello no es legítimo si no se obtienen por decisión de los órganos que en las formas republicanas de gobierno representan la soberanía popular*”<sup>3</sup>.

En el mismo sentido, el eximio tributarista Dino Jarach puntualiza que: “*La base histórico-constitucional del principio es que los tributos representan invasiones del poder público en las riquezas particulares y, en un Estado de Derecho estas invasiones deben hacerse únicamente a través del instrumento legal, o sea, de la ley; el Estado no puede penetrar a su arbitrio en los patrimonios particulares, para sacar de ellos una tajada a su placer*”<sup>4</sup>.

---

la doctrina de la Cámara (CNCAD Sala V) de fecha 05 de mayo de 2022 que había aplicado la doctrina “Camaronera Patagónica”.

<sup>3</sup> GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. “Las garantías constitucionales del contribuyente”, en *Temas de Derecho Tributario*, ps, 75 y ss., Abeledo -Perrot, Buenos Aires, 1982

<sup>4</sup> JARACH, Dino *Curso superior de Derecho tributario*, 2ª ed., Capítulo III: “Límites constitucionales al ejercicio del poder fiscal” ps.

El profesor Ramón Valdés Costa expresa: “De nada valdría el principio de la legalidad si las obligaciones establecidas por ley pudieran ser suprimidas por acto administrativo. Estas supresiones significarían una modificación de aquélla, es dogma jurídico que una ley sólo puede ser modificada por otra ley o por una norma de mayor jerarquía, y nunca por acto administrativo”<sup>5</sup>.

El prestigioso constitucionalista Joaquín V. González se refiere al tema afirmando que: “...el más importante de los caracteres de este poder de imposición, es el ser exclusivo del poder legislativo como representante más inmediato de la soberanía del pueblo”<sup>6</sup>.

Por su parte, en sentido concordante con los conceptos antes referidos se pronuncia el académico Héctor B. Villegas<sup>7</sup>.

Del mismo modo, Rodolfo R. Spisso<sup>8</sup> recalca que: “El principio de legalidad encuentra su fundamento en la necesidad de garantizar el derecho de propiedad, que tan enfáticamente reconoce la Constitución, en su artículo 17”.

Ruben Asorey se pronuncia de una forma similar<sup>9</sup>.

De todo lo expuesto hasta ahora, se colige la importancia y trascendencia de este principio,

que funciona como la garantía más elemental para el contribuyente.

En cuanto a la recepción normativa constitucional señalamos que se encuentra consagrado en los arts. 4º, 9º, 17º, 19, 52º, 75º inc. 1 y 2 de la CN y refieren a modo conceptual que el órgano legislativo es el que tiene a su cargo de manera exclusiva y excluyente la creación y modificación de los tributos.

Consecuentemente, rigen sobre el PEN las prohibiciones emanadas de la última reforma constitucional ubicadas en el art. 99º inc. 3 y en el art. 76º de la CN.

Es ilustrador, respecto del art. 76 de la CN, lo expuesto por el Dr. José O. Casás<sup>10</sup>: “...la reforma constitucional... ha confirmado su adscripción a un modelo de reserva de ley, ortodoxo, rígido o absoluto...”. Luego, el maestro afirma que el art. 76 podría ser una atenuación del principio admitiendo que son posibles: “...habilitaciones legislativas específicas con vigencia pro tempore y exclusivamente en lo referente al elemento cuantitativo del tributo...dentro de estrictas bandas mínimas y máximas tasadas por el Congreso...”<sup>11</sup>.

Lo expuesto hasta aquí, denota que el art. 76 de la CN, no permite la delegación en el PEN de la facultad de establecer tributos o de definir los elementos estructurantes del hecho imponible<sup>12</sup>, dejando a salvo el criterio del Dr. Casás, en el particular supuesto que se refiera al aspecto cuantitativo y dentro de las bandas

101 y ss., en particular p. 102, Cima, Buenos Aires, 1968

<sup>5</sup> VALDÉS COSTA, Ramon “Instituciones de Derecho Tributario”, Capítulo IV, ps. 154 y ss.

<sup>6</sup> GONZÁLEZ, Joaquín V, *Manual de la Constitución Argentina*, Novena Ed, Buenos Aires, p. 439.

<sup>7</sup> VILLEGAS, Héctor B, *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*, 6º ed., Capítulo VIII: “Derecho constitucional tributario” ps. 190 y ss., Depalma, Buenos Aires, 1997

<sup>8</sup> SPISSO, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*, Capítulo X: “Principio de legalidad,” ps. 190 y ss., en particular p. 193, Depalma, Buenos Aires, 1991

<sup>9</sup> ASOREY Rubén, señala “...el núcleo del fundamento del principio de legalidad reside en la necesaria protección del patrimonio de los ciudadanos, dado que la imposición de los tributos implica una exacción económica, razón por la cual es necesario establecer claras garantías jurídicas para la transferencia de riquezas de los particulares al Estado” (“Legalidad, certeza e irretroactividad fiscal”, en LL, t. 1988-D, ps. 902 y ss., en particular p. 902).

<sup>10</sup> CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, publicado por la Editorial Ad-Hoc S.R.L., Buenos Aires, 2002, pág.496.

<sup>11</sup> CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, ob. cit., pág.498.

<sup>12</sup> Más aún, sostener que el art. 76 de la CN incorporado por la reforma de la CN en 1994, permite al Congreso delegar la facultad para crear o modificar tributos en situaciones de emergencia significa contradecir o modificar, aunque sea indirectamente, los arts. 4º, 9º y 17º de la CN, que, al estar estos ubicados en la Primera parte (Cap. I) de la CN no pudieron ser modificados por la Convención Constituyente de 1994 bajo pena de nulidad al prohibir la ley de necesidad de la reforma constitucional – ley 24.430 – alterar los arts. 1 al 35 de la CN histórica

mínimas y máximas tasadas por el congreso. El maestro, enfatizaba que este principio, al tener jerarquía constitucional, funciona como norma sobre normación y recibe la pertinente denominación de “Reserva de ley”, al preservar – o reservar – la regulación de los aspectos sustanciales de la materia tributaria al ámbito de la ley.

De esta manera, se excluyen los poderes Ejecutivos y Judicial del ámbito de la potestad tributaria normativa, tanto para crear o modificar tributos, como para crear o modificar regímenes promocionales o exenciones tributarias.

Para finalizar el análisis doctrinal, Villegas<sup>13</sup> sostiene que: *“Conforme nuestra realidad constitucional, en la Argentina la ley debe contener por lo menos los elementos básicos y estructurantes del tributo, que son: 1) configuración del hecho imponible; 2) la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado; 3) la determinación del sujeto pasivo; 4) los elementos necesarios para la fijación del quantum, es decir, base imponible y alícuota, y 5) las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible”*.

En cuando a la jurisprudencia, la propia Corte ha entendido que, *“...en orden a la invariable jurisprudencia del tribunal, resulta inaceptable la tesis sostenida por el fisco nacional, en cuanto pretender limitar la exclusiva competencia que la Constitución Nacional asigna al Congreso en materia tributaria, en lo referente al establecimiento de nuevos impuestos, ya en tal interpretación llevaría a la absurda consecuencia de suponer que, una vez establecido un tributo por el Congreso de la Nación, los elementos sustanciales de aquel definidos por la ley podrían ser alterados a su arbitrio por otro de los poderes del Estado, con lo que se desvirtuaría la raíz histórica de la mencionada garantía constitucional y se la vaciaría de buena parte de su contenido”*<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> VILLEGAS, Héctor B, *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*, 8º ed., Capítulo IX: “Derecho constitucional tributario” ps. 256., Astrea, Buenos Aires, 2002.

<sup>14</sup> CSJN, 27/12/96, “La Bellaca”, “D.T.”, XIV-194; Impuestos”, LV-B-1722, con motivo de la

En sentido concordante ha resuelto que: *“Ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del estado investido de tales atribuciones -arts. 4, 17, 44 y 67 de la Const. Nacional - (Fallos 248:482)”*<sup>15</sup>.

Finalizando este apartado podemos afirmar que para nuestra CN el principio de reserva de ley es una garantía fundamental.

En relación a ello, vamos a analizar a continuación si la ley tributaria puede incidir sobre situaciones de hecho pasadas o acontecidas, pues podría verse afectada la garantía comentada.

### III. La irretroactividad de la ley fiscal como corolario de la reserva de ley

La sucesión de las leyes en el tiempo, no es una dificultad propia del derecho tributario, sino de todas las ramas jurídicas.

Como criterio general de interpretación y de aplicación de la ley, es pertinente que la norma especial prevalezca sobre la general y que la norma posterior prevalezca sobre la anterior.

La derogación, como técnica legislativa puede resultar en forma expresa o de manera implícita. En estos supuestos se puede presentar un conflicto ya que, si la derogación es implícita, no será sencillo determinar si continúa rigiendo la anterior o si es de aplicación la última dictada; y si es expresa, no será fácil establecer las consecuencias de las relaciones jurídicas ya reguladas con anterioridad, a diferencia de las nuevas que se constituyan en adelante.

Vimos como la CN receptó la garantía de reserva de ley en varios artículos, pero

---

declaración de inconstitucionalidad del art. 34 del decreto 435/90, que se había fijado en el 3% la alícuota del impuesto sobre los capitales. Del mismo modo ha dicho que la facultad atribuida al Congreso de crear impuestos constituye uno de los rasgos esenciales del régimen representativo y republicano de gobierno y que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice es un despojo que viola el derecho de propiedad (Fallos: 184:542).

<sup>15</sup> CSJN, “Eves Argentina S.A.” 14/10/1993.

expresamente y de manera literal no ha dicho nada respecto de la irretroactividad de la ley fiscal.

Por lo tanto, es momento de preguntarse: si la irretroactividad de la ley fiscal tiene jerarquía constitucional implícita en nuestro país.

Antes de contestar este interrogante me permito hacer una comparativa atinente. Siempre hemos destacado las semejanzas entre el derecho tributario, que tutela la propiedad y, el derecho penal, que tutela la libertad pues ambos regulan derechos importantísimos de los ciudadanos. Sin embargo, en materia penal, a diferencia del derecho tributario, el principio de irretroactividad de la ley está consagrado expresamente en la CN. De esta manera, el artículo 18 de la Carta Magna señala que nadie puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso (“nullum crimen, nulla poena sine praevia lege”). Además, en materia represiva la ley penal puede ser retroactiva solo si es más benigna.

Esta afirmación que puede resultar muy clara y lógica ha sufrido idas y vueltas en materia penal tributaria. Como breve referencia cabe señalar que el principio de retroactividad de la ley penal más benigna solo tenía jerarquía legal, pues esta receptado en el Código Penal (art. 2 CP), pero pasó a tener jerarquía convencional a partir de 1994, por imperio del actual artículo 75, inciso 22, de la CN, que le otorga a ciertos tratados internacionales sobre derechos humanos jerarquía constitucional<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> Concretamente, se prevé esta jerarquización por efecto del contenido del artículo 9 del Pacto de San José de Costa Rica y el artículo 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos que señalan que “...si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello”. Asimismo, estos tratados otorgan una pauta interpretativa en sentido amplio de las garantías receptadas, pues contienen disposiciones que prohíben a los Estados formular interpretaciones que signifiquen un menoscabo a los derechos reconocidos, so pretexto de que el Tratado lo reconoce en un menor grado.

Por lo tanto, el principio en materia penal tiene jerarquía convencional y la Argentina podría ser demandada ante la Corte Interamericana si no lo cumple.

Las dificultades interpretativas se sucedieron a partir de la adopción de la ley penal tributaria de umbrales monetarios que una vez elevados de manera nominal se discutía la aplicación de la garantía.

Dejamos de lado la materia penal tributaria<sup>17</sup> y volvemos a la ley fiscal.

Dijimos que en la CN no está receptado expresamente la irretroactividad de la ley fiscal.

Tampoco, tenemos en la ley de procedimiento tributario 11683, una norma respecto de la vigencia de las leyes fiscales.

Por lo tanto, ante tal ausencia, equiparamos la materia fiscal al resto de las ramas jurídicas del derecho argentino.

A poco de buscar nos encontramos con que el principio de que las leyes rigen para el futuro surge del Código Civil y Comercial de la Nación (CCyCN)<sup>18</sup>, que establece la irretroactividad de la ley salvo que expresamente se le asigne ese sentido y en ningún caso, dicho efecto, puede alterar derechos amparados por garantías constitucionales. El art. 5 del CCyCN señala que las leyes rigen después del octavo día de su publicación oficial, o desde el día que ellas determinen. Y el art. 7 de dicho cuerpo señala que la eficacia temporal es a partir de su vigencia y que las leyes se aplican a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. Las leyes no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, excepto disposición en contrario. La retroactividad establecida por la ley no puede

---

<sup>17</sup> Para el lector interesado les comparto dos trabajos de mi autoría titulados “El Fallo Vidal y la ley penal tributaria más benigna. Enfoque trialista y un aporte para la reforma” publicado en *Suplemento de Derecho Empresarial elDial DC2FBD* en fecha 21/04/2022 y el otro “El fallo Caravetta y la Ley Penal más benigna en el Código Aduanero” Publicado en *Rubinzal Online* 12/06/23 Cita: 209/2023.

<sup>18</sup> Disposición similar se encontraba en el Código Civil de Vélez Sarsfield.

afectar derechos amparados por garantías constitucionales.

Efectuada esta introducción necesaria, ha llegado el momento de responder si es posible la retroactividad de la ley fiscal en el derecho tributario.

Le pedimos al lector que no se desanime pues resulta imposible responder por sí o por no. Ello por la naturaleza del aspecto temporal del hecho imponible (periódico, instantáneo) y por lo casuístico que resultan los conflictos en el derecho tributario. En materia penal, es más fácil vislumbrar cuando se ha cometido el hecho punible<sup>19</sup>, para aplicarle la consecuencia jurídica sancionatoria.

En materia tributaria ello resulta sencillo ante el acaecimiento de los hechos imponibles instantáneos, (por ejemplo, el caso del impuesto de sellos, bienes personales, o los propios derechos de exportación o importación), pero se dificulta cuando surgen hechos imponibles periódicos (por ejemplo, en el caso del impuesto a las ganancias argentino, que se devenga durante todo el año calendario o de ejercicio comercial). Se ha establecido con carácter general, que, en el primer supuesto, la retroactividad fiscal es propia y esta situación sería inconstitucional y en el segundo caso, al ser la retroactividad impropia, ello estaría permitido.

Sin embargo, y más allá de esta distinción lo determinante, al momento de impugnar una ley fiscal que pretende ser retroactiva es la afectación de un derecho de raigambre constitucional. Aquí viene el segundo inconveniente que le trasladamos al lector que deberá cotejar la doctrina, jurisprudencia ante un futuro caso en concreto que plantee retroactividad para agravar su situación fiscal.

Como guía ineludible de análisis la propia letra del CCyCN señala que la retroactividad no puede alterar un derecho constitucional.

De manera palpable, la contribuyente tendrá facilitada su actividad probatoria ante un supuesto de retroactividad propia. Pero, no podemos descartar, la vulneración del derecho de propiedad frente a un supuesto de retroactividad impropia.

<sup>19</sup> En los supuestos de delitos continuados es más complejo.

Al respecto concordamos con el profesor Gustavo Naveira de Casanova quien señala “...no puede decirse en forma rotunda que siempre un caso de retroactividad propia será observable pero uno impropia no. Ni que un caso donde no hay ninguna retroactividad es siempre admisible<sup>20</sup>”.

Es momento de referir que para el profesor Casás la irretroactividad de la ley tributaria se fundamenta en “un vasto plexo de principios y garantías constitucionales (capacidad contributiva, razonabilidad, interdicción de la arbitrariedad, previsibilidad de la acción estatal, lealtad informativa del Estado propia de la forma republicana de gobierno, protección de la confianza legítima, certeza y seguridad jurídica) al que hay que sumar en un lugar preeminente el principio de reserva de ley tributaria<sup>21</sup>”.

Sin embargo, destaca Casás<sup>22</sup> como doctrina de la CSJN, que nuestro máximo tribunal ha sentado la regla de la admisión de la retroactividad de la ley fiscal, salvo en algunos supuestos.

Concretamente, el maestro refiere a lo resuelto por mayoría en la causa “El gremio de abastecedores de la ciudad de Tucumán, contra la Municipalidad de Tucumán, por devolución de impuesto de consumo;” Fallos 31:82, de fecha 29/1/1887 en el cual se avaló la retroactividad. Aquí admitamos que la postura que entendemos adecuada fue el voto en minoría del ministro Frías que señaló que la ley que aprobó una disposición nula por falta de poder de la municipalidad para dictarla es repugnante a la constitución dado que mandó a cobrar un impuesto cuando no había ley atacando derechos adquiridos en virtud de la Constitución y de los principios que ella

<sup>20</sup> NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo, *Tratado de Tributación* Ed. Astrea, Año 2003, Tomo I, Vol. I, Cap. VII, pág. 702. Recomendamos al lector, que quiera profundizar en este tema, el agudo trabajo sobre la “aplicación de las normas tributarias en el tiempo” del profesor Gustavo Naveira de Casanova, op. Cit. páginas 627-703.

<sup>21</sup> CASÁS, José Osvaldo, “Principios jurídicos de la tributación” en la obra *Tratado de Tributación* Ed. Astrea, Año 2003, Tomo I, Vol. I, Cap. IV, pág. 404.

<sup>22</sup> CASÁS, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, Op. Cit. Pág.773.

reconoce al darle a aquella efecto retroactivo. Seguidamente, expone Casás<sup>23</sup>: “...también la Corte convalidó la aplicación retroactiva de otros tributos, sus prórrogas o modificaciones, pudiendo señalarse a modo de ejemplo: los derechos de exportación (Fallos 145:180;157:300;278:108) los impuesto internos al consumo (Fallos 169:309);la sobretasa a los impuestos internos (Fallos 177:448); el adicional impositivo incorporado a la ley de presupuesto (Fallos 183:314); un gravamen provincial a la cancelación de hipotecas (Fallos 185:165);el sellado de actuación ante la justicia del trabajo (Fallos 252:219); el impuesto a los réditos (Fallos 218:596; 254:337; 291:290) y el impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes (Fallos 278:51; 303:1835)”.

Ahora bien, esta regla de admisión de la retroactividad, tuvo excepciones en casos en los cuales se dio preeminencia al efecto liberatorio del pago, a la capacidad contributiva y al régimen de promoción industrial.

Asimismo, en los últimos quince años se han dictado otros precedentes “YPF”; “Camaronera Patagónica”; “GUT Metal” a partir de los cuales entendemos que la regla debe ser revisada.

Es momento de comentar estos precedentes pues marcan un límite a la retroactividad y señalan a mi criterio un nuevo rumbo jurisprudencial.

### III.1. Capacidad Contributiva como límite a la retroactividad.

Por un lado, todos los ciudadanos estamos obligados a contribuir con el pago de los impuestos. Sin embargo, sería injusto o inequitativo que todos los habitantes de la Nación contribuyan de igual manera. Por lo tanto, es deseable que todos paguen los

impuestos según su aptitud económica<sup>24</sup> o capacidad contributiva.

Concordamos con lo dicho por Spisso cuando afirma: “No existe capacidad de concurrir a los gastos públicos si solo se tiene lo necesario para las exigencias individuales mínimas, ni cuando no se satisfaga el imperativo constitucional de posibilitar una vida digna”<sup>25</sup>.

En los tributos con finalidad recaudatoria el principio de capacidad contributiva está relacionado con la igualdad. Serán válidas las categorías que tengan en cuenta la capacidad contributiva.

A partir de lo dicho, la verdadera capacidad contributiva, es la riqueza que posee un sujeto, una vez que ha costeado sus necesidades humanas esenciales.

La capacidad contributiva debe ser evaluada por el legislador al momento de crear un hecho imponible. El Dr. Alberto Tarsitano, en este sentido, sostiene que: “En mi opinión el principio de capacidad contributiva, al igual que el resto de los principios constitucionales, tiene plena vigencia respecto de todos los tributos”, reafirmando más adelante esa opinión al señalar con meridiana claridad que: “La capacidad contributiva sería, pues, el primer requisito que legitima el cobro de todos los tributos, y no solamente de los impuestos”<sup>26</sup>.

<sup>24</sup> El término “aptitud económica” alude a las diversas manifestaciones de riqueza –patrimonio, renta, consumo- que puede tener una persona, a partir de las cuales se le puede exigir válidamente una contribución para solventar los gastos del Estado.

<sup>25</sup> SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario* ob. cit. pág. 354.

<sup>26</sup> TARSITANO, Alberto, “El Principio constitucional de capacidad contributiva”, en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Homenaje a Luqui, Coord. H. García Belsunce, Depalma, 1994, pág. 334. Respeto a los precedentes jurisprudenciales, la posibilidad de que al establecerse el monto de la tasa se tenga en consideración la capacidad contributiva del sujeto pasivo, ha sido establecida por la Corte Suprema de la Nación en la famosa causa “Banco de la Nación c/ Municipalidad de San Rafael” Fallos 234:663, sentencia del 16 de mayo de 1956, LL 83-348. En el mismo sentido el mismo Tribunal se expresó en la causa “Coplinco SA c/

<sup>23</sup> CASÁS, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, Op. Cit. Pág.777

Dicho límite, en la creación de la ley tributaria sustantiva surge, de la asignación de jerarquía constitucional que tiene el postulado. Respecto de esta última cuestión, ha dicho la mayoría de la doctrina (Dino Jarach<sup>27</sup>, Enrique Bulit Goñi<sup>28</sup>, Arístides Corti<sup>29</sup>, Rodolfo Spisso<sup>30</sup>, José Casas<sup>31</sup> y Marcos García Etchegoyen<sup>32</sup>, entre otros) que este principio tiene jerarquía constitucional implícita a partir de los arts. (4, 14, 16, 17, 28 y 33) y de los tratados internacionales sobre derechos humanos elevados a igual rango a partir de la última reforma constitucional del año 1994 y de lo dispuesto en el art. 75 inc. 22. En otro sentido, niega jerarquía constitucional a dicho principio, Carlos M Giuliani Fonrouge<sup>33</sup>.

Hasta aquí concluimos que no hay impuesto válido sino existe capacidad contributiva.

En este sentido destacamos los precedentes "Hermitage" Fallos 333:993 del 15/06/2010 y "Diario Perfil" Fallos 337:62 del 11/02/2014.

Y esta capacidad contributiva tiene que estar presente no solamente al momento de creación de la ley sino también al momento de la vigencia del tributo. De allí, que sea un límite a la retroactividad fiscal y por lo tanto es indispensable que la garantía opere plenamente en la esfera judicial, de modo de tutelar a los contribuyentes, en el caso de que

al momento de la aplicación del tributo la capacidad contributiva este ausente o haya desaparecido.

En relación a lo expuesto cabe citar el caso "Navarro Viola de Herrera Vegas"<sup>34</sup> donde la CSJN confirmó lo decidido por la Cámara de Apelaciones, respecto de la inconstitucionalidad de la ley 22.604 publicada el 9 de junio de 1982, que estableció un impuesto de emergencia que debía aplicarse en todo el territorio de la Nación, por única vez, sobre los activos financieros existentes al 31 de diciembre de 1981. En el caso, dichos activos no se encontraban en el patrimonio de la contribuyente al momento de entrada en vigencia de dicha ley. De esta manera, el máximo tribunal sostuvo: "*De acuerdo con los hechos que el aquo dio por probados, la actora poseía al 31 de diciembre de 1981 acciones de Sucesores S.A. y de Cautela S.A., parte de las cuales donó a la Fundación Navarro Viola el 5 de abril de 1982...*" "...*...En tales condiciones no cabe sino concluir que la afectación del derecho de propiedad resulta palmaria cuando la ley toma como hecho imponible una exteriorización de riqueza agotada antes de su sanción, sin que se invoque, siquiera, la presunción de que los efectos económicos de aquella manifestación permanecen, a tal fecha, en la esfera patrimonial del sujeto obligado...*".

### III.2. El efecto liberatorio del pago como límite a la retroactividad.

La retroactividad no puede afectar un derecho adquirido y por lo tanto, la ley fiscal no puede ser retroactiva y vulnerar el efecto liberatorio del pago.

La CSJN se refirió a ello en el fallo "Insua"<sup>35</sup>. En este precedente el contribuyente había pagado un impuesto al patrimonio neto al 31/12/1981 y ciertos activos financieros estaban exentos (L 21282). Luego se dictó una ley posterior 22604 publicada en el boletín oficial el 09/06/1982 gravando esos mismos activos que no habían tributado pero en realidad formaban parte de una obligación

Municipalidad de Lanús", sentencia del 6-11-73, ED 55-611. También cabe citar los Fallos 277:218 y ED 55-611.

<sup>27</sup> JARACH, Dino, "En torno al principio de la capacidad contributiva en la economía financiera y en el derecho tributario". *Rev. La información*, LVI-875.

<sup>28</sup> BULIT GOÑI, Enrique, "Las leyes tributarias retroactivas son inconstitucionales: capacidad contributiva, legalidad, equidad y razonabilidad". *Rev. La información*, LIX-907 y siguientes.

<sup>29</sup> CORTI, Arístides "Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino", *Impuestos*, L-B-1689.

<sup>30</sup> SPISSO, Rodolfo *Derecho Constitucional Tributario* ob. cit. pág. 392

<sup>31</sup> CASÁS, *Tratado de Tributación*, ob cit. pág. 320 y en *Presión Fiscal e inconstitucionalidad*. Ed. Depalma. Año 1992. Págs. 105 y 174 y ss..

<sup>32</sup> GARCIA ETCHGOYEN, Marcos, *El principio de capacidad contributiva*, ed. Abaco de Rodolfo Depalma. Año 2004. Pág. 206 y ss.

<sup>33</sup> GIULIANI FONROUGE, *Carlos M Derecho Financiero*, Ed. La Ley. Año 2004. Págs. 291-301.

<sup>34</sup> Fallos: 312:2467.

<sup>35</sup> Fallos: 310: 1961 de fecha 01/10/1987.

tributaria pasada. Lo cierto es que la CSJN declaró que esos bienes exentos bajo una ley anterior y respecto de los cuales el contribuyente pagó generaron un derecho de liberación que no puede ser revisado. A lo largo del dictamen del procurador Casás se esbozan los distintos argumentos por los cuales la retroactividad es inconstitucional y desde ya recomendamos su lectura.

El precedente “Moiso”<sup>36</sup> es el otro fallo de lectura ineludible en este tema, pero que resultó adverso para el contribuyente pues no había abonado el tributo.

### III.3. El régimen promocional como límite a la retroactividad.

En relación al poder de eximir se distinguen algunos conceptos como inmunidad, exención y no sujeción. Por otro lado, no es lo mismo gozar de una exención fiscal que haber adherido a un régimen de promoción industrial.

Horacio García Belsunce<sup>37</sup> ha señalado que *“cuando el Estado conviene con un particular regímenes de promoción industrial -liberaciones de impuestos por un tiempo determinado, totales o parciales-, se opera una suerte de contrato entre dicho sujeto y el Estado, del cual surge un derecho adquirido a favor del particular, para que le sea respetada la situación tributaria que constituyó un presupuesto de aquel contrato que se*

*perfecciono cuando al administrado se lo tuvo como acogido al régimen de promoción mediante un decreto”.*

Estamos en condiciones de mencionar como otro límite a la retroactividad en materia tributaria a los casos en que exista un régimen promocional.

Y así lo ha entendido la CSJN en autos “Ford Motor Argentina c Dirección General de Aduanas” del 15 de septiembre de 1972. En este precedente se dijo: *“...que no puede disentirse con la facultad del Estado de derogar una norma anterior por otra posterior de igual jerarquía, sin que el uso de tal facultad constituya ninguna cuestión constitucional. Del mismo modo, debe admitirse que los tributos no son obligaciones que emergen de los contratos”; “...Sin embargo, es menester reconocer que esta última facultad del Estado no es ilimitada y que puede ser controvertida judicialmente si, al procederse de esa manera, se lesionan los derechos de los particulares amparados en un régimen impositivo anterior con fundamento en la necesidad de acordar franquicias por un periodo limitado a una industria que se consideraba de interés nacional”.*

La otra causa relacionada con este tema y quizás las más contundente es el fallo: “Fiat Concord SAIC v. Administración Nacional de Aduanas”<sup>38</sup> de fecha 25 de Junio de 1985 en el cual se hizo lugar a la repetición intentada, y se expresó lo siguiente: *“...al haber establecido el decreto 3642/65 un plan a regir durante los años 1966, 1967 y 1968, el poder ejecutivo no podía modificarlo a posteriori si con el incremento del 5% en los recargos de importación dispuestos por el decreto 10.683/65 agravaba la situación financiera de las empresas que se hallaban protegidas por el régimen de promoción en las condiciones previstas por los arts. 4° y 5° del decreto 3642/65, máxime que la ley 16.690, que dio origen al decreto 10.683, no autorizaba la creación del adicional instituido por este”.*

Otro precedente muy conocido es “S.A. Metalmecánica, C.I. v Nación Argentina” del 23 de diciembre de 1976.

<sup>36</sup>Aquí el contribuyente no había pagado el tributo y ello selló su suerte adversa. Se trata de un fallo de CSJN de fecha 24/11/1981 y se desprende como doctrina de la CSJN que nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de leyes o reglamentaciones ni a la inalterabilidad de los gravámenes creados o regidos por ellas. A mayor abundamiento señaló que sólo cuando el contribuyente ha oblado el impuesto de conformidad con la ley en vigencia al momento en que realizó el pago, queda éste por efecto de su fuerza liberatoria, al amparo de aquella garantía, que se vería afectada si se pretendiese aplicar una nueva ley que estableciera un aumento para el período ya cancelado (Fallos: t. 267, p. 247; t. 278, p. 108 -Rev. La Ley, t. 126, p. 582; t. 144, p. 593, fallo 27.515-S-).

<sup>37</sup> GARCIA BELSUNCE, Horacio, “La retroactividad de las leyes tributarias” en *Garantías constitucionales*, Ed. Desalma, Año 1984 p. 175.

<sup>38</sup> Causa “Fiat Concord SAIC c/ Administración General de Aduanas”, Fallos, 307:993.

### III.4. Seguridad Jurídica y Certeza como límite a la retroactividad.

Antes de desarrollar de manera más ilustrativa, las implicancias o los corolarios de este principio, cabe formularnos estas preguntas: ¿está tutelado a nivel constitucional el derecho a la seguridad jurídica? ¿Tienen los contribuyentes derecho a la certeza del ordenamiento jurídico?

Para esbozar un concepto, se entiende por seguridad jurídica o certeza, en el plano del derecho tributario, al deber que tiene el Estado –P. Ejecutivo P. Legislativo, P. Judicial-, ya sea en el momento de crear la norma y en la etapa de aplicación de esta, de sujetarse a los principios constitucionales de la tributación y al cumplimiento de la ley, respectivamente.

Ya en el año 1776, Adam Smith entendía, que el sistema tributario tenía que basarse en la certidumbre, en la comodidad de pago y en la economía de la recaudación. En virtud de la *certidumbre* sostuvo: "*El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso*"<sup>39</sup>.

El contribuyente debe saber a qué atenerse y no debe haber duda del alcance del hecho imponible. En materia tributaria y en materia penal rige la máxima taxatividad, para que no queden dudas de lo grabado o de lo que está reprimido.

Todo ello, pues no hay negocio económico con fin de lucro que no tenga un componente impositivo.

Si una persona humana o jurídica va a realizar una inversión sería deseable que cuente con la certeza de cuáles serían sus costos tributarios.

Por lo expuesto, resulta inconveniente e inadecuado la utilización por parte del legislador de la frase "queda derogada toda otra norma que se oponga a lo aquí establecido", pues este sujeto, por comodidad o por otro motivo, traslada su importantísima

función al intérprete, quien en muchas situaciones concretas debe realizar una tarea exhaustiva, en claro detrimento del principio de seguridad jurídica.

Por otro lado, sabemos que nadie tiene un derecho a que el ordenamiento jurídico se mantenga inalterable, algo que ha repetido la CSJN en numerables precedentes.

Si bien en la parte dogmática de la CN no hallamos de forma explícita el principio de Certeza, no podemos negar su existencia ya que surgiría de manera implícita de la interpretación de los arts. 33, 1 y 28 de la Carta Magna<sup>40</sup>.

Cabe resaltar que a partir de la reforma de 1994, a través del art. 75 inc. 22, tienen jerarquía constitucional diversos tratados de derechos humanos<sup>41</sup>, que aluden al derecho a la seguridad jurídica, si bien, estos acuerdos, no derogan artículo alguno de la primera parte de esta constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías reconocidos por esta.

<sup>40</sup> Artículo 33 CN: "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". Artículo 1 CN: "La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, según la establece la presente Constitución". Artículo 28 CN: "Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio".

<sup>41</sup> Entre ellos cabe citar el art. 3 de la Declaración Universal de Derechos Humanos que dice: "Todo individuo tiene derecho a la vida, a la libertad y a la seguridad de su persona; también cabe referirse al art. 5 inc. b de la Convención Internacional sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación Racial que establece la obligación de los estados de garantizar entre otros, " El derecho a la seguridad personal y a la protección del estado contra todo acto de violencia o atentado contra la integridad personal cometido por funcionarios públicos o por cualquier individuo, grupo o institución...Las prescripciones antecedentes deben enlazarse con otras múltiples, referidas a derechos específicos y a garantías para su tutela, que se conjugan, igualmente, para hacer plenamente efectiva la seguridad, en su dimensión de seguridad jurídica".

<sup>39</sup> CASÁS José O., *Tratado de Tributación*, ed. astrea, año 2003, Tomo I, Vol I, pág. 363, evocando a Adam Smith (Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones).

Respecto del constitucionalismo local, son elogiadas algunas cartas magnas provinciales, que sostienen que el sistema tributario debe basarse en el principio de Certeza, como la de Córdoba (art. 71), la de Chaco (art.59), la de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur (art. 68), y la de la Ciudad de Bs. As. (art. 51).

Afortunadamente, nuestra CSJN, ha establecido que el principio de Seguridad Jurídica tiene jerarquía constitucional. Así lo ha manifestado en el caso "Jawets, Alberto s/ Apelación Resolución de la Caja de Retiros, Jubilaciones y Pensiones de la Policía Federal"<sup>42</sup> considerando 9: "...la sentencia apelada...afecta la garantía constitucional de la propiedad que asiste al beneficiario, por lo que debe ser dejada sin efecto, máxime cuando- además- su aceptación representaría un desconocimiento ostensible de las exigencias de la seguridad jurídica, que tienen jerarquía constitucional según esta corte lo ha resuelto con énfasis y reiteración (Fallos: 243; 465 y sus citas; 251:78).

Estamos convencidos, que el principio de certeza, se relaciona íntimamente con el principio de reserva de ley, ya que el legislador ordinario tiene el deber de describir en forma clara el hecho imponible en el aspecto subjetivo y en sus cuatro aspectos objetivos -material, espacial, temporal y cuantitativo- y también, debe contemplar de la misma manera, las exenciones que remuevan la obligación de pago.

En relación a lo expuesto, cabe citar un precedente de la Corte<sup>43</sup>, en el que se destaca la necesidad de claridad en la delimitación del hecho generador de la obligación tributaria. En este caso se prohibió la interpretación analógica que ampliaba los alcances del hecho imponible frente al valor agregado, de esta manera: "que la interpretación expuesta en los considerandos precedentes se corresponde de manera adecuada con la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente

*ajustar la conducta fiscal en materia tributaria*".

También, en honor a la máxima taxatividad, se rechazó la analogía como método interpretativo en el caso "Fleischmann Argentina Inc" Fallos 312:912 de fecha 13 de junio de 1989 que comentaremos más abajo pues se pretendió aplicar una ley ratificatoria.

Por otro lado, la reforma a la ley de procedimiento fiscal 11683 por la ley 27430 incorporó en el artículo 1 de la primera que no se admitirá la analogía para ampliar el alcance del hecho imponible, de las exenciones o de los ilícitos tributarios.

A mayor abundamiento, señala el Dr. Casás, ciertas cuestiones que se oponen a la vigencia de la seguridad jurídica, de esta manera: "Las fuentes generadoras de derecho, de rango infralegal, por la facilidad en su trámite de emisión, la proliferación consiguiente de disposiciones, y la correlativa inestabilidad de las reglas, tienden inexorablemente a comprometer la seguridad jurídica. Así, el exceso de normas, y particularmente de reglamentos, conduce a una inflación jurídica que, como la moneda, trae aparejada la desvalorización del propio derecho, rasgo común verificable en muchos países, incluso en los más desarrollados que, más que Estados de Derecho, se exhiben hoy como verdaderas junglas normativas"<sup>44</sup>.

Asimismo, resulta evidente que la administración fiscal al momento de la aplicación de la norma tributaria, debe respetar el principio de legalidad y evitar cualquier tipo de arbitrariedad, dado que de lo contrario, la seguridad jurídica se respetaría en abstracto pero no en forma concreta.

A partir de lo dicho estamos de acuerdo con lo que sostiene el Dr. Agustín Gordillo<sup>45</sup>, en el sentido que para honrar el respecto a la seguridad jurídica no solamente es necesario que la administración respete la ley, sino que también es imprescindible que el legislador respete la CN.

<sup>42</sup> Fallos: 317; 218

<sup>43</sup> "Bertollotti Oscar s/ Rec. Apelación" de fecha 28 de Abril de 1992. Fallos 315:820.

<sup>44</sup> CASÁS, José O. *Principios Comunes de Derecho Constitucional Tributario*, por Víctor Uckmar, Ed. Temis, Colombia, Año 2002, pág. 155.

<sup>45</sup> GORDILLO, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, Ed. Macchi S.A., Buenos Aires, Año 1974, Tomo I, Capítulo III, pág. 21.

A las palabras del prestigioso publicista, tenemos que aditar, que también resulta vital para lograr la seguridad jurídica, que los tribunales judiciales o jurisdiccionales, apliquen la CN y las leyes, a los fines de lograr la satisfacción de la justicia y brindar al contribuyente una tutela efectiva. El principio se desvanecería en forma total, si los eventuales errores de la administración o de los legisladores, se convalidaran en una etapa judicial o ante la justicia.

Por lo expuesto hasta aquí, si se va a crear un impuesto o se va a modificar un tributo significando un aumento de su incidencia sería aconsejable que sea para el futuro pues la retroactividad de la ley fiscal sería inconstitucional por vulnerar la seguridad jurídica.

### III. 5. Otros límites a la retroactividad.

Si bien, ya hemos expuesto los principales límites a la retroactividad tenemos que mencionar que la lealtad informativa del Estado propia de la forma republicana de gobierno también constituye otra barrera.

En el mismo sentido la razonabilidad, la interdicción de la arbitrariedad, y la previsibilidad de la acción estatal también constituyen límites.

Por honor a la brevedad, no voy a desarrollar dichos tópicos.

Si pretendo finalizar este artículo comentando la problemática que plantean las leyes aclaratorias y las leyes ratificatorias.

### IV. Las leyes aclaratorias y las leyes ratificatorias en la jurisprudencia.

Es común a las leyes aclaratorias y a las leyes ratificatorias cierta retroactividad.

Las leyes aclaratorias son parte de una interpretación auténtica, que es la

interpretación realizada por el legislador<sup>46</sup>. Estas leyes intentan “aclarar” el correcto alcance de la primera, para “fundirse” o integrarse con ésta, y así convalidar efectos retroactivos que podrían vulnerar derechos adquiridos. Este método interpretativo denominado auténtico, al provenir del mismo órgano creador de la norma<sup>47</sup>, lo único real que tiene es la modificación de algún elemento del hecho imponible con efecto retroactivo.

Las leyes ratificatorias intentan sanear retroactivamente una norma tributaria sustantiva de inferior jerarquía que la legal o de otra ley anterior que perdió vigencia.

#### IV.1. Fleischmann Argentina Inc Fallos 312:912 de fecha 13 de junio de 1989.

El máximo tribunal tuvo oportunidad de resolver una cuestión en este sentido. Se trata del fallo adelantado más arriba “Fleischmann Argentina Inc” Fallos 312:912 de fecha 13 de junio de 1989. Este precedente significó la interpretación estricta de la ley de impuestos internos que gravaba el jugo al momento del expendio, pero no así el producto que expedía la actora que era el polvo “la Royalina” que se convertía en jugo luego de su disolución con agua. Es decir, se convertía en jugo pero luego del expendio, y no se encuentra gravado pues no cabe aplicar la analogía en la interpretación de normas tributarias para abarcar una hipótesis no prevista por el legislador pues rige el principio de reserva de ley. Y por último la ley dictada posteriormente N° 23.350 no fue aclaratoria sino modificatoria de la anterior

<sup>46</sup> Hay numerosos métodos interpretativos entre los que se destacan: Método gramatical o literal (sentido semántico de las palabras); Método lógico; Método histórico (antecedentes parlamentarios); Método sistemático; Método apriorístico (in dubio pro fisco; in dubio pro contribuyente;); Método teleológico (art. 1 primer parr ley 11683) consagra el principio de interpretación basado en el fin y la significación económica de las leyes impositivas y supletoriamente, en las normas del derecho privado, cuando por otro medio no pueda ser establecido el sentido y alcance de las normas tributarias.

<sup>47</sup> En realidad, la interpretación auténtica tendría que provenir de los debates parlamentarios y no de segundas leyes.

por lo tanto se impidió su aplicación retroactiva.

**IV.2. Luisa Spak de Kupchik y otro c. Banco Central de la República Argentina y O.”, Fallos 321: 366, sentencia del 17 de Marzo de 1998.**

En este caso se había creado a través de un decreto de necesidad y urgencia -N° 560/89-, un impuesto que se aplicaría sobre los activos financieros por única vez. Se trata del caso “Luisa Spak de Kupchik y otro c. Banco Central de la República Argentina y O.”, Fallos 321: 366, sentencia del 17 de Marzo de 1998 –la litis quedó trabada antes de la reforma constitucional de 1994-. Lo pertinente del fallo es que dicho decreto fue ratificado por la ley 23.757. Mientras se encontraba vigente el decreto, los actores se presentaron a cobrar la renta de los títulos y sufrieron las retenciones a cuenta de dicho tributo. El Estado Nacional pretendía que esta ley había convalidado la obligación tributaria nacida al amparo del decreto. Lo interesante es que la CSJN ha dicho: *“la posterior entrada en vigencia de la ley 23.757 tampoco es hábil para justificar la aplicación del impuesto sobre los activos financieros con respecto a los hechos imponibles controvertidos en estas actuaciones. Ante todo, cabe destacar que sobre esta cuestión, el a quo —con sustento en precedentes de esta Corte— consideró que si bien en ciertos casos es admisible la retroactividad de las leyes tributarias, no debía acordarse a la disposición citada efectos retroactivos -que no surgen expresamente de su texto- en desmedro de la protección que se ha reconocido a aquellas situaciones que —como ocurre en el sub lite— han sido definitivamente concluidas al amparo de la legislación precedente, y gozan por tanto de protección constitucional, por integrar el derecho de propiedad”...* Por último, concluyó: *“...Merecen riguroso rechazo, pues, las argumentaciones sustentadas en la conexión entre dos ordenamientos como los examinados, por las que se pretende asignar efectos convalidantes —con carácter retroactivo— a la ratificación de uno de ellos por el posterior, y se arriba a la absurda conclusión de que integrándose el uno con el*

*otro, la constitucionalidad de ambos textos queda salvaguardada. En efecto, si —como quedó expresado— el Congreso Nacional no podía disponer hacia el pasado sobre esta materia, aceptar la postura del fisco implica desvirtuar y tornar inoperante mediante una disposición de igual naturaleza infra constitucional, la conclusión alcanzada en el considerando 12, en tomo a la invalidez del decreto citado establecida por esta Corte en su rol de custodio e intérprete último de la Ley Fundamental (confr. Fallos: 1:340; 33:162; 310:1771, entre muchos otros)”.*

**IV.3. “YPF SA c/ EN-M° Economía-Resol 776/06 AFIP – DGA NT 56/06 s/ proceso de conocimiento”<sup>48</sup>, dictado por la CSJN en fecha 04 de septiembre del 2012.**

El fallo “YPF SA c/ EN-M° Economía-Resol 776/06 AFIP – DGA NT 56/06 s/ proceso de conocimiento”<sup>49</sup>, dictado por la CSJN en fecha 04 de septiembre del 2012 es el más destacable.

Por ello, nos vamos a explayar con más detalle.

Como introducción debemos decir, que los derechos de exportación al petróleo fueron reinstalados a partir del 6 de Enero de 2002, en el marco de la declaración de la emergencia pública en materia social, económica, administrativa, financiera y cambiaria. De esta manera, el segundo párrafo del art. 6° la ley 25.561, creó este tributo, a modo de formar una garantía para compensar a las entidades financieras, facultándose al Poder Ejecutivo Nacional a establecer la alícuota correspondiente. Cabe destacar, que

<sup>48</sup> Cita La Ley online: AR/JUR/44387/2012. Este precedente caratulado “YPF SA c/EN -ME- R. 776/2006 AFIP - DGA NT 56/2006 s/proceso de conocimiento” de fecha 4/9/2012 fue Comentado en Ludueña, Gabriel E.: “Los derechos de exportación deben ser establecidos por ley” - LL - PET - 27/11/2012, a cuyo texto nos remitimos.

<sup>49</sup> Cita La Ley online: AR/JUR/44387/2012. Este precedente caratulado “YPF SA c/EN -ME- R. 776/2006 AFIP - DGA NT 56/2006 s/proceso de conocimiento” de fecha 4/9/2012 fue Comentado en Ludueña, Gabriel E.: “Los derechos de exportación deben ser establecidos por ley” - LL - PET - 27/11/2012, a cuyo texto nos remitimos.

el art. 19 de dicha ley de emergencia, dispuso que se derogue toda norma que se oponga a lo dispuesto por esta ley.

Conforme a esa delegación en materia tributaria se dictó el decreto Nro. 310/02 que estableció un derecho del 20% a todas las exportaciones de petróleo crudo. Asimismo, en forma “paralela”, cabe recordar que el art. 755 de la Ley Nº 22.415 (Código Aduanero y en adelante CA) facultó al PEN para aplicar los derechos de exportación, así como también para gravar, desgravar o modificar dichos tributos. A través del Decreto Nº 2752, de fecha 26 de diciembre de 1991, el PEN, delegó en el Ministerio de Economía y Producción las facultades conferidas en el artículo 755 de dicho código.

La forma o manera en que se derogó la exención del art. 13 inc. c de la L 19.640 motivó del conflicto que tuvo que resolver la CSJN.

En estos términos, la litis se originó el 11 de Octubre de 2006, es decir, cuatro (4) años más tarde de la reinstalación de este tributo por la ley 25.561, segundo párrafo del art. 6. En esa fecha el Ministerio de Economía y Producción, publicó la Resolución Nro. 776/2006, que dispuso que resulta de aplicación el derecho de exportación creado por el artículo 6º de la Ley Nº 25.561 y sus normas complementarias y modificatorias a las exportaciones de petróleo, que se realicen desde el Área Aduanera Especial (AAE) creada por ley 19640. En base a esta norma, de rango infra legal, se instruyó a la AFIP-DGA para que aplique las alícuotas establecidas en el Decreto Nro. 310 de fecha 13 de febrero de 2002 (y modificatorios N 809/02 y N 645/04), con relación a los despachos de exportación librados entre el año 2002 y 2006 desde la provincia de Tierra del Fuego.

Esta Resolución fue dictada en función de lo previsto en el Artículo 755 del CA, en la Ley Nº 25.561 y sus normas complementarias y modificatorias y en el Decreto Nº 2752/91.

Meses más tarde de la Resolución 776/2006, más precisamente el 20 de Diciembre del 2006, se sancionó la ley 26.217, con vigencia a partir de los registros de despachos de exportación de fecha 07 de

Enero del 2007, pero que fue publicada en el B.O el 16 de Enero del 2007.

Esta ley, ratificó los decretos y las resoluciones comentados (entre ellos dec. 310/02 y res. 776/06) y prorrogó por el término de cinco (5) años el derecho a la exportación de hidrocarburos creado por el segundo párrafo del artículo 6º de la ley 25.561, como así también las facultades otorgadas al PEN para establecer las alícuotas correspondientes, atribución que puede delegarse en el ministerio de economía y producción; aclarándose, que dichos derechos, también resultan de aplicación para las exportaciones que se realicen desde el AAE creada por la Ley 19.640.

La actora es una conocida productora de hidrocarburos fluidos (petróleo) y se encuentra radicada parcialmente en la provincia de Tierra del Fuego, donde rige un área aduanera especial y un área franca establecida por la ley de beneficios promocionales Nro. 19.640, ya referenciada anteriormente. De los hechos transcriptos por el tribunal, se desprendería que la actora, en el desarrollo de su actividad, y a partir del año 2002 ha efectuado desde ese lugar, varios despachos de exportación para consumo de dichos commodities, sin que la Dirección General de Aduanas, exigiere o liquidare derecho de exportación alguno. Sin embargo, cuatro (4) años más tarde y a partir del dictado de la resolución 776/06 y de la ley 26.217, se le exigieron retroactivamente estos derechos.

El conflicto se produce ya que entiende que dichos despachos de crudo estaban exentos de los derechos de exportación, en razón que resultaba aplicable el art. 13, inc. c), de la ley 19.640 y que su derogación tendría que provenir de una ley especial. Señala que esta norma, es “especial” o específica para este territorio especial y no fue derogada por la ley “general” -25.561-aplicable al resto del territorio nacional. Por lo tanto, según su entender, resultaría compatible la coexistencia de un impuesto a la exportación en el territorio aduanero general con el régimen de promoción especial de la ley 19.640.

Asimismo, sostiene la inconstitucionalidad de la resolución del MEyP Nro. 776/06, y de la

nota externa 56/06 por cuanto, al gravar dichos despachos con efecto retroactivo, vulnera el principio de reserva de ley. Interpreta que la ley 26.217, que ha establecido expresamente la gravabilidad de los despachos de exportación que procedan desde el AAE, tiene efecto modificatorio y que la tacha de inconstitucional si se pretendiere que tiene efectos retroactivos.

Por el contrario, la tesis de la demandada se funda en que el segundo párrafo del art. 6 de la ley 25.561, y el decreto Nro. 310/02 dictado en base a dicha delegación, ha significado la derogación de dicha norma desgravatoria (art. 13 inc. c) de la ley 19.640), por lo que le corresponde el pago del tributo. En sentido concordante, tanto la resolución 776/06, como la ley 26.217, tienen meros efectos aclaratorios respecto del segundo párrafo del art. 6 de la ley 25.561 y no modificatorios, por lo que no habría vulneración alguna del principio de reserva de ley.

Esta causa llegó al máximo tribunal en razón de un recurso extraordinario por la interpretación de las normas federales precitadas.

Adelantamos que nos referiremos al dictamen de la Procuración General que tiene fecha 27/04/2011, pues la CSJN por mayoría adhiere sin limitaciones a este, y resuelve devolver al tribunal de origen para que dicte un nuevo fallo en los términos de lo decidido, todo ello en fecha 04/09/2012.

En primer lugar, reconoce que la ley 19640 creó un AAE o singular en el entonces Territorio Nacional de Tierra del Fuego, muy diferente del régimen general que rige en el resto del país. En este sentido señala que "...en tanto la exención contenida en el inc. c) del citado art. 13 es una norma de carácter especial, a su respecto es de aplicación el consagrado principio hermenéutico de V.E. que postula que una ley general posterior no deroga la ley especial anterior, salvo expresa abrogación o manifiesta incompatibilidad (arg. Fallos: 150:158; 202:48; 305:887; 312:1484; 315:1274; 319:2594; 328:2829, 4044, entre muchos otros)". En relación a este art. 13 inc. c) la procuración dice: "lo dispuesto por el legislador en ese inciso in fine conforma una norma redundante, en cuanto requiere de una

ley que expresamente disponga la aplicación del derecho de exportación al AAE, exigencia que viene dada por su propia naturaleza jurídica especial, con independencia de que expresamente en ella se haya previsto la forma de su abrogación".

Al concluir que el régimen de la ley 19640 art. 13 inc. c, es singular y vigente para el AAE, la procuración se adentra en resolver si ley 25.561 y sus modificatorias, lograron derogarlo.

Al respecto dice que por el art. 6 de la ley 25.561 el legislador creó un derecho a la exportación de hidrocarburos por el término de cinco (5) años facultándose al PEN a establecer la alícuota correspondiente y que esta disposición es de carácter general, pues no hay ningún indicio que por esta norma se haya pretendido derogar el régimen especial que rige para el AAE (se tuvo en cuenta que no hubo referencia alguna en el debate legislativo de sanción de dicha ley). En estos términos dice: "...no puede considerarse que la ley 25.561 haya derogado expresamente la franquicia del art. 13, inc. c), de su similar 19.640..." y esta situación: "...no se vio modificada por la sanción de las leyes 25.820 (que prorrogó su vigencia hasta el 31/12/04), 25.972 (que hizo lo propio hasta el 31/12/05), 26.077 (que lo hizo hasta el 31/12/06) e inclusive con la 26.204 (que llevó su vigor hasta el 31/12/07)".

Aquí vale destacar que la Procuración no lo conmovió la letra del art. 19 L 25.561 que dispuso que quedan derogadas toda otra norma que se oponga a lo en ella dispuesto.

En referencia a la Resolución 776/06 publicada el 11 de Octubre del 2006 -que estableció que "resultaba de aplicación" el derecho de exportación del art. 6 de la ley 25.561 para las exportaciones de gas, petróleo y sus derivados realizadas desde, el AAE de la ley 19.640- dice que: "la interpretación realizada por el ministro del ramo en la citada resolución 776/06 se opone a la recta inteligencia que cabe asignar a lo dispuesto oportunamente por el Congreso Nacional en la ley 25.561. Precisamente, y de manera contraria a lo invocado por la Administración, del hecho de que la ley de emergencia -norma general- no previera una

"excepción expresa" para el AAE se deriva lo contrario a lo concluido por la resolución ministerial: "la continuidad de la vigencia de la franquicia".

Muy interesante resulta la conclusión que sigue pues la procuración analiza la posibilidad de que la Resolución en crisis, sea legitimada por el hecho de provenir de la delegación que contempla el art. 755 del CA. En este sentido dice: "observo que la invocación a las facultades conferidas por el art. 755 de la ley 22.415, realizada en los considerandos del reglamento, es asimismo fútil debido a que dicha norma -que también es de carácter general- requiere que su ejercicio se haga "en las condiciones previstas (...) en las leyes que fueren aplicables". Al estar operativo el beneficio de la ley 19.640, no puede pensarse que el ministro del ramo pueda sortear su vigencia con una mera resolución, siendo que para ello se requería, como quedó dicho, de una ley del Congreso que específicamente se refiriera a él".

En tal estado de la cuestión señala que la resolución y la propia nota externa 56/06 contravienen el principio de reserva de ley, tal como fue sostenido el precedente "Cladd Industria Textil S.A. y otro c. E.N. SAGPYA - resol. 91/03 s/amparo ley 16.986", sentencia del 4 de agosto de 2009<sup>50</sup>, y los precedentes allí citados, en cuanto extiende el "alcance de un tributo (el del art. 6° de la ley 25.561 y sus modificatorias) mediante un mecanismo que se halla claramente a extramuros de la única forma que nuestra Carta Magna; prevé, es decir, mediante ley formal".

Resta analizar la correcta inteligencia que cabe asignarle a la ley 26.217 (BO. 17/01/2007), que prorrogó por cinco años a partir de su vencimiento el derecho de exportación de hidrocarburos creado por el art. 6° de la ley 25.561 -como así las facultades delegadas en el PEN para establecer las alícuotas correspondientes-, y "aclaró" que ese derecho también resultaba de aplicación para las exportaciones que se

realicen desde el AAE creada por la ley 19.640.

Del juego del art. 1 y del 4 de esta ley la procuración señala dos consecuencias que se desprenden de manera ineludible: "La primera: que el Congreso expresó, sin ambages y contundentemente, su voluntad de extender el ámbito territorial de aplicación del gravamen del art. 6° de la tantas veces citada ley 25.561, para así alcanzar también a las operaciones realizadas desde el AAE. La segunda, relativa a su aspecto temporal, que esa ampliación tomaría efecto a partir de la publicación de la ley 26.217 en el Boletín Oficial y abarcando las operaciones cuyas solicitudes de destinación de exportación para consumo se registrasen desde el 7 de enero de 2007".

Por lo tanto, decir: "que el gravamen debía aplicarse al AAE con anterioridad a su dictado -sea en virtud de la ley 25.561, o bien merced a la resolución 776/06- dejaría vacía de contenido la previsión dada en tal sentido por el Congreso Nacional en los arts. 1° y 4° de la ley 26.217, órgano que, no resulta ocioso reiterarlo, es el único poder estatal competente para el establecimiento de tributos en nuestro sistema constitucional y cuya inconsecuencia o falta de previsión no cabe que sea presumida (Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre otros)".

Para finalizar: "si bien el art. 1° de la ley 26.217 utiliza el verbo "aclarar" con relación a la aplicabilidad territorial del tributo en crisis, entiendo que no sólo no se trata propiamente de una ley aclaratoria debido a que -a tenor de lo ya expresado- ella innova claramente en el ordenamiento jurídico (arg. Fallos: 312:912, cons. 8°). Y a que, por otra, también aquí resulta de aplicación el consagrado criterio hermenéutico de V.E. que postula que por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente, y si bien no cabe prescindir de las palabras, tampoco resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando así lo requiera la interpretación razonable y sistemática (arg. Fallos: 291:181; 293:528; 315:38, 356, 2157; 318:879; 327:5649, entre muchos otros)".

<sup>50</sup> La ley Online Cita online: AR/JUR/25288/2009.

Por último, si bien la publicación en el BO de la ley 26.217 (17/01/2007) es posterior a la entrada en vigencia (07/01/2007) al: “no haber demostrado la actora haber realizado operaciones durante el lapso temporal comprendido entre ambas fechas, el tratamiento del posible agravio fincado en la violación del derecho de propiedad por el carácter retroactivo de la norma (arg. Fallos; 321:2933), resulta inoficioso por ser aquél meramente hipotético o conjetural”.

Como resolutorio se declaró que: “el gravamen del art. 6° de la ley 25.561 y sus modificatorias y complementarias resulta aplicable a las exportaciones realizadas desde el Área Aduanera Especial para las operaciones documentadas desde el 7 de enero de 2007, inclusive, a tenor de lo ordenado por la ley 26.217”.

#### **IV.4. “Camaronera Patagónica” de fecha- CSJN - 15/4/2014**

Otro precedente a referir es el fallo “Camaronera Patagónica” de fecha- CSJN - 15/4/2014<sup>51</sup>. En este caso, por mayoría se resolvió que en el lapso comprendido entre el 5 de marzo y el 24 agosto, ambos del año 2002, esos derechos según resolución 11/2002 representaban un impuesto sin ley, y ello es inconstitucional.

Sin embargo, los convalidó desde el período que va desde el 24 de agosto del año 2002 en adelante, pues se dictaron las siguientes leyes ratificadoras de la legislación delegante, a saber: ley 25148 (año 1999) por tres años; ley 25645 (año 2002) por dos años; ley 25928 (2004) por dos años; ley 26135 (2006) por tres años; y ley 26519 (2009) por un año, es decir, hasta el 24 de agosto de 2010 (consids. 10 a 12).

Lo medular de lo expuesto, para la solución del caso, estriba en que la ley 25645 (BO: 9/9/2002) tiene efecto a partir del 24 de agosto de 2002, con lo cual el Máximo Tribunal entiende que a partir de tal momento

se está en presencia de una norma con rango de ley, que al ratificar una normativa delegada que no era tal (R. 11/2002) es saneada, hacia el futuro, a partir de tal citada fecha.

De esta manera, la CSJN entendió, en su postura mayoritaria, que expresamente tal resolución ministerial es ratificada solo con efectos hacia el futuro, independientemente de que no compartan como mejor técnica legislativa la utilizada por el Congreso Nacional, conforme al artículo 3 de la ley 25645, que dice: “Apruébase la totalidad de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional de 1994”.

En cambio, la minoría dijo que estas ratificaciones genéricas no podían convalidar lo establecido por la resolución 11/2002 (conf. consids. 18 a 22). En forma expresa señalan los jueces disidentes que debió existir una voluntad legislativa clara y explícita que pueda ser entendida -más allá de las imperfecciones técnicas de su instrumentación- como un aval de los contenidos de la norma que se ratifica (ver Fallos: 321:347; 325:2394, en especial, voto del juez Petracchi), y ello, nítidamente, no ha ocurrido en el caso de la resolución 11/2002.

#### **IV.5. “GUT Metal” la CSJN en fecha 10 de octubre de 2023**

En el caso “GUT Metal” la CSJN en fecha 10 de octubre de 2023 dejó firme por art. 280 del CPCCN la doctrina de la Cámara (CNCAD Sala V) de fecha 05 de mayo de 2022 que había aplicado el precedente “Camaronera Patagónica”.

Al respecto en esta oportunidad la justicia tuvo que determinar la compatibilidad con el plexo constitucional de los derechos de exportación fijados por medio del Decreto N° 793/2018 –con su modificatorio N° 865/18-; y el efecto que la sanción posterior de la Ley N° 27.467 pudo haber tenido. La actora reclamó el reintegro de los derechos de exportación liquidados y abonados entre los meses de octubre y noviembre de 2018, con posterioridad al dictado del Decreto N° 793/18, pero previamente a la entrada en vigencia de la Ley N° 27.467, la cual –de acuerdo a los términos de las previsiones

<sup>51</sup> Hemos hecho un comentario en extenso en el trabajo La CSJN declaró la inconstitucionalidad de las retenciones a las exportaciones. Comentario al fallo “Camaronera Patagónica SA”. ¿Más interrogantes que certezas? Ludueña, Gabriel E.; Cricco, Antonio, Erreius on line, Mayo, 2014.

antes transcritas, y con arreglo a la interpretación de la Corte en el caso citado base legal, con efectos exclusivamente hacia el futuro, a un tributo anteriormente inexigible. Por lo tanto, la justicia rechazó la aplicación retroactiva de la ley 27.467 por lo cual no pudo ratificar el tributo a la exportación.

Si alguna duda cabe respecto de la interpretación que cabe asignar al rechazo de la vía extraordinaria por art. 280 del CPCCN, nos remitimos al fallo “Vidal” de fecha 28 de octubre de 2021, donde la CSJN señaló que la herramienta del art. 280 (certiorari) es fuente interpretativa de no modificar lo que está resuelto anteriormente.

#### **V. Un conflicto que tendrá que resolver la CSJN es con respecto al aporte solidario y extraordinario**

Una de las últimas cuestiones a nivel tributario de leyes retroactivas es el tema del Aporte Solidario y Extraordinario para morigerar los efectos de la pandemia (ASE) creado por ley 27.605 que recae sobre los bienes existentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley (18/12/2020) gravando de manera distinta al residente (por todos sus bienes) que al residente del exterior (solo por lo bienes en Argentina).

La retroactividad se contempló para considerar la residencia del sujeto pues la norma (art. 2 ley 27605) alude a que el requisito de residencia se debe dar al 31/12/2019, produciéndose, en consecuencia, una dislocación con el momento a considerar para medir la base imponible, que, como dijimos, es la fecha de entrada en vigencia de la ley del 18 de diciembre de 2020<sup>52</sup>.

Entonces el ASE afecta a los que han perdido la residencia entre el 01 de enero de 2020 al 17 de diciembre de 2020 pues se los grava por el total de sus bienes y no solamente por los bienes en el país.

<sup>52</sup> Para mayor amplitud nos remitimos al trabajo “Comentarios sobre el proyecto de ley de aporte solidario y extraordinario para ayudar y morigerar los efectos de la pandemia”, Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), TOMO/BOLETÍN: XLI, MES: Octubre AÑO: 2020 (Ludueña Gabriel, Goyeneche Eugenio, Cricco Antonio).

Por lo tanto, exigir el ASE a sujetos que perdieron la residencia con anterioridad a su vigencia afectará un derecho adquirido. Además, puede entenderse la existencia de un pago total de buena fe por parte del contribuyente, respecto del impuesto sobre los bienes personales 2019.

#### **VI. Reflexiones finales**

La retroactividad o irretroactividad de la ley tributaria va a depender del alcance del principio de reserva de ley. Y en nuestro país, es un principio sumamente estricto y la última reforma constitucional de 1994 lo ha hecho más riguroso aún.

Ergo, estoy de acuerdo con la doctrina referida en el trabajo que señala que sin bien la irretroactividad no fue consagrada expresamente como ha ocurrido en materia penal, su rango constitucional deviene como corolario del principio de reserva de ley. Aclaro que ello en la medida que el contribuyente acredite un perjuicio, pues si la retroactividad opera en su beneficio no tendría legitimación para cuestionarla.

La postura adoptada se compadece con la solución normativa contemplada en el nuevo CCYCU que en el art. 7 señala que la retroactividad establecida por la ley no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales.

A lo largo del trabajo hemos traído a colación varios precedentes de la CSJN (capacidad contributiva, efecto liberatorio del pago, promoción industrial, leyes aclaratorias y leyes ratificadoras), de los cuales concluimos que nuestra CSJN será proclive a invalidar las leyes fiscales retroactivas perjudiciales para los contribuyentes. La disidencia del ministro Frías en el año 1887 en el precedente el “El gremio abastecedores de la ciudad de Tucumán<sup>53</sup>” fue premonitoria.

<sup>53</sup> “El gremio de abastecedores de la ciudad de Tucumán, contra la Municipalidad de Tucumán, por devolución de impuesto de consumo;” Fallos 31:82, de fecha 29/1/1887.

## LOS MECANISMOS DE DEMOCRACIA SEMIDIRECTA Y LA RESERVA DE LEY TRIBUTARIA LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1994 Y EL ARTÍCULO 39 RESPECTO DE LA INICIATIVA POPULAR<sup>1</sup>

Harry Schurig

### I. El pueblo no gobierna ni delibera

En los Estados modernos, el mandato representativo de los funcionarios se concibió como político, sin relación con la concepción *iusprivatista*. Esta última conlleva la individualización de dos precisas esferas de voluntad: la del mandante y la del mandatario que se expresan en el encargo transmitido al segundo. Por el contrario, el mandato político constituía una investidura fiduciaria electiva tendiente a legitimar el rol de los representantes en una asamblea, cuyo poder se configuró entonces como una competencia derivada de la Constitución y no de la voluntad de los electores. Suponía por ello, la vinculación de cada diputado con toda la Nación y no con sus fracciones o individuos particulares, en tanto la soberanía nacional tiene el carácter de indivisible, correspondiendo de manera unitaria a toda la comunidad.

En ese marco, “*el Parlamento deja de cumplir su rol negativo, impeditivo o de limitación de otro poder -el del monarca- y asume para sí, en plenitud, la función de definir el plan de gobierno, legislar, y elegir la autoridad ejecutiva*”. Sentadas tales premisas, la representación política actúa como un medio de legitimación del poder incorporando a la sociedad expresada en el sufragio, pues “*no se representa a los ciudadanos singularmente considerados, sino al cuerpo electoral en su conjunto, lo que nos aproxima a la idea de soberanía nacional, explicando que el mandato sea irrevocable hasta su*

*finalización y que los elegidos sólo tengan que rendir cuentas en términos políticos*”<sup>2</sup>.

Sin embargo, el principio representativo ligado originariamente a la idea de plena autonomía política de los representantes se fue modulando por medio de diversas formas de vinculación con el cuerpo electoral, en especial a través de los partidos y el condicionamiento efectuado por medio del control político que realizaban los electores sobre el comportamiento de los elegidos. Se elaboró una concepción orgánica del Estado, interpretándose a la asamblea como un órgano constitucional ligado a la satisfacción de los intereses colectivos. De este modo el principio representativo se armonizó progresivamente con el democrático, con el objeto de asegurarse una correspondencia efectiva entre la orientación de los gobernados y la de los gobernantes<sup>3</sup>.

La doctrina expresa que si bien desde un punto de vista teórico, cada elector es un mandante que da poder para que se lo represente en los parlamentos y en la presidencia, se preguntan si ese derecho a mandar significa realmente “mandar”.

Si bien los legisladores tienen que representar los intereses del pueblo y se deben al partido en cuyas listas fueron elegidos, en caso de conflicto no es menos cierto que su banca le pertenece al elegido y no al partido o distrito electoral que lo eligió. Subsiste obviamente el compromiso moral y la responsabilidad política de cumplir el mandato genérico recibido, el cual como no es imperativo, deberá ser ejercido de acuerdo a la

<sup>1</sup> El presente trabajo se realiza en el marco del proyecto de investigación “*El Derecho Tributario y Aduanero frente al cambio de modelo económico en Argentina*” que el autor lleva a cabo en la Universidad Católica de Santiago del Estero (UCSE-DABA).

<sup>2</sup> Casás, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Ad Hoc, Bs. As., 2005, §3, p. 879-880.

<sup>3</sup> De Vergottini, Giuseppe, *Derecho Constitucional Comparado*, Espasa Calpe, Madrid, 1983, §4, p. 231-233.

conciencia del mandatario, en el contexto disciplinario del partido y/o bloque al que se adscribe. Es que *“Sin duda el legislador de las últimas generaciones, no ha dejado del todo los vicios de sus ancestros de otras generaciones y pocas veces se ha asumido como portavoz directo de las decenas de miles que lo votaron y una y otra vez se ilusionan con hacer valer su voto después de las elecciones”*<sup>4</sup>.

La desconexión entre la voluntad popular y el accionar del cuerpo político se ha venido sintiendo con más fuerza en los últimos años, tanto en el plano local, nacional como supranacional, tal como ocurre en la Unión Europea respecto de los funcionarios comunitarios. La propia sociedad se encuentra fragmentada y la idea de lo irrazonable se expresa de manera relevante en la intolerancia frente al pluralismo y el uso de la fuerza y la opresión para destruir al que piensa o tiene planes de vida diferentes. *“La historia política de Argentina desde sus comienzos presenta esta última instancia como una constante que ha sido en gran parte el drama de la discordia y la destrucción mutua. La necesidad de consenso, de un contrato social auténtico que permitiera la convivencia y una cooperación equitativa aún en la divergencia propia del pluralismo, ha sido [...] el paso no dado, pero que era indispensable para fundar un país con libertades básicas garantizadas y una distribución justa y equitativa de la riqueza”*<sup>5</sup>.

Hermet recuerda que, hasta el último tercio del siglo pasado, el Estado no representó en América Latina más que una palabra vacía de contenido. El poder auténtico era local y pertenecía a quien pudiera tomarlo y conservarlo, a quien llegase a afirmarse como cacique, como un caudillo propietario de un poder “nacional”, *“aclamado como una especie de bandido con honor”*. Para continuar sosteniendo que la generalización del sufragio

equivale, en los principios del parlamentarismo, a una legitimación sin equívocos ni peligros del poder de la oligarquía terrateniente que lejos de representar una presión nociva, la caución electoral procuraba un título de ortodoxia liberal frente al mundo exterior, dando a estas oligarquías una pantalla de legalidad frente a sus únicos competidores, representados por los militares, quienes no podían pretextar la misma unción “democrática”<sup>6</sup>.

## II. Crisis de representación y los mecanismos de democracia semidirecta

Para Botana no es necesario reconstruir todo en Argentina, en tanto que desde 1983 viene practicándose una democracia muy vigorosa y se busca que se interioricen los derechos civiles, políticos y sociales. Lo que falta es la bisagra entendida como la democracia institucional. Es una democracia “de medios” que permite un equilibrio de poderes, que haga más fuerte a los partidos políticos y los arraigue con la sociedad civil y no simplemente los encajone en las oficinas del Poder Ejecutivo, que permita un federalismo más equitativo y con mejor distribución de los fondos y vertebré al Estado Argentino, tanto en los niveles nacionales como en los provinciales<sup>7</sup>.

Se ha remarcado como uno de los principales puntos críticos de los sistemas democráticos a la “incertidumbre condicionada”, en tanto las democracias se caracterizan por una incertidumbre electoral, en el sentido del resultado de los comicios *per se*, más no institucional.

Los actores (votantes) conocen la existencia de la incertidumbre como un ingrediente importante en la consecución de objetivos y la posibilidad de que éstos alcancen la categoría de interés público. La incertidumbre se refiere

---

<sup>4</sup> Pellet Lastra, Arturo, *El poder parlamentario*, Abeledo Perrot, Bs. As., 1995, p. 391-392, en *Estado posmoderno y globalización*, Ortiz, Tulio y Pardo, María Laura (coord.), UBA, Bs. As., 2006.

<sup>5</sup> Barbarosch, Eduardo, *El contrato social ausente*, Capítulo 2, §1, p. 31-32, en

<sup>6</sup> Hermet, Guy, *En las fronteras de la democracia*, FCE, México, 1996, §IV, p. 88-89.

<sup>7</sup> Botana, Natalio, *Recuperación de la política y crisis de los partidos políticos*, p. 21-22, en *Política y Sociedad: Cuestiones en torno a la gobernabilidad y representación*, AAVV., Konrad Adenauer – Argentina, Bs. As., 2008.

a no saber quién se hará cargo del gobierno, pero por otro lado existe (o debería existir) seguridad en las instituciones; de allí el término de incertidumbre institucionalizada<sup>8</sup>.

El descrédito del mandato representativo ha contribuido a la crisis de los partidos políticos, pues cada vez están menos ideologizados, sus programas son prácticamente desoídos y la lucha partidaria en vez de resolverse sobre programas, se orienta a personalidades.

Desde reclamamos por el “*que se vayan todos*” hasta manifestaciones multitudinarias en cualquier parte del mundo, simbolizan el descontento de la población por la insatisfacción de sus necesidades básicas. Frente a ello, se asoman nuevas formas de representación política y de participación en las decisiones que la doctrina ha denominado “democracia líquida”; entendida como aquel sistema en el cual convive la democracia representativa y la directa. La primera está en crisis y la segunda no es lo suficientemente conocida y segura como para ser actuada de manera inmediata.

La participación popular en las instituciones, sobre todo en las constitucionalmente previstas, requiere conocimiento, voluntad, medios técnicos y colaboración de parte de los ciudadanos. Es que “*la toma de decisiones colectivas y la plasmación en un conjunto de leyes es un tema demasiado complejo que probablemente llevará muchos años en los cuales convivan la democracia representativa con la democracia directa*”. No se debe confundir el hecho que a algunos les guste “hablar de política” con que estén dispuestos a “hacer política”. Los métodos de democracia directa implican que los ciudadanos hagan política informándose sobre los medios y fines y dando una opinión de manera ordenada<sup>9</sup>.

Como forma de condicionar o al menos incidir o influir en la actividad legislativa se

han incorporado diversas figuras que se denominan instrumentos de democracia “semidirecta”, entre las cuales encontramos: el derecho de petición, el referéndum, el plebiscito, la iniciativa popular y la revocación de los elegidos.

En ese marco creemos que la iniciativa popular, ciertamente ayuda y aporta un instrumento válido para fortificar la presencia, participación y control social en el proceso legislativo.

### III. Régimen nacional de la iniciativa popular

El artículo 39 de la Constitución Nacional dispone que “*Los ciudadanos tienen el derecho de iniciativa para presentar proyectos de ley en la Cámara de Diputados. El Congreso deberá darles expreso tratamiento dentro del término de doce meses.*”

*El Congreso, con el voto de la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, sancionará una ley reglamentaria que no podrá exigir más del tres por ciento del padrón electoral nacional, dentro del cual deberá contemplar una adecuada distribución territorial para suscribir la iniciativa.*

*No serán objeto de iniciativa popular los proyectos referidos a reforma constitucional, tratados internacionales, tributos, presupuesto y materia penal”.*

La cláusula constituye una innovación al principio de democracia indirecta en la cual se basa nuestro sistema republicano, al establecer la Constitución Nacional en su art. 22 que “*el pueblo no delibera ni gobierna, sino por medio de sus representantes y autoridades creadas por esta Constitución*”. Se pretende entonces ampliar los horizontes de la participación popular en la toma de decisiones políticas.

La doctrina<sup>10</sup> define a la iniciativa popular como “*el derecho en virtud del cual un ciudadano, un grupo de ciudadanos o un grupo social intermedio proponen, motu proprio al Congreso, la sanción de un proyecto*

<sup>8</sup> Elster, Jon y Slagstad, Rune, *Constitucionalismo y democracia*, FCE, México, 2001, § III, p. 17-18.

<sup>9</sup> Martino, Antonio, *La democracia líquida. Nuevas formas de participar, nuevos procesos electorales*, en *Los derechos electorales y la representación política*, Dalla Vía, Alberto (coord.), Revista Jurídica de Buenos Aires, año 2014 – II, Abeledo Perrot – UBA - F. Derecho, Bs. As., 2015, § II y III, p. 58, 60, 64.

<sup>10</sup> Sobre el punto seguimos a Ekmekdjian, Miguel Ángel, *Tratado de Derecho Constitucional*, Abeledo Perrot, Bs. As., 2016, §450, p. 526-527.

*de ley, presentado por ellos*". Otros autores en cambio (Ekmekdejian) sostienen que no es un derecho individual sino -necesariamente- de un grupo.

Constituye una de las formas de canalización del derecho de peticionar ante las autoridades, previsto en el art. 14 de la Constitución Nacional por el cual, si bien los ciudadanos no legislan directamente, ponen en movimiento el mecanismo legislativo.

La iniciativa popular puede ser: a) *simple*: cuando el proyecto presentado plantea el tema en términos generales, como una especie de solicitud efectuada ante el Congreso para que éste legisle en un determinado sentido o; b) *formulada*: cuando se presenta un proyecto de ley completo o articulado.

El art. 39 de la Constitución Nacional otorga este derecho únicamente a los ciudadanos y no a los habitantes extranjeros, en tanto sólo los primeros integran la comunidad política argentina y además porque esta forma de democracia semidirecta conlleva el ejercicio de derechos políticos.

La disposición fue reglamentada mediante la Ley 24.747 que estableció una serie de requisitos y procedimientos para la puesta en funcionamiento del instituto. En particular determinó que el proyecto debe presentarse ante la Cámara de Diputados de la Nación (art. 2) y requiere la firma de un número de ciudadanos no inferior al uno y medio por ciento del padrón electoral utilizado para la última elección de diputados nacionales, debiendo representar por lo menos a seis distritos electorales.

Asimismo, cuando la materia de la iniciativa sea de alcance regional, el recaudo porcentual se cumplirá considerando únicamente el padrón electoral del total de las provincias que componen dicha región, sin tener en cuenta la cantidad de distritos antes expresada (art. 4).

Por otra parte, establece (art. 5) que la iniciativa popular deberá deducirse por escrito y contendrá: a) la petición redactada en forma de ley en términos claros; b) una exposición de motivos fundada; c) el nombre y domicilio del o los promotores de la iniciativa; d) la

descripción de los gastos y origen de los recursos que se ocasionaren durante el período previo a presentar el proyecto y; e) los pliegos con las firmas de los peticionantes, con la aclaración del nombre, apellido, número y tipo de documento y domicilio que figure en el padrón electoral.

La norma transcribe de manera innecesaria, por resultar reiterativo y redundante, la prohibición ya dispuesta en el texto constitucional al sostener en su art. 3: "*No podrán ser objeto de iniciativa popular los proyectos referidos a reforma constitucional, tratados internacionales, tributos, presupuesto y materia penal*".

Si bien las virtudes de esta metodología resultan encomiables, al acercarse al ciudadano común al manejo y tratamiento de los asuntos públicos, la doctrina ha señalado lo difícil que resulta su efectivización en la realidad.

Al respecto se ha sostenido que "*...en el período que va desde la sanción de la reforma constitucional de 1994 hasta finalizado el año 2001 ninguna de las dos formas de participación política directa han sido experimentadas por la ciudadanía. Sólo se han impulsado, como mecanismos adicionales en la controversia política, algunos intentos de consulta popular -para situaciones en la que no procedía, tal la consulta para promover una reforma constitucional- y la recolección de firmas para pedir derogaciones legislativas que no pasaron de los pasos preparatorios*"<sup>11</sup>.

Mejores experiencias las encontramos en tiempos más recientes. Así es como en el 2002 obtuvo sanción legislativa una iniciativa popular para combatir "el hambre más urgente". De este modo, la ley 25.724 creó "*el Programa Nacional de Nutrición y Alimentación en cumplimiento del deber indelegable del Estado de garantizar el derecho a la alimentación de toda la ciudadanía*" (art. 1).

Otro caso que cabe citar es la Ley 25.886 conocida como "*Ley Blumberg*", a consecuencia de que su impulsor, el padre de

---

<sup>11</sup> Gelli, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina: comentada y concordada*, 4° ed., La Ley, Bs, As, 2008, §1, p. 561.

un joven secuestrado y asesinado, constituyó un antecedente que conmocionó a la sociedad argentina, generando -entre otras- dos manifestaciones populares multitudinarias; una de ellas con 150.000 asistentes al Congreso y la segunda con 100.000 personas ante el Palacio de Tribunales, realizadas en 15 días y que apuntaban a reformar la legislación represiva en general y a una mayor eficiencia del Poder Judicial. En esa oportunidad se reunieron firmas de la población y se alentaron diversos proyectos de reforma.

También encontramos la ley 24.937 que permitió la integración del Consejo de la Magistratura. En esa oportunidad, por el año 1997 se puso en marcha una campaña de recolección de firmas para que el Senado apruebe la ley que permitiera constituir el Consejo de la Magistratura. Una vez comenzada la búsqueda de firmas se fueron sumando distintas agrupaciones multiplicando esfuerzos y acciones mediáticas para instalar el tema. Fueron partícipes de la iniciativa la Asociación de Abogados, el Colegio de Abogados, Encuentro de Mujeres Juezas y la Federación Universitaria de Buenos Aires<sup>12</sup>.

#### IV. Situación de la iniciativa popular en otras legislaciones

A nivel local, en un texto semejante al nacional, el art. 64 de la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires dispone que *“El electorado de la Ciudad tiene derecho de iniciativa para la presentación de proyectos de ley, para lo cual se debe contar con la firma del uno y medio por ciento del padrón electoral. Una vez ingresados a la Legislatura, seguirán el trámite de sanción de las leyes previsto por esta Constitución.*

*La Legislatura debe sancionarlos o rechazarlos dentro del término de doce meses.*

*No son objeto de iniciativa popular los proyectos referidos a reforma de esta Constitución, tratados internacionales, tributos y presupuesto”.*

En ese marco, cabe destacar las especiales circunstancias en que fuera sancionada en 1994 la ley n° 194 en la órbita de la CABA que reza en su art. 1° *“Institúyese el 4 de junio de cada año como “Día de Lucha contra la Corrupción”, en homenaje a la pérdida de la vida de Alfredo María Pochat por su entrega en este empeño hasta el desprendimiento total”.*

La iniciativa estuvo en manos de la organización Poder Ciudadano, respecto de quien fuera asesinado en Mar del Plata minutos antes de dar a conocer hechos de corrupción en el sector previsional dos años antes. En esta coyuntura, la organización Poder Ciudadano instaló un stand en la Feria del Libro durante su actividad (de abril a mayo de 1998) y logró recolectar alrededor de 11.000 firmas.

El proyecto si bien perdió estado parlamentario a nivel nacional, adquirió relevancia en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires; generando que, el ya presentado por un grupo de legisladores, sea votado por unanimidad en la legislatura local.

En el ámbito internacional<sup>13</sup> trece países latinoamericanos incorporaron el instituto de la iniciativa popular en sus constituciones, a consecuencia de las reformas operadas en la década de 1980 y 1990, entre las que se destacan las de Colombia, Ecuador, Paraguay, Perú y Venezuela, no obstante lo cual su uso resulta muy limitado. Uruguay por el contrario, inició este proceso en 1919, conformando un caso atípico al exhibir una auténtica actividad legislativa de origen popular.

Algunos analistas sugieren que su uso podría ser más adecuado y provechoso en el nivel subnacional. Esta noción se sustenta en casos específicos en las democracias europeas y norteamericana, así como en algunos países de América Latina<sup>14</sup>.

En Estados Unidos resulta una herramienta muy utilizada, pudiendo a través de ésta proponer leyes y reformas constitucionales. Casi el 70% de la población del país vive en

<sup>12</sup> Batch, María, *Las iniciativas populares*, The Center for Victims of Torture. New Tactics in Human Rights Project, 2004, Minneapolis, USA, p. 7-8.

<sup>13</sup> Sobre el punto seguimos a Batch, María, *op. cit.*, p. 19-21.

<sup>14</sup> Sobre los antecedentes históricos nacionales y comparados, véase Casás, José Osvaldo, *op. cit.*

un Estado o ciudades que prevén el mecanismo de la iniciativa popular, aunque ella no fue incorporada a nivel nacional.

Por su parte en Europa, de los aproximadamente 30 países que adoptaron nuevas constituciones desde 1989, solamente tres no incluyeron sistemas de democracia directa, mientras que las “viejas” democracias están progresivamente introduciendo la iniciativa popular y el referéndum (tales como Alemania, Portugal, Holanda, Francia, Suecia). El referéndum se emplea particularmente en cuestiones vinculadas a decisiones “europeas”, en alusión a las medidas que afectan al bloque.

Por su parte, Suiza puede calificarse de Estado pionero en la incorporación de estos institutos, que se encuentran difundidos en la legislación de los cantones, habiendo también sido añadidas en la reforma constitucional y en las dinámicas de elaboración de leyes a nivel federal. Los ciudadanos pueden mediante la iniciativa popular, pretender incluso reformar la constitución.

En España la iniciativa popular se encuentra regulada a nivel nacional y provincial. La Constitución Española la prevé en su artículo 87.3 y siguientes y en la ley reglamentaria nº 3 de 1984.

En Alemania, siendo un Estado federal, los procesos de democracia semidirecta se encuentran en pleno desarrollo. Para 1990 sólo siete Estados poseían estos institutos a nivel estadual y uno a nivel comunal. Desde 1998 la iniciativa popular se encuentra regulada en dieciséis estados a nivel estadual y en quince a nivel comunal.

## V. Campo de aplicación y restricciones

El proyecto de ley presentado mediante iniciativa popular puede ser modificado sin restricción alguna por la Cámara de Diputados, quien también puede ordenar su rechazo, lo cual no admite recurso alguno (art. 9 de la Ley 24.747).

La Constitución Nacional sólo exige que en aquellos casos en que fuera admitido el proyecto, la Cámara de Diputados deberá darle tratamiento, al igual que -según lo

dispone la norma reglamentaria- lo deberá hacer el Senado, una vez que le sea girado (art. 11). Esta circunstancia, otorga a los proyectos presentados mediante el instituto de la iniciativa popular una preferencia de tratamiento de la cual no gozan los proyectos comunes, en tanto que las cámaras no tienen la obligación de tratarlos, caducando de manera automática al vencimiento de determinado plazo.

Sin embargo, también se ha considerado que este privilegio “es más bien aparente que real”, en tanto que la obligación del Congreso de pronunciarse al respecto en el plazo de doce meses, no trae aparejada ningún tipo de sanción para el supuesto de incumplimiento, de lo cual surge que no se trata de una obligación jurídicamente exigible<sup>15</sup>.

La doctrina observa que el tipo de norma cuya sanción, reforma o derogación se pretenda impulsar mediante la iniciativa popular, variará según la amplitud que se le asigne al instituto en cada legislación local, pudiéndose considerar como principio, que todo tipo de regulación podría ser objeto de aquella.

Por el contrario, el art. 39 de la Constitución Nacional “*excluyó de ese mecanismo que obliga al Congreso a tratar el proyecto, un procedimiento que requiere una mayoría agravada para su sanción, como la declaración de necesidad de reforma constitucional; un procedimiento complejo que comprende la responsabilidad exterior del Estado, como la aprobación de los tratados internacionales; una norma con alto componente técnico, como el presupuesto nacional; y dos materias de alta sensibilidad, como la tributaria y la penal. La opción restrictiva, elegida por los convencionales de 1994, quiso preservar de eventuales manipulaciones de la opinión pública determinados temas que estimó críticos siguiendo, con ello, algunos modelos del derecho comparado*”<sup>16</sup>.

Los argumentos expresados para excluir del campo de aplicación de la iniciativa popular a

---

<sup>15</sup> Ekmekdjian, Miguel Ángel, *op. cit.*, §450.A, p. 528.

<sup>16</sup> Gelli, María Angélica, *op. cit.*, §2, p. 562.

ciertas temáticas, si bien razonables, resultan insuficientes y consideramos que existen otras fundamentaciones, en particular de tipo sociológico, tal como más adelante aludiremos.

La reforma constitucional constituye sin lugar a dudas una cuestión esencial para el interés político y jurídico de una comunidad. Su hito inicial, la declaración de necesidad de la reforma mediante el dictado de una ley, resulta de máxima trascendencia, por lo que la tradición constitucional de nuestro país ha considerado que el proyecto debe contar con el voto favorable de las dos terceras partes de los miembros “totales” de cada Cámara, a pesar de que el propio art. 30 no lo especifique<sup>17</sup>.

El hecho de que un proyecto de ley sea presentado directamente por la población mediante el sistema de la iniciativa popular y no por el Presidente o algún legislador nacional, no altera en absoluto el recaudo de los votos mínimos que resultarían necesarios de cada cámara del Congreso para obtener su aprobación.

En cuanto a la otra cuestión vedada consistente en los “tratados”, se observa por un lado, que su aprobación legislativa no necesita mayorías especiales. Ello sólo será exigido, respecto de aquellos tratados de derechos humanos (ya aprobados) a los cuales pretenda otorgarse jerarquía constitucional<sup>18</sup>. Similar recaudo, se presenta para la aprobación de tratados de integración<sup>19</sup>.

<sup>17</sup> El art. 30 de la CN sólo expresa “*La necesidad de reforma debe ser declarada por el Congreso con el voto de las dos terceras partes, al menos, de sus miembros...*”.

<sup>18</sup> Al respecto el 3° párrafo del inc. 22 del art. 75 de la CN expresa que “*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*”.

<sup>19</sup> El 2° párrafo del inc. 24 del art. 75 de CN establece que “*La aprobación de estos tratados con Estados de Latinoamérica requerirá la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara. En el caso de tratados con otros Estados, el Congreso de la Nación, con la mayoría absoluta*

A este respecto, si bien cabe reiterar que la vía de formulación de un proyecto de ley no incide en las mayorías necesarias para su aprobación, pues ello dependerá de la naturaleza del contenido del proyecto y no de su origen, lo cierto es que, desde lo práctico y operativo, resulta difícil pensar un supuesto en el cual sea aplicable la iniciativa popular en materia de tratados internacionales. Básicamente porque el Congreso sólo “aprueba o desecha” tratados firmados o concluidos previamente por el Poder Ejecutivo (inc. 22 del art. 75 CN), con lo cual aquel órgano del Estado será el principal interesado en lograr su aprobación legislativa, lo que conducirá a que -por lógica- sea éste quien presente el proyecto correspondiente e inste su aprobación.

Sólo podría encuadrarse la iniciativa popular en aquellos supuestos donde el Presidente suscriba un acuerdo internacional, que -cambio de gobierno mediante-, las nuevas autoridades se negasen a presentar ante el Congreso, el pertinente proyecto de ley necesario para su aprobación.

Cabe destacar que la circunstancia de que la incorporación de tratados internacionales sea un “proceso complejo”, al desarrollarse en una serie de etapas sucesivas (negociación, firma, aprobación, ratificación) no justifica vedarlo por este exclusivo motivo de la iniciativa popular, en tanto todo *iter* legislativo es un acto estatal complejo, donde necesariamente intervienen dos órganos del Estado, el deliberativo en cabeza del Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo quien se encargará de la promulgación de la norma (sea de manera expresa o tácita).

En cuanto a la ley de presupuesto, queda excluida dada su complejidad técnica lo cual, si bien es cierto, no debe perderse de vista que existen muchas otras normas de alta complejidad (contable, físico químico, estructural, ambiental, etc.) que no estarían excluidas. El motivo debe integrarse con que,

*de los miembros presentes de cada Cámara, declarará la conveniencia de la aprobación del tratado y sólo podrá ser aprobado con el voto de la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, después de ciento veinte días del acto declarativo*”.

además de la complejidad técnica expresada, la ley de presupuesto incide directamente en el funcionamiento concreto de la administración pública y -en definitiva- en el ejercicio del poder del gobierno. Cabe añadir que para su confección resulta fundamental disponer de un enorme volumen de información, sobre la estructura, gastos y recursos estimados, que corresponda a cada ente administrativo. Sin embargo, la prohibición también alcanza a cualquier tipo de norma sobre “presupuesto”, respecto de la cual no se requerirá (o se necesitan de modo más atenuado) los datos antes apuntados, tal como ocurriría respecto al otorgamiento de facultades especiales a determinado funcionario para reasignar partidas presupuestarias o la modificación puntual de ciertas asignaciones.

Cabe añadir que además de las 4 materias prohibidas por el art. 39, no resulta viable la iniciativa popular para el tratamiento de aquellas leyes que conforme la Constitución Nacional deben tener como cámara de inicio la de Senadores; como sucede con la futura ley de coparticipación (inc. 2 del art. 75 CN) y las de crecimiento, población y desarrollo (inc. 19 del art. 75 CN). Para este último supuesto, la amplitud y ambigüedad del texto constitucional, podría traer no pocas situaciones de incertidumbre sobre su verdadero alcance impeditivo<sup>20</sup>.

Si bien la Cámara de Diputados representa al pueblo y de allí tal vez que el constituyente haya dispuesto que los proyectos generados mediante la iniciativa popular deban presentarse por ante aquella cámara, no es menos cierto que tal origen histórico, en la práctica conlleva la limitación de temas que puedan ser propuestos mediante este instituto, por lo cual algunos autores han

considerado que esta limitación resulta injustificada<sup>21</sup>.

Siguiendo esta línea, Sagüés sostenía que si por la índole de la materia es el Senado quien debe actuar como cámara de origen, no habrá otra alternativa que derivar la iniciativa a la cámara alta<sup>22</sup>.

Cabe recordar que en el anteproyecto de Constitución Nacional se había incorporado limitaciones similares al campo de la iniciativa popular, aunque más amplias al abarcar también a: recursos financieros, códigos de fondo y normas complementarias.

Quiroga Lavié critica estas exclusiones sosteniendo que no existe ningún tipo de justificación para restringir el derecho de iniciativa privada<sup>23</sup>.

Por el contrario, otros creen que resulta conveniente evitar aquellos temas, porque si bien la última palabra sobre la sanción de aquellas propuestas normativas las tendrá el Congreso, *“por una razón de simple prudencia política no parece conveniente que ciudadanos particulares interfieran con los órganos del gobierno encargados de proyectar las normas relativas a ciertos temas fundamentales, teniendo en cuenta que están muy relacionadas con garantías constitucionales específicas, con relaciones exteriores del país y que requieren conocimientos muy específicos”*<sup>24</sup>.

Aunque coincidimos inicialmente con estos argumentos, corresponde destacar que los temas excluidos no son los únicos que pueden impactar fuertemente en el ejercicio de garantías constitucionales (tales como la variación de la Ley de Procedimientos Administrativos o de un código procesal o la regulación de cualquier derecho constitucional), ni afectar las relaciones

---

<sup>20</sup> En 2º párr. del inc. 19 del art. 75 dispone *“Proveer al crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio; promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones. Para estas iniciativas, el Senado será Cámara de origen”*.

<sup>21</sup> En este sentido véase Ekmekdjian, Miguel Ángel, *op. cit.*, §450.A, p. 527.

<sup>22</sup> Sagüés, Néstor, *Manual de Derecho Constitucional*, 2º ed., Astrea, Bs. As., 2012, §434, p. 234.

<sup>23</sup> Quiroga Lavié, Humberto, *Estudio analítico de la reforma constitucional*, actualización de la obra *Derecho Constitucional*, Depalma, Bs. As., 1994, p. 85.

<sup>24</sup> Ekmekdjian, Miguel Ángel, *op. cit.*, §450, p. 531.

internacionales (como ocurre con el régimen de inversiones internacionales, migrantes o de pesca en mar territorial) o que su confección demande profundos conocimientos técnicos (al tratarse de cuestiones cambiarias, bancarias, de manejo de la energía nuclear, etc.).

Por otra parte, no se comprende cómo la iniciativa popular podría “interferir” en el desenvolvimiento de los órganos de gobierno cuando, tal como hemos desarrollado, basta con que la Cámara de Diputados rechace el proyecto (o incluso, pese a la irregularidad, simplemente no lo trate), como para trancar cualquier posibilidad de éxito de la propuesta.

Sobre las exclusiones contenidas en el art. 39 de la Constitución Nacional, Sagüés hace ver su posición crítica, al expresar que con relación a los tratados, el miembro informante por la mayoría explicó que la junta de firmas en el pueblo, podía complicar nuestras relaciones exteriores; y en cuanto a los otros asuntos, mencionó vagamente su complejidad como factor que justifica su exclusión del derecho de iniciativa<sup>25</sup>.

A ello agrega que *“Dejando a salvo el tema de los tratados, las restantes prohibiciones no tienen fundamentación convincente, pues ¿cuál es el motivo de peso que impide a un sector del electorado requerir el tratamiento legislativo de un proyecto en materia penal o de tributos? Media aquí una incoherencia del constituyente, quien por un lado exalta el papel del pueblo en la democracia, y por otro lo retacea”*<sup>26</sup>.

A su turno Gargarella sostiene que con los impedimentos consagrados en la norma constitucional respecto de la iniciativa popular se *“excluyó los temas más importantes de la vida institucional del país”*<sup>27</sup>.

Ello mostraría cómo la amenaza de la desconfianza en la participación de la ciudadanía llevó a que se lograra un acuerdo para abrir la participación del pueblo, sólo si

dicha apertura no afectase los temas más sensibles. Por ello considera que no existe demasiada justificación para hacerlo, sobre todo cuando la iniciativa popular no es una muestra final de voluntad, puesto que aún lograda la cantidad de firmas requeridas, el asunto debe ser tratado por el Congreso, que podría rechazarlo sin mayores inconvenientes.

Al referirse a los tratados internacionales destaca a pie de página que, éste fue el único punto que el miembro informante de la Comisión de Participación Democrática de la Convención Constituyente, Vicente Brusca, justificó diciendo que *“el sólo hecho de que se estén juntando firmas en número importante dentro de la Nación, generaría una reacción en los países con los cuales tenemos relaciones exteriores, que no sabemos qué efecto puede producir. Entendemos que la conducción de las Relaciones Exteriores tiene que estar regida, tal como está en este momento, en la Constitución Nacional”*<sup>28</sup>.

En cuanto a la materia tributaria, considera que ello contraría el lema de la revolución norteamericana *“no taxation without representation”*, en tanto se temía que las pasiones de la multitud actuando irresponsablemente desfinancien al Estado. Y añade *“Algo similar ocurre con el presupuesto, la “ley de leyes”: la ciudadanía no podrá decidir en qué se gastan los recursos”*. A este respecto añade que en muchos municipios del país ya existen casos de presupuestos participativos, donde un porcentaje del gasto público es decidido de modo directo por la ciudadanía a través de instancias participativas.

Finalmente, en cuanto a la eliminación de la materia penal, recuerda que el fundamento habría de ser *“alejar el Código Penal de las pasiones circunstanciales de la población, aunque no varíen en mucho de las pasiones de los legisladores”*.

## **VI. La iniciativa popular y la exclusión de la materia tributaria**

<sup>25</sup> Véase *Diario de Sesiones*, p. 2026, Obra de la Convención Nacional Constituyente, 1994, T. V, p. 4776.

<sup>26</sup> Sagüés, Néstor, *op. cit.*, §434, p. 234-235.

<sup>27</sup> Gargarella, Roberto, *Comentarios de la Constitución de la Nación Argentina*, La Ley, Bs. As., 2016, §2, p. 1067-1068.

<sup>28</sup> *Diario de Sesiones de la Convención Nacional Constituyente*, 17° reunión, 26/07/1994.

Gelli ha considerado que la materia penal y tributaria quedan impedidas al tratarse de cuestiones de "alta sensibilidad". Siguiendo ese criterio, la Constitución Nacional ha excluido también ambos temas de la potestad del Poder Ejecutivo de legislar mediante decretos de necesidad y urgencia junto con el régimen electoral y de los partidos políticos (inc. 3 del art. 99 CN), dado el riesgo de que mediante este instrumento normativo se afecten gravemente institutos que hacen a la esencia de la vida republicana y democrática, aun mediando situaciones de extrema necesidad social.

En este punto, resulta importante definir qué se entiende por "materia tributaria", para de ese modo delimitar su campo o alcance. Si para hacerlo seguimos el criterio hasta ahora utilizado cuando aludimos a la potestad del Poder Ejecutivo prevista en el inc. 3 del art. 99 de la Constitución Nacional, debemos circunscribirla únicamente a la creación o modificación de hechos imponibles y no a cualquier norma que regulando aspectos referidos a la tributación no lo haga puntualmente sobre el Derecho Tributario Sustantivo. De esta forma, disposiciones atinentes a obligaciones adjetivas (domicilio fiscal, facturación, etc.) como así también las procedimentales o procesales -entre otras-, e incluso las referidas a la creación, estructura y competencias (abarcando las punitivas) del ente fiscal, se encontrarían permitidas.

Lo antes expuesto surge de la interpretación que judicialmente se asignó al tiempo de analizar la validez del Decreto de Necesidad y Urgencia 618/97 que creó a la AFIP, con sus dos direcciones originales, DGI y DGA, modificando en la oportunidad a dos normas, la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario y la Ley 22.415 - Código Aduanero.

La cuestión de dejar en manos de los mecanismos de democracia semidirecta ciertos temas como el tributario, conlleva un problema cuyo núcleo radica en que aquel ámbito -al igual que otros que contienen usualmente restricciones a los derechos de los ciudadanos-, es visto con recelo por la comunidad, generando un natural rechazo a su aplicación.

Sabemos que existe un deber, tanto constitucional, internacional (por ej. en el art. 32.2 del Pacto de San José de Costa Rica<sup>29</sup>), legal y moral de contribuir al sostenimiento del gasto público y de distribuir esas cargas públicas de manera proporcional entre los ciudadanos. No obstante, si dejamos a criterio de éstos últimos la determinación del *quantum* de ese peso, lo usual es que tienda a la baja o al menos que los sujetos pretendan -individualmente- que su peso se reduzca, sobrecargando a otro, quien justamente pretenderá lo mismo (inverso a nuestro respecto), generando de este modo una sinergia hacia a la reducción de la recaudación.

La afectación de los tributos operaría a consecuencia de la pretendida disminución de las alícuotas tributarias, la ampliación de exenciones, la diseminación de las deducciones computables o directamente la eliminación de ciertos tributos, entre otras posibles alteraciones del sistema tributario.

## **VII. Percepción y rechazo social a la aplicación de tributos**

Cuando se estudia el principio de legalidad en materia tributaria, solemos compararlo con el Derecho Penal, asemejando el hecho imponible con el hecho punible, en tanto la lógica de razonamiento y la estructura de las figuras resultan similares. Así mientras en la primera, la realización concreta de una conducta hipotética prevista por la ley, genera como necesaria consecuencia el acaecimiento o nacimiento de una obligación tributaria, ante el perfeccionamiento de aquel hecho imponible; en materia penal, la ejecución de la conducta ilícita prevista por la norma punitiva, acarrea la consumación del delito y como consecuencia, la habilitación de la sanción correspondiente.

Ambas normas tienen en común, por un lado, que resultan extremadamente necesarias

---

<sup>29</sup> El art. 32.2 del PSJCR dispone "2. Los derechos de cada persona están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bien común, en una sociedad democrática...".

para la subsistencia de la vida en comunidad, siendo una el medio de sufragar los gastos generales que permiten la continuidad de los servicios públicos y de ese modo, la vigencia real y efectiva de los derechos constitucionales, mientras que la otra, mantiene incólume (por prevención o por vía de la reparación) los derechos constitucionalmente amparados.

Sin embargo, para los destinatarios directos e inmediatos de esas normas, contribuyentes y delincuentes, su aplicación no resulta placentera. Por ello, con independencia de que, mediante un pensamiento racional, pudiera arribarse a la conclusión de la evidente utilidad de aquellas normas, lo cierto es que el rechazo social suele ser la regla.

Ello queda exacerbado ante regímenes represivos que oprimen a los habitantes de un país, como en aquellos en los cuales la presión fiscal torna inviable el desarrollo de actividades productivas o la simple subsistencia y generación de empleo y riqueza.

Pero no es necesario llegar a esos extremos para observar que -como regla- en cualquier sociedad impera el rechazo a las exacciones tributarias. Sólo en aquellos lugares en donde la población posea un elevado nivel de educación tributaria, los ingresos de los contribuyentes sean adecuados y suficientes para llevar una vida digna, la cantidad y volumen de tributos cobrados resulten adecuados a los servicios y las condiciones y calidad de vida que brinda el Estado sean suficientes; podrá pretenderse idealizar que los habitantes -pudiéndolo hacer- no tenderán a la baja de los impuestos.

De lo contrario, frente a una ausencia del Estado, demostrado por ejemplo a través del aumento de la inseguridad, la siniestralidad vial, la prestación deficiente de servicios públicos básicos, la disminución de los niveles de educación, el desempleo y un largo etcétera, lo lógico es que los ciudadanos descontentos, pretendan compensar sus penurias aportando cada vez menos a un sistema que brinda más fracasos que aciertos, cuando justamente en ese marco podría presentarse la situación inversa, consistente en que aquella sociedad necesite un mayor

esfuerzo social de colaboración para reunir mayores fondos y de este modo paliar adecuadamente aquellas situaciones de carencia (ello sumado -cabe aclarar- a una buena gestión y administración de tales recursos).

La tendencia a la evitación del pago de las contribuciones fiscales ha quedado de manifiesto en distintos documentos. Por sólo citar un ejemplo, cabe referirnos a los antecedentes parlamentarios expresados al tiempo de la sanción de la Ley 24.769, modificatoria del -hasta entonces- Régimen Penal Tributario previsto en la Ley 23.771.

Allí se sostuvo que *“La pretensión de implementar un nuevo régimen penal tributario se justifica en el decaimiento de la conciencia tributaria de la población y el daño cada vez más grave que sufren los ingresos en materia tributaria y previsional.*

*Consideramos que ya en la finalización del presente siglo necesariamente se debe producir un cambio en la visión de este tipo de delincuencia económica. El daño que produce el delito fiscal en sus diversas formas resulta inaudito en economías con un relativo grado de desarrollo, en las cuales los ingresos muchas veces insuficientes no alcanzan para sostener los bienes públicos necesarios para que la población perciba la existencia de un razonable bienestar general”.*

Para agregar que *“En otras ocasiones, con motivo de un alto grado de incumplimiento tributario debido a la escasa moral fiscal de la población, las prestaciones vinculadas con los bienes públicos resultan insuficientes y causan graves trastornos a la sociedad”.*

*“Si bien se puede reconocer la existencia de una moral fiscal que caracterizaría actualmente a la Argentina como un país que posee un importante grado de incumplimiento tributario, por otra parte existe un mandato de la sociedad, claramente interpretado por el Poder Ejecutivo nacional, orientado a punir adecuadamente aquellos delitos que pongan en grave peligro la correcta prestación de bienes públicos para toda la sociedad”<sup>30</sup>.*

<sup>30</sup> Opinión del miembro informante Diputado Menem, Diario de Sesiones de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, 48° reunión,

Casi 30 años han transcurrido desde que se efectuaron tales afirmaciones y, sin embargo, no podríamos aseverar que la situación diste demasiado de la descripta para aquel entonces.

Es que *“En la actualidad, el fraude se puede considerar un fenómeno generalizado en el conjunto de la geografía política del mundo. El fenómeno se produce tanto en países en vías de desarrollo como en países industrializados, lo único que cambia en muchas ocasiones son las modalidades técnicas a la hora de llevarlo a cabo. Ahora bien, la realidad nos demuestra también que el impulso egoísta que aflora frente a la obligación de pagar tributos, se manifiesta con distinta intensidad según el país a que hagamos referencia. Igualmente es de destacar que a esta generalidad geográfica suele corresponder una concentración socioprofesional de los defraudadores. Se ha señalado que el cuadro de fraude fiscal que ofrece un país, es la caricatura de la sociedad donde aparece<sup>31</sup>”*.

### VIII. Iniciativa popular y legalidad tributaria

El Derecho Tributario se basa en el principio de legalidad, entendido como aquél en virtud del cual toda obligación tributaria, encuadrada en un hecho imponible determinado, debe ser establecida por una norma legal, es decir una ley dictada por el órgano legislativo que corresponda a cada nivel de gobierno, a saber el Congreso (bicameral) para el nacional, las legislaturas (unicamerales o bicamerales según sea la provincia y unicameral en la Ciudad de Buenos Aires) y los concejos deliberantes (unicamerales en los municipios).

Además de tratarse de una ley en sentido formal, entendido esto como aquella emanada del órgano constitucionalmente habilitado (legislativo) y siguiendo el procedimiento establecido allí a tal fin; debe también ser una

ley en sentido material, lo cual se expresa como norma general (no estar referida a determinados sujetos), abstracta (ello no ocurre por ejemplo cuando se declara como patrimonio histórico un inmueble) y obligatoria (no ser una mera declaración, tal como ocurre con las de interés cultural o deportivo que se efectúan de ciertos eventos).

El principio de legalidad se remonta al nacimiento de los Estados modernos, con algunas excepciones de tipo históricas que podemos encontrar con anterioridad. Cabe recordar que en las monarquías absolutistas el poder de imperio, entendido como la atribución para crear tributos, era descendente, en tanto provenía de Dios y se encarnaba en el rey, quien lo ejercía sobre los súbditos. De allí que se utilizase como sinónimo de “rey” la palabra “soberano”, en tanto éste era el depositario de aquel poder absoluto.

La Revolución Francesa y los demás sucesos trascendentales de nuestro pasado cambiaron este paradigma, invirtiendo la dirección en que se movía el poder, el cual de ser descendente pasa a ser ascendente, forjándose la noción de “soberanía popular”.

De este modo, el poder que se encuentra en el pueblo -el nuevo “soberano”- que se ejercita a través de los derechos políticos, en particular el de elegir representantes, quedó plasmado en nuestra Constitución Nacional en el art. 22, consagrando un sistema de democracia indirecta al establecer con claridad que *“El pueblo no delibera ni gobierna, sino por medio de sus representantes y autoridades creadas por esta Constitución”*.

Estos actores sintetizan la voluntad individual y de ese modo gestan la “voluntad del pueblo” que se manifiesta en los instrumentos legislativos y actos de gobierno.

Sobre la teoría sociológica de la actividad financiera, Fonrouge recordaba que en razón de la heterogeneidad de las necesidades e intereses colectivos y ante la imposibilidad de homogeneizar las necesidades individuales, los juicios singulares quedan obligatoriamente subordinados al criterio y voluntad de los gobernantes, que establecen el orden de prelación de las necesidades a satisfacer,

---

21° sesión ordinaria, 27 y 28/11/1996, p. 5635-5636.

<sup>31</sup> Ochoa León, Martha, *Elusión o evasión fiscal*, Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración - RICEA, Vol. 3, Núm. 5, Enero - Junio 2014, y sus citas a Pont Mestres, Sainz de Bujanda, Martínez y Fernández Ordóñez.

según consideraciones de conveniencia política y de utilidad social. De este modo la necesidad pública no es aquella experimentada por la generalidad de los habitantes y satisfecha por la acción más económica del Estado, sino la que -siguiendo el criterio de la autoridad-, los habitantes sienten o deberían sentir como miembros del consorcio político y que se satisface con el gasto público, aunque no lo adviertan muchos de los llamados a contribuir<sup>32</sup>.

Deviene de ello la doctrina de la *autoimposición tributaria*, por medio de la cual son los ciudadanos, quiénes a través de sus representantes, determinan las necesidades de la comunidad y establecen las formas de su cobertura, mediante tributos que ellos se aplicarían a sí mismos.

La noción de soberanía, luego evolucionará y se traslada a la persona del Estado, el cual se inviste de esa atribución y justifica el ejercicio de su poder. Kelsen sostiene que la moderna teoría explica la soberanía como una propiedad del poder del Estado y, por lo tanto, indirectamente, como propiedad del Estado mismo, desde el momento que lo identifica con su poder. Ese poder se corresponde con el Estado y no con sus órganos -el príncipe, el pueblo- como en las doctrinas anteriores<sup>33</sup>.

El ejercicio de estos derechos políticos, consistentes en “elegir y ser elegido”, se realizan según las restricciones y limitaciones propias que el sistema normativo les impone, es decir “conforme las leyes que reglamentan su ejercicio” (art. 14 CN).

De allí que la incorporación de figuras como la iniciativa popular prevista en el art. 39 de la Carta Magna, mediante la cual se incrementa la participación popular en el proceso legislativo, si bien es considerado un mecanismo de democracia semidirecta, tal y como actualmente se encuentra concebido y diseñado en nuestro sistema (constitucional y legal), posee una incidencia ciertamente atenuada en relación a aquella función de gobierno (la legislativa).

<sup>32</sup> Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Vol. I, 9º ed., Bs. As., 2004, §4, p. 6-7.

<sup>33</sup> Kelsen, Hans, *Teoría del Estado*, Editora Nacional, México, 1973, §20.A, p. 133. Traducción del alemán por Legaz y Lacambra.

Por ello resulta bastante curioso que alguna doctrina haya postulado a este nuevo instituto como “contrario” o “incompatible” con el principio de legalidad o reserva en materia tributaria, al no ser otra cosa más que una simple modalidad de su ejercicio.

## IX. El sistema democrático y la participación de la comunidad

La cuestión no deja de traernos a la mente la desconfianza que el legislador y otras veces el administrador, ha tenido respecto del rol que puede desempeñar el pueblo en algunas tareas o funciones de manera directa.

Es así como si bien la Constitución Nacional menciona al juicio por jurados en tres oportunidades, en los arts. 24, inc. 12 del art. 75 y art. 118, como forma de juzgamiento de delitos, ello no ha sido operativo sino hasta tiempos recientes, en contados y limitados ámbitos de las jurisdicciones subnacionales, a diferencia de lo que ocurre en Estados Unidos, donde existe una experiencia amplia.

A tal punto la manda es clara, que el art. 118 CN dispone: “*Todos los juicios criminales ordinarios, que no se deriven del derecho de acusación concedido a la Cámara de Diputados se terminarán por jurados, luego que se establezca en la República esta institución...*”. El término “todos” despeja cualquier duda respecto de la amplitud de la previsión constitucional que, salvo excepciones, se viene incumpliendo hasta nuestros días.

Es lógico entonces pensar que subsiste una desconfianza (más allá que el tema del juicio por jurados también requiere una estructura administrativa conducente y la afectación de fondos públicos al efecto), sobre la conveniencia de dar participación más directa a los ciudadanos en el tratamiento de asuntos o en el desarrollo de funciones privativas de un poder del Estado, en el caso la función de juzgar.

Situación análoga, aparece en la función de legislar, ya que si observamos la redacción del art. 39, la materia penal también se encuentra excluida, más allá de lo que remarcamos respecto del absoluto control que sobre el éxito del proyecto tendrán las Cámaras.

## X. Los tributos y la percepción social que sobre ellos tiene la comunidad

Resulta interesante abordar la cuestión desde la óptica de la sociología tributaria, en particular desde el concepto de “resistencia fiscal”<sup>34</sup>. Se ha sostenido que la resistencia fiscal consiste en la oposición del contribuyente o responsable a pagar sus impuestos, la cual puede ser al impuesto “per se” o a determinado sistema tributario y/o a cierto nivel de presión tributaria.

Günter Schmolders sostenía que la antipatía por pagar impuestos en todas sus formas tenía sus raíces en la esfera vital, en los impulsos y tendencias naturales, que se oponen diametralmente al cumplimiento de la obligación tributaria. Para la psicología fiscal alemana, dicha resistencia individual se basa tanto en la pérdida de libertad que se verifica en la ausencia de consumo que implica el pago de los impuestos, al ser considerado el consumo como una manifestación de libertad. Por otro lado, también se sostuvo que dicho pago al implicar la pérdida de parte de la capacidad económica del contribuyente, conlleva una disminución de su estima o poder.

Existen dos enfoques predominantes en la sociología fiscal: el individualista del “auto interés” y el ideológico basado en el principio de solidaridad. La primera posición (Meltzer y Richard) sostiene que los sectores de mayores ingresos se oponen al sistema tributario atento a que su aplicación disminuye sus riquezas y en cambio, los sectores de menores ingresos lo apoyan, por cuanto son beneficiarios de la redistribución que se produce a través del gasto público.

Por su parte, el enfoque ideológico (Arts y Gelissen) sostiene que la aprobación social al sistema tributario se basa en el principio de solidaridad, donde aquellos sujetos que

buscan el bien común en la sociedad pretenden ayudar a los sectores económicos menos afortunados para lograr la cohesión social.

Si repasamos las corrientes históricas de las escuelas financieras, Jarach sintetiza las posturas de Bastiat y Senior, calificándolas como doctrina “optimista” sobre la naturaleza de los tributos, quienes definen al fenómeno financiero como de cambio; en el cual el Estado presta servicios y por ello recibe impuestos. El fenómeno financiero se observa desde esta perspectiva como una manifestación análoga al económico.

Por el contrario, existen numerosos exponentes de lo que ha llamado “corriente pesimista”; entre los que menciona a Jean Baptiste Say para quien, si bien el Estado presta servicios a cambio de impuestos, al no considerar a estos servicios como bienes (aunque inmateriales), termina por calificar a la actividad financiera como un fenómeno de consumo y no de creación de riquezas.

Por su parte, Francisco Ferrara presenta una versión dicotómica del fenómeno de la imposición, desde una versión *filosófica* según la cual al ser los impuestos la contraprestación por los servicios que brinda el Estado debería denominarlos “contribución”. A su turno, desde la concepción *histórica*, sostiene que la mejor denominación podría ser la de “plaga”, entendida como una destrucción de riquezas por voluntad de los gobernantes sin contraprestación para los gobernados<sup>35</sup>.

Cabe en este punto recordar que, en materia de interpretación de la ley tributaria, existieron una serie de preconceptos o criterios de interpretación apriorísticos, tales como el de “*in dubio pro fisco*” y el de “*in dubio contra fisco*”.

Recuerda la doctrina que el segundo de ellos reconoce origen “...en un pasaje de Modestino, contenido en el *Digesto*, y se lo ha fundado en el carácter odioso de la ley tributaria, que en la antigüedad era signo de servilismo y de opresión, restringiendo los derechos

---

<sup>34</sup> Sobre el punto transcribimos las ideas fundamentales expresadas por González, Darío, *La Resistencia Fiscal*, Centro Interamericano de Administradores Tributarios – CIAT, 16/03/2022, [www.ciat.org](http://www.ciat.org).

---

<sup>35</sup> Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 4° ed., Abeledo Perrot, Bs. As., 2013, §7-9, p. 12-13.

*patrimoniales y las libertades personales. En Francia, durante el siglo XIX, la concepción contractualista del impuesto sostenía que se debía seguir los principios de interpretación de las convenciones, como que en caso de duda se debe estar a favor de quien ha asumido la obligación. En Italia, algunos autores (Magioncalda y Accame) entendieron que si en la interpretación legal surge duda, la culpa es del Estado acreedor que dictó la ley y, por ende, debe soportar el daño*<sup>36</sup>.

Si bien estos criterios apriorísticos -pro y contra *Fiscus*- han sido rechazados como métodos de interpretación de la norma tributaria, lo cierto es que resultan de innegable valor desde la óptica sociológica.

La cuestión se enlaza con las visiones relativas a las funciones del Estado y los modelos liberales o intervencionistas que deben aplicarse en forma general o respecto de algún sector de la actividad económica de un país. Alberdi recordaba que *“Sea cual fuere la autoridad argentina que deba conocer en lo contencioso en punto a las contribuciones, la regla invariable de su jurisprudencia debe ser: -en todo caso dudoso, resolver a favor del contribuyente, es decir, de la libertad*”<sup>37</sup>.

Resulta impensable imaginar que mediante un mecanismo de democracia semidirecta una comunidad pretenda ampliar la base de un impuesto, extendiéndose a más contribuyentes, nuevos hechos imponible, incrementarse una alícuota o reducirse ventajas como exenciones o deducciones. Esto sólo podría ocurrir cuando el impuesto que se quisiera crear afectare a un grupo limitado de la sociedad (por ejemplo, grandes empresas, sociedades de capitales extranjeros, no residentes por los bienes que aquí posean o contribuyentes con grandes patrimonios), corriéndose en ese caso, el riesgo de generar una “cacería de brujas” tributaria o persecuciones fiscales de dudosa constitucionalidad.

<sup>36</sup> García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*, T. I, 5º ed., Abeledo Perrot, Bs. As., 2012, p. 253, §2 y sus citas.

<sup>37</sup> Alberdi, Juan Bautista, *Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina*, Tercera Parte, cap. IV, Luz del Día, Bs. As., 1954, p. 294, §V.

En este sentido, la doctrina al referirse a los motivos por los cuales las constituciones europeas, excluyeron expresamente la posibilidad de regular la materia tributaria por medio de mecanismos de democracia semidirecta, expresaba que *“la iniciativa y las consultas populares pueden servir de cause propicio para las actitudes demagógicas o, incluso, para legitimar, en un supuesto consenso popular, lo que puede ser, en sustancia, la antidemocrática manipulación de la opinión pública por una minoría*”<sup>38</sup>.

Se observa entonces que el impedimento que muchas constituciones han establecido respecto de la posibilidad de introducir modificaciones legislativas en materia tributaria por vía de mecanismos semidirectos de democracia, no encuentra realmente justificación en aspectos técnicos o de diseño de la norma o referidos a la formación de la voluntad popular a la hora del armado del proyecto, sino más bien en cuestionamientos extra-normativos, tales como los aspectos sociológicos y axiológicos, que conducen a un análisis de la cuestión desde el punto de vista de la Sociología del Derecho y la Filosofía del Derecho.

De la misma manera que no puede quedar en manos del Poder Ejecutivo la regulación tributaria mediante el dictado de decretos de necesidad y urgencia, se ha considerado que tampoco corresponde sea alterada por sus propios destinatarios -los contribuyentes- de forma directa. Eso sólo lo debería hacer el legislador; pues no podría pretenderse que lo haga la propia comunidad, que es quien soporta el peso del tributo.

Resulta entonces necesario -desde esta postura-, tamizar la participación del pueblo a través de la intervención de los órganos legislativos, a fin de eliminar el sesgo del interés personal (por el impacto que la norma tributaria pudiera generar en cada individuo) y elevarlo a un estatus de mayor generalidad y por ende, de menor condicionamiento individual, a fin de que la cuestión sea definida desde la óptica del interés social, general o público.

<sup>38</sup> Casás, José Osvaldo, *op. cit.*, §1, p. 868.

En esta línea de pensamiento, Casás resume que no todas las materias son aptas para poner en funcionamiento los mecanismos de democracia semidirecta. La materia tributaria se ubica dentro de aquellas total o parcialmente excluidas de las prácticas de democracia participativa, a partir de la Constitución alemana de Weimar del 11 de agosto de 1919, situación reiterada en constituciones emblemáticas más recientes, como la de la República Italiana de 1947 o la del Reino de España de 1978.

Sin embargo agrega: *“La marginación de las cuestiones tributarias de los mecanismos de democracia semidirecta, genera dificultades para fundamentar el tratamiento de excepción, en tanto el multiseccular principio de “reserva de ley” ha fincado su razón de ser en las monarquías absolutas, en el consentimiento del pueblo brindado a través de sus representantes a la creación de cargas públicas, trastocado en la actual categoría histórica del Estado constitucional y democrático de Derecho, en autoimposición (el pueblo tributa al pueblo)”*.

Para concluir con la siguiente reflexión *“...la resistencia fiscal se exhibe como un instinto primario en el género humano (fruto del egoísmo), más poderoso que la convicción racional de que todos debemos afrontar como obligación común, el sostenimiento, al menos de las funciones esenciales de toda la comunidad organizada... en tanto pretendamos evitar la regresión histórica -para la mayoría excluida por el modelo económico- a la edad de la horda, el saqueo y las cavernas”*<sup>39</sup>.

## **XI. Reflexiones finales**

De lo expuesto, podemos concluir que los legisladores han considerado que ciertos temas (bastante variados) hayan quedado fuera del alcance de la iniciativa popular. Para el caso de la materia tributaria, consideramos que este mecanismo de democracia semidirecta no controvierte ni contradice el principio de reserva o de legalidad que en ella

imperera, en tanto constituye sólo una modalidad de su ejercicio, mediante la cual la ciudadanía tiene una mayor participación en sólo una etapa (la inicial) del proceso legislativo.

Por el contrario, encontramos (aunque no necesariamente compartimos) que existen razones mucho más eficientes y de peso que descalifican la temática tributaria, como campo regulable por la iniciativa popular, consistentes en aspectos extrajurídicos vinculados a una actitud de prevención respecto de las actitudes que podrían esperarse, que el pueblo tenga en relación a la adopción de leyes tributarias.

De este modo, en tanto la legislación tributaria tiende a establecer permanentemente medidas que limitan y condicionan el ejercicio de la propiedad privada en favor del interés público y se manifiesta en la distribución y prestación de servicios públicos, muchas veces indiferenciados y generales, los ciudadanos tienden a ser reacios en la adopción de medidas que los impacten directamente y a la vez, que les genere beneficios inciertos y/o de difícil medición.

Es así como justificadamente, podría pensarse que los proyectos de ley nacidos en el marco de una iniciativa popular tenderían más bien a la eliminación de impuestos o a su flexibilización.

En el otro extremo, se advierte que por este instrumento podría pretenderse el incremento de la tributación de algunos grupos sociales, que por algún motivo (por ej. alto nivel de capacidad contributiva, origen de los capitales invertidos, tipo de actividad económica desarrollada, sea contaminante, sea minera o que genere impacto medioambiental, etc.), no resultan del agrado o no coinciden con el humor social imperante o se considera que su razón de ser, justifica un incremento en el nivel tributario en pos del beneficio del resto de la comunidad.

Si bien ambos argumentos se encuentran explicados desde la sociología jurídica y encuentran sólidos fundamentos, no es menos cierto que en nuestro sistema legal, tal como lo ha regulado el art. 39 de la Constitución

---

<sup>39</sup> Casás, José Osvaldo, *op. cit.*, §9, p. 968-971.

Nacional y su normativa reglamentaria, cualquiera de estas posibilidades, que podrían catalogarse de “desviaciones” o resultados no queridos en el ejercicio del derecho a la iniciativa popular por parte de la comunidad, puede ser fácilmente neutralizado por el tamiz de la Cámara de Diputados, al tener la posibilidad de modificar (sin limitaciones) el proyecto presentado, rechazarlo en su totalidad o incluso ni siquiera -en la práctica irregular-, darle tratamiento.

De este modo, cualquier motivo que se pudiera invocar para privar al pueblo de presentar proyectos legislativos en materia tributaria o presupuestaria (además de los otros que cita la norma) devienen injustificados (o al menos atenuados), frente a tamaño poder de control que ejerce una de las Cámaras del Congreso.

Si alguno de estos proyectos “inconvenientes” terminase prosperando, en realidad, aunque originado en una moción popular, debió contar con el voto favorable de ambas Cámaras e incluso con el aval del Poder Ejecutivo, al promulgar la ley (de manera expresa o tácita) o al menos, no vetándola.

Difícilmente podría decirse entonces, que ese proyecto popular, habiendo recibido el apoyo de dos poderes del Estado, pudiera ser calificado de “existencia inconveniente”, al punto tal de pretender -de este modo- justificar su bloqueo *ab initio*. La idea opuesta conlleva una contradicción en sí misma.

## EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD Y SU INCARDINACIÓN CON LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. SU DERIVACIÓN DE LA FORMA REPUBLICANA DE GOBIERNO

Gisela Hörisch Palacio y  
Marly E. Martínez Breitenbruch

### I. Introducción

En el complejo entramado del sistema tributario argentino contemporáneo, un pilar fundamental que busca forjar una base impositiva equitativa, sólida y justa, es el “Principio de Generalidad” bajo la premisa de que los impuestos deben aplicarse de forma amplia y uniforme a toda la población, desechando cualquier forma de discriminación injustificada. Esencialmente, implica que la carga tributaria debe ser distribuida de manera justa entre los contribuyentes, independientemente de sus circunstancias económicas o características individuales.

En ese contexto, este principio se erige estrechamente con el principio de igualdad que emana directamente del artículo 16 de la Constitución Nacional Argentina. Sin embargo, su aplicación efectiva puede presentar desafíos, y por ello es importante considerar cómo se integra este principio con otros aspectos del sistema tributario y con la forma republicana de gobierno, teniendo en cuenta que su observancia está sujeta a la evolución de las políticas fiscales, como así también al juicio político del Estado.

Evitar los privilegios o exenciones especiales se erige como un medio para fomentar la equidad y la transparencia en la recaudación de fondos públicos. Este principio no solo se alinea con los ideales de justicia fiscal, sino que también contribuye a la consolidación de un marco tributario que promueva la participación equitativa de todos los ciudadanos.

### II. Principio de generalidad en el sistema tributario argentino

El principio de generalidad implica que todos los ciudadanos contribuyan al sostenimiento del Estado de acuerdo a su capacidad de pago. En este sentido, los impuestos deben

distribuirse de manera equitativa y justa, sin privilegios ni discriminación. En otras palabras, se busca evitar que algunos grupos “afortunados” eludan su responsabilidad contributiva, garantizando la justicia fiscal en la imposición de las cargas tributarias.

El Dr. Casás recuerda que el principio de generalidad nació durante la Revolución Francesa, proyectó su significado preponderantemente sobre el ámbito tributario, en tanto por él, se impulsaba la eliminación de los privilegios e inmunidades fiscales del Viejo Régimen, como de toda otra discriminación no basada en la capacidad económica”.

Sainz de Bujanda considera que, “el principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas (...) esto no supone que todos deban efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que, a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imposables tipificados en la ley”.

La Dra. García Vizcaíno se refiere al carácter extensivo de la tributación, de modo de no excluir de su ámbito a quienes tengan capacidad contributiva (apreciada razonablemente), por lo cual las leyes no pueden establecer privilegios personales, de clase, linaje o casta, a fin de salvaguardar la “igualdad” del Artículo 16 de la Constitución Nacional, que reza en su parte pertinente que “...*Todos los 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*”.

*El límite de la generalidad está dado por las exenciones y los beneficios tributarios, que se basan tradicionalmente en el art. 75, inc. 18 de la C.N., y en la actualidad, además en la “cláusula del nuevo progreso” del art. 75 inc.*

Artículo 19 de la CN. (...) Las mismas deben ser conferidas por razones económicas, sociales o políticas, pero nunca por privilegios personales o de clase<sup>1</sup>.

En 1991 la Corte Suprema<sup>2</sup>, sostuvo que los *beneficios tributarios* tienen fundamento en la Constitución Nacional -art. 67, inc. 16 (cláusula de progreso)— el texto del inciso aludido los califica como "privilegios", toda vez que ellos importan alterar la generalidad con que deben ser aplicados los gravámenes para conjugarlos con el art. 16 de nuestra Ley Fundamental, en el sentido de que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, debiendo aplicarse abarcando íntegramente las categorías de personas o bienes previstos por la ley y no a una parte de ellos. Es decir, que una vez que el contribuyente como tal se encuentra definido dentro de una categoría, a todos los demás sujetos que sean parte de la misma categoría se les deberá aplicar el impuesto de forma equitativa, no pudiendo recaer solo sobre algunos y no sobre otros. Dado que todos deben estar sujetos uniformemente a las mismas reglas.

La evolución de los conceptos y la aparición de la noción de capacidad contributiva, fundamento de la obligación de pago de los tributos, trajo aparejado que se admitiera un más amplio reconocimiento de las exenciones impositivas en favor de aquellos individuos de escasos recursos, extendiendo las franquicias del impuesto a la renta a otros impuestos directos, así como también a los indirectos, mediante una valoración selectiva de los consumos gravados y de las tasas aplicables<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> García Vizcaíno, Catalina: *Manual de Derecho Tributario*. Séptima edición ampliada y actualizada. Editorial Abeledo Perrot, 2024, pág. 278.

<sup>2</sup> CSJN, "Carlos Pascolini SACIFICA c/DGI s/impugnación" - 24/9/91.

<sup>3</sup> Casado Ollero, Gabriel. "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta", *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, 1981, pág. 541 y ss., y "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica", *Revista Española de*

En tanto, los beneficios y las exenciones fiscales, son excepciones que limitan el principio de generalidad, como en el caso de las franquicias impositivas<sup>4</sup>.

Es por ello que, la Corte ha entendido que la generalidad es una condición esencial de la tributación y que no es admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de otras<sup>5</sup>.

Puede observarse que este principio tiene incidencia en varios aspectos claves: una distribución equitativa de la carga fiscal; el incentivo hacia una participación activa de todos los ciudadanos en la vida económica y política del país; evitar la creación de privilegios fiscales para ciertos grupos y promover una distribución más eficiente de los recursos.

### III. Relación con el principio de igualdad y capacidad contributiva

En relación con el principio precedentemente comentado, Giuliani Fonrouge considera que como derivación del principio de igualdad es menester que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, abarcando íntegramente las categorías de personas o bienes previstas en la ley, y no a una parte de ellas. Enfatiza que puede ser encarado desde tres puntos de vista: igualdad en la ley, por la ley y ante la ley. Ello implica que la ley no puede contener discriminaciones arbitrarias, que la ley puede buscar una igualación por medio de la distribución de la riqueza y que la administración no puede efectuar discriminaciones no incluidas en la ley.

El principio de igualdad es uno de los más importantes de nuestro ordenamiento jurídico, por implicar una garantía que importa, en lo relativo a impuestos, a establecer que, en condiciones análogas, deberán imponerse gravámenes idénticos a los contribuyentes.

---

*Derecho Financiero*, Civitas, 1982, pág. 185 y ss., (ib. pág. 177), Casás, José Osvaldo, 1996.

<sup>4</sup> CSJN, "Boris Garfunkel e hijos S.A." 25/03/1986.

<sup>5</sup> Fallos 157:359, 162:240; 168:305, 188:403, entre otros.

Ha sido interpretado como un verdadero límite al poder fiscal y a su ejercicio por parte del Poder Legislativo, lo que no impide que el legislador pueda tener cierta flexibilidad estableciendo diferencias o categorías tributarias, dentro de lo razonable. Sin embargo, estas distinciones deben tener una justificación válida y no pueden ser arbitrarias. Por tal motivo, no deben ser motivadas por un propósito evidente de discriminación hacia ciertas personas o grupos sociales.

Soberanes Díez, expresa que este principio incluye una manifestación material y una formal. El aspecto material atribuye a los poderes públicos la tarea de promover las condiciones para que la igualdad de los individuos y de los grupos sea real y efectiva. La vertiente formal incluye las dimensiones de igualdad ante la ley e igualdad en la aplicación de la ley.

Se tutela el acto justo, el igual tratamiento a todos los que se hallan sometidos a una misma norma. Pero también tutela la regla justa, esto es, la ausencia de distinciones injustificadas en el contenido legal.

La vulneración al principio ocurre cuando se lleva a cabo un trato desigual e irrazonable, tratándose de manera diferenciada a los contribuyentes frente a una igual situación y sin fundar dicha acción.

Jarach, arguye “que un impuesto es igual a otro cuando el poder judicial participa de la misma conciencia jurídico-social y política del legislador. En este caso, los distingos que hace el legislador, fundados en diferentes capacidades tributarias, concuerdan con las apreciaciones del poder judicial, por lo tanto, los impuestos resultan iguales. Si, en cambio, el poder judicial no comparte las opiniones y los propósitos políticos de las medidas fiscales adoptadas por el legislador, si no hay punto de contacto en las apreciaciones políticas de uno y otro, en la conciencia político-social de ambos poderes, entonces el poder judicial considera que los distingos hechos por el legislador no se ajustan a criterios racionales de tributación, que son arbitrarios frente a los que le considera legítimos y, por consiguiente, los impuestos son desiguales. Esta visión, la cual

compartimos, es una clara derivación de la forma republicana de gobierno.

Contrariamente a esta postura, nuestro Máximo Tribunal ha expresado que “Sólo existe violación del derecho que consagra el artículo 16 de la Constitución Nacional en los supuestos en que la desigualdad resulte del texto mismo de la ley aplicada, y no de la interpretación que de ella se realice. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en este fallo, concluye que la resolución del BCRA y las medidas adoptadas no violaron el principio de igualdad ya que estaban basadas en la normativa vigente, no en una interpretación desigual de la ley.

En estrecha relación con la generalidad e igualdad se halla la capacidad contributiva, partiendo de la premisa que aquellos sujetos con mayores ingresos deben contribuir en mayor medida, respetando la capacidad contributiva de los mismos, como un requisito implícito en nuestro sistema tributario y una justa distribución que pesan sobre las cargas fiscales.

Como señala González García “El fin último de la ley tributaria no es cobrar impuesto donde no hay capacidad contributiva. Consiguientemente, la capacidad contributiva, eje y norte de toda labor interpretativa, está en el fin mismo de la norma cuando ordena contribuir, cuando hay capacidad contributiva, y no contribuir cuando no la hay. Es decir, la capacidad contributiva, entendida en sus dos sentidos, positiva y negativa, fundamenta el hecho de contribuir y sirve, en su caso, de medida de la imposición”.

Sobre este punto, Adam Smith ha expresado que “Los súbditos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en la medida de lo posible en proporción a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción al ingreso que respectivamente disfrutan bajo la protección del Estado”.

Así lo ha entendido la Corte Suprema de Justicia al sostener que un tributo es constitucional cuando se aplica respecto de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva, por lo que resultaría ilegítimo querer efectivizar respecto de manifestaciones agotadas antes de la sanción de la ley.

En forma congruente con lo expresado, por aplicación del principio de capacidad contributiva, desaparece el deber de contribuir al sostenimiento del Estado, de parte de aquellas personas cuyos ingresos mínimos apenas alcanzan para su propia subsistencia.

Ahora bien, Jarach, refiriéndose al origen clásico del principio y su identificación en las cartas constitucionales con el de igualdad, expresa que “Por nuestra parte, consideramos que el principio de la capacidad contributiva, tal como se acepta en la actualidad, no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración de política de la misma. Esta valoración política implica instrumentar el impuesto sobre la base de los valores que conforman el acervo ideológico del gobierno. Ello excluye la posibilidad de un contraste entre los fines de la política fiscal, en el sentido de las finanzas modernas y el principio de la igualdad identificado con el de capacidad contributiva, puesto que ésta contempla todos los valores relevantes para la actividad del Estado. Con ello, no se reduce el principio de la capacidad contributiva a un cascarón vacío de contenido, ya que este corresponde precisamente a los fines y propósitos de la política fiscal”.

De lo hasta aquí expuesto, surge nítidamente que generalidad se incorpora a los conceptos de igualdad y capacidad contributiva como principios rectores en nuestra Constitución, por el que los tributos van a ser exigidos a todos quienes exteriorizan riqueza y manifiestan capacidad de pago, entendida de acuerdo a una valoración política, e indispensable como presupuesto de hecho de cualquier tributo, erigiéndose como garantías de los contribuyentes en un Estado de derecho.

#### **IV. La derivación de los principios de la forma republicana de gobierno**

Lógica consecuencia de lo que venimos sosteniendo, es que los principios expuestos, constituyen límites materiales al poder tributario. El mismo no puede ser omnímodo en los Estados de derecho, organizados sobre

la base de la división de poderes, donde rige el principio de legalidad como límite formal.

Esta visión desde la forma republicana de gobierno tiene múltiples enfoques, de los cuales abordaremos dos de ellos: desde la igualdad que debe regir entre las partes (Estado y Contribuyentes) por un lado, y por otro desde la relación entre el principio de capacidad contributiva y la actividad financiera del Estado.

##### **IV.1. La igualdad entre las partes como derivación del principio republicano**

En la opinión del profesor Ramón Valdés Costa, el Derecho Tributario “es la única rama en que el Estado asume la triple condición de creador de la obligación, de acreedor de la misma y de juez que resuelve las controversias entre las partes”, recordando lo expresado por Hensel que sostenía que si hay un caso en que la teoría de la división de poderes es de grave importancia es en el de su aplicación al derecho tributario.

“El acreedor del tributo, sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, es la Administración Fiscal. Esta actuaría pues como Estado-administrador, en contraposición a la de Estado-legislador y Estado-juez. En esa actuación como acreedor, el Estado-administrador se encuentra con respecto al contribuyente en un plano de absoluta igualdad. Los derechos y obligaciones de cada una de las partes se hallan establecidos únicamente por la ley y sus discrepancias deben ser resueltas por los órganos jurisdiccionales”<sup>6</sup>. “El Fisco es un acreedor con los mismos derechos que los acreedores del derecho común. Cualquier facultad extraordinaria o especial que alegue, debe fundarse en un texto constitucional o legal que la establezca”<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> “Los principios jurídicos fundamentales”, Ob. Cit.

<sup>7</sup> Simposio sobre “Principio de Legalidad en el Derecho Tributario”, Mont. Fac. Der. y C. Soc., 1986. Fueron ponentes en su calidad de representantes de los países que participaron en la primera Jornada, García Belsunce Horacio y Luqui Juan C.I, de Argentina; Ataliba Geraldo y Xavier Alberto por Brasil; Flores Zavala Ernesto y F. de la Garza

El autor destaca que lo realmente importante en esta relación, en un Estado Republicano, es que los órganos jurisdiccionales sean absolutamente independientes de los órganos legislativos y administrativos a los que deben controlar. La esencia del principio de la división de poderes, como ya lo dijo Montesquieu, es evitar la concentración de funciones, sobre todo en el Poder Ejecutivo, y ello tiene particular importancia en el derecho tributario dada la condición de éste como acreedor de una suma de dinero.

A fin de mantener dicha división, debe prestarse especial atención a otorgar el poder de juzgar a un organismo no jurisdiccional, en calidad de juez administrativo, ya que ello atenta contra el principio de igualdad de las partes. En primer lugar, porque su imparcialidad puede verse comprometida al formar parte del mismo aparato estatal que reclama la deuda tributaria. Asimismo, los “jueces administrativos” perciben remuneraciones del propio organismo cuyos actos tiene que revisar, dependiendo funcionalmente de aquel. Por todo ello, está imparcialidad, puede traer aparejada la percepción por parte del sujeto pasivo como un trato desigual.

No obstante, el Máximo Tribunal en el fallo “*FERNÁNDEZ ARIAS y OTROS c/ JOSÉ POGGIO*”<sup>8</sup> de 1960 ha admitido que los órganos administrativos puedan ejercer funciones jurisdiccionales, estableciendo con precisión en qué circunstancias se permitirá la existencia de tribunales administrativos. Cabe recordar que en el caso, se procedió el recurso extraordinario interpuesto por Poggio, fundado en que las leyes 13.246, 13.897 y la 14.451 sancionadas por el Congreso, infringían los arts. 95 (actualmente art.109) y 67 (actualmente art. 75), inc. 11 (actualmente 12), de la Constitución Nacional por conferirles facultades jurisdiccionales a las Cámaras Paritarias que no integraban el Poder Judicial de la Nación, puesto que formaban parte del poder administrador cuya sentencia resultaba ser arbitraria y violatoria, de los arts. 16 y 18

de nuestra carta magna, declarando la inconstitucionalidad de las normas impugnadas.

Dentro de sus considerandos la Corte expresó que las referidas cámaras son órganos administrativos que ejercen funciones jurisdiccionales. En torno a su constitucionalidad en el considerando 9° sostuvo que *“Es preciso advertir que el reconocimiento de facultades jurisdiccionales a órganos administrativos es uno de los aspectos que, en mayor grado, atribuyen fisonomía relativamente nueva al principio atinente a la división de poderes. Esta típica modalidad del derecho público actual, desde luego, no ha surgido como consecuencia de especulaciones de orden teórico. Tampoco expresa ni encubre una determinada concepción del Estado. Muy por el contrario, constituye uno de los modos universales de responder pragmáticamente, al premioso reclamo de los hechos que componen la realidad de este tiempo, mucho más vasta y compleja de la que pudieron imaginar los constituyentes del siglo pasado; y se asienta en la idea de que una administración ágil, eficaz y dotada de competencia amplia es instrumento apto para resguardar, en determinados aspectos, fundamentales intereses colectivos de contenido económico y social, los que de otra manera sólo podrían ser tardía insuficientemente satisfechos (...) y que los tribunales argentinos, desde antiguo, han declarado la validez de disposiciones equivalentes que rigieron origen en el orden nacional. Así, esta Corte, en numerosos fallos, resolvió que es compatible con la Ley Fundamental la creación de órganos, procedimientos y jurisdicciones especiales—de índole administrativa—destinados a hacer más efectiva y expedita la tutela de los intereses públicos, habida cuenta de la creciente complejidad de las funciones asignadas a la Administración (Fallos: 193: 408; 240: 235; 244: 548; 245: 351, entre otros)”*.

Desde esa perspectiva señaló de qué manera se debe interpretar y adecuar el principio de separación de funciones del poder admitiendo la existencia de órganos administrativos que ejercen funciones jurisdiccionales, bajo la condición de que su actividad no transgreda limitaciones constitucionales, apoyándose en la

Sergio, por México, y Peirano Juan C. y Valdés Costa, Ramón, por Uruguay.

<sup>8</sup> CSJN, Fallo: 247:646

idea de que la Constitución es una creación viva y flexible que debe adaptarse a las necesidades de la realidad argentina, sin ser un conjunto rígido de dogmas, debiéndose respetar las normas fundamentales del ordenamiento jurídico. Por lo expuesto, las resoluciones de órganos administrativos deben estar sujetas a un control judicial suficiente para evitar que ejerzan un poder discrecional sin revisión a los fines de que se garanticen los derechos y garantías constitucionales.

Entonces, ¿qué se debe entender como “control judicial suficiente”? La Corte Suprema lo enuncia en el considerando 19, como: “a) *reconocimiento a los litigantes del derecho a interponer recurso ante los jueces ordinarios; b) 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 hubieran elegido la vía administrativa, privándose voluntariamente de la judicial. (doctrina Fallos: 205:17; 245:351). La mera facultad de deducir recurso extraordinario basado en inconstitucionalidad o arbitrariedad, no satisface las exigencias que en la especie han de tenerse por imperativas”.*

En conclusión, la Constitución garantiza a los habitantes el derecho a acudir a un órgano judicial en busca de justicia. Ningún objetivo político, económico o social justificaría su transgresión, y en vista de ello, la división de poderes debe adaptarse a las necesidades contemporáneas, pero sin violar su esencia.

Como resultado, la Corte reconoció que un órgano administrativo con funciones judiciales puede intervenir como un tercero imparcial en la resolución de disputas entre particulares. Sin embargo, su decisión no puede ser definitiva ya que se debe garantizar que el individuo afectado tenga al menos acceso a un proceso judicial posterior para discutir sus derechos.

Otro caso que luce contraria a la igualdad, en nuestra opinión junto con la de calificada doctrina, es la regla del *solve et repete*

-primero pago y luego repito- derogado por este motivo en muchas legislaciones<sup>9</sup>.

En nuestro país, el pago previo se encuentra vigente conforme lo dispuesto por la jurisprudencia de la CSJN.

En Argentina el “*solve et repete*” no surge expresamente de nuestra Constitución Nacional. Vidal Quera postula que en ningún lugar dice que una determinación tributaria debe abonarse, sea en sede administrativa o judicial, como requisito de habilitación de la instancia. Es una construcción que está presente en las legislaciones con la finalidad de resguardar en materia tributaria la recaudación y la importancia del crédito fiscal. Se han establecido legislaciones tributarias que disponen como requisito para impugnar

---

<sup>9</sup> En lo atinente a la aplicación de este mecanismo en el ámbito internacional, en el caso del Derecho Italiano, la Corte Constitucional Italiana declaró que la exigencia del *Solve et Repete* establecida por la Ley N°2.248, era ilegítima por ser contraria a los arts. 3, 24 y 113 de su Constitución, por contrastar con el principio de igualdad. En el Derecho Español, este principio ha sido derogado como consecuencia de la entrada en vigor de la Constitución Española de 1978 por implicar un límite al derecho fundamental a obtener una tutela judicial efectiva. Asimismo, en Inglaterra no resulta necesario pagar previamente el monto en disputa para impugnar una determinación. Presentar un reclamo suspende la ejecución del acto administrativo. Sobre el particular, podemos concluir que en los países del primer mundo no se aplica el instituto del *solve et repete*, indicando que no resulta esencial para el desarrollo económico de un país imponer medidas arbitrarias que vulneren derechos fundamentales de los contribuyentes, quienes son la parte más vulnerable de la relación jurídico-tributaria. Mencionaremos brevemente la situación en los Estados Unidos de América, donde la obligación tributaria se suspende mientras se discute la determinación del Tax Court, permitiendo acceder a la justicia sin pagar el tributo previamente. Sin embargo, la Corte de Justicia puede exigir el pago o una garantía si las circunstancias del caso lo justifican. Para Uruguay, el *solve et repete* es inconstitucional dado que vulnera el principio de impugnar actos administrativos establecido en la Constitución con el único requisito del agotamiento de la vía administrativa, derecho reconocido en el Estado Supremo de la Nación Uruguaya.

un tributo el pago previo del mismo, conocido comúnmente como “pague y luego repita” (...) se pregona que debe resguardarse la recaudación, pero en la práctica ello no acontece ya que no se está técnicamente recaudando sino que muchas veces se sustituye esa exigencia procesal con la constitución de un seguro de caución con lo cual, no se está ingresando el dinero a las arcas fiscales<sup>10</sup>.

Estos a la fecha, continúan siendo privilegios del Estado que pueden afectar derechos fundamentales consagrados por la Constitución Nacional<sup>11</sup> colocando al contribuyente en desventaja, donde en muchos casos primero deben cumplir con el pago que se les imputa para luego poder defenderse, desalentando la impugnación o el reclamo para la devolución del pago injusto del tributo; o al invertirse la carga de la prueba tener que demostrar la improcedencia del acto administrativo que afecta su capacidad contributiva o cualquiera de los principios que rigen la tributación.

Estos mecanismos vulneran los principios de generalidad, igualdad y capacidad contributiva del sistema tributario “Estimo que viola principios fundamentales de fuente constitucional, como el libre acceso a la justicia y la igualdad de los contribuyentes ante la ley, afectados por un factor extraño a la idea de justicia, como es la capacidad económica del reclamante”<sup>12</sup>

Cabe agregar a los desarrollados, la presunción de legitimidad de la cual gozan los actos administrativos, los cuales se presumen válidos y legales; también el reclamo administrativo previo, que además y teniendo en cuenta las tecnologías y medios digitales, el

contribuyente puede verse obstaculizado por no encontrar el cauce para su reclamo y/o por la falta de accesibilidad para gestionarlos a través de los diversos sistemas web de las administraciones fiscales, donde aunque se brinde la opción de realizar los mismos por otros medios que no sean los presenciales, pueden surgir desafíos significativos debido a problemas técnicos que afectan sus funcionalidades, inclinando la balanza nuevamente a favor de las agencias, dejando al contribuyente en desventaja.

Por último, podríamos sumarle a las enunciadas, la facultad que el Estado tiene de castigar a su deudor a través de las ejecuciones que producen nuevamente la ruptura del principio de igualdad de las partes, y que presenta una particular gravedad en el ámbito del derecho tributario por la ya mencionada triple condición del Estado como legislador, acreedor y juez.

#### **IV.2. La capacidad contributiva y la actividad financiera del estado**

La actividad financiera del Estado al decir de Palacio, es un conjunto de fenómenos financieros para la obtención de recursos y aplicación de los gastos<sup>13</sup>. Claramente contiene tres actos: los recaudatorios, que provienen -entre otros recursos- de los tributos, los gastos erogables y la adecuación de unos a otros.

Tarsitano, afirma que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos constituye un principio sustancial del sistema republicano, inherente a su naturaleza, y no existe otra manera de contribuir sino en función de las capacidades económicas de las personas. Está implícito en el art. 33 de la Constitución Nacional y surge de los tratados sobre derechos humanos incorporados a su texto<sup>14</sup>.

Así entendida, la forma republicana de gobierno en Argentina busca asegurar que

<sup>10</sup> Vidal Quera, Gastón. “El requisito del pago previo: un controvertido instituto que debería ser derogado de las legislaciones locales”, *Doctrina Tributaria Errepar* (DTE), Tomo XLI, septiembre del 2020.

<sup>11</sup> Sostenemos que estos mecanismos, constituyen privilegios injustificados a favor del fisco, pese a entrar en conflicto con principios, derechos y garantías constitucionales como el principio de igualdad que desplaza sobre los particulares la carga de impugnar el acto administrativo.

<sup>12</sup> Valdés Costa, *op cit*.

<sup>13</sup> Palacio, Susana. *Finanzas Públicas y Administración Financiera*. Editorial Estudio, 1998, Página 13.

<sup>14</sup> Tarsitano, Alberto. “La autonomía del derecho financiero y el principio de capacidad contributiva”, página 9.

todos los ciudadanos tengan satisfechas sus necesidades y que los recursos del Estado, se distribuyan de manera justa en su faz erogativa, de acuerdo con los principios de igualdad y capacidad contributiva. Partimos para ello de la premisa de aplicar, tanto al gasto como al recurso, principios constitucionales<sup>15</sup>.

Justamente, en esa línea de pensamiento, destacados autores como el Profesor Corti sostienen una visión constitucionalista de la decisión presupuestaria. Para este autor, “la actividad financiera del Estado se encuentra sujeta a un conjunto muy básico de principios que son idénticos para sus dos aspectos fundamentales, tributos y gasto público. Esto significa, sencillamente, que la legislación tributaria y presupuestaria debe sujetarse al mismo conjunto de principios básicos”<sup>16</sup>.

“El desafío que propone el nuevo texto constitucional consiste en conceptualizar la igualdad y la equidad como principios comprensivos tanto de la tributación como de la legislación presupuestaria. De manera más concreta se trata de dilucidar por un lado que significa un “trato presupuestario igual” y, por otro, de qué manera se vinculan la decisión presupuestaria y el derecho constitucional de

propiedad. Si la enunciación de los principios parece no ofrecer dudas, si en cambio es arduo el explicitar sus contenidos y alcances.

En concordancia con lo expresado, diversa doctrina expresa: “...existe un engarce constitucional entre ingresos y gasto públicos de forma que los principios de justicia aplicables en sus respectivos ámbitos sólo alcanzarán su verdadera dimensión cuando se integren en un visión globalizadora, como principios de justicia financiera. Los principios de justicia tributaria, de acuerdo con los cuales los ciudadanos deben contribuir en la medida de sus capacidades económicas, no encuentran en sí mismo explicación -como no lo encuentra el tributo-, si no se piensa que, en último término, las prestaciones tributarios no son más que la cuota a través de la cual se concurre al levantamiento de las cargas públicas; esto es, a la financiación de los gastos públicos”.

Vemos entonces que los principios a los cuales nos referimos, elaborados y abordados desde su estudio por el derecho tributario, tienen plena aplicación a las erogaciones que realiza el Estado.

Si bien es cierto que autores como Grizzioti le otorgan una naturaleza política a la actividad financiera, refiriendo que “es la acción que el Estado desarrolla a los efectos de procurarse los medios necesarios que requieren los gastos públicos, para atender las necesidades colectivas, y en general, para la satisfacción de su propio fin”, también se puede incorporar la visión de los autores que citamos, incorporando que dichas necesidades -de acuerdo a un momento dado- deben tener como norte, y no pueden desoír el mandato expreso de nuestra Constitución Nacional.

Tarsitano sostiene que “la capacidad contributiva como motivación del reparto del gasto público, justifica la progresividad de los impuestos y la asignación de los bienes y servicios públicos. El sacrificio del contribuyente y el derecho de los ciudadanos de participar en los beneficios del gasto que se financia con los impuestos son valores que deben mantener un sensible equilibrio”.

---

<sup>15</sup> El art. 75 inc. 8, al enumerar las atribuciones del Congreso, dispone que le corresponde al Congreso “Fijar anualmente conforme las pautas establecidas en el 3er. Párrafo del inc. 2do. De este artículo, el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la administración nacional, sobre la base del programa general de gobierno y al plan de inversiones públicas y aprobar o desechar la cuenta de inversión. Con ello, estableció explícitamente el deber sustancial que exige ser respetado a la hora de hacer uso de aquella. “*La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional*”

<sup>16</sup> Corti, Horacio Guillermo, “La ley de Presupuesto ante la Constitución”, *Revista Lecciones y Ensayos* Nro. 64 y 65, 1995/1996.

Amatucci recuerda -en relación a la doctrina, la jurisprudencia y la administración financiera alemana- que la correcta interpretación de los principios de igualdad y justicia tributaria en la concreta distribución de la imposición fiscal, se basan en la estrecha conexión de estos con el principio de capacidad contributiva. Por ende, cualquier ley que considere el impuesto como instrumento de política económica y social, debe respetar rigurosamente los principios de capacidad contributiva y de justicia fiscal”.

Sea como presupuesto de imposición o como criterio de asignación, la generalidad -entendida como la población sujeta a un tributo o no gravada por él- y la capacidad contributiva, son establecidas siguiendo valoraciones políticas formuladas por el poder legislativo y el poder ejecutivo.

No obstante, y en pleno respeto a la división de poderes y a la forma republicana de gobierno, están siempre sujetas al control constitucional que pudiera efectuar el poder judicial cuando se vulneren las garantías de los contribuyentes o no se satisfagan las necesidades públicas garantizadas por la Constitución Nacional.

## **V. Reflexiones finales**

Los principios de generalidad, igualdad y capacidad contributiva se manifiestan en la búsqueda de un equilibrio entre representación democrática, igualdad de derechos y responsabilidades, justicia social y fiscal. Esto implica que el gobierno debe garantizar la participación igualitaria de todos los ciudadanos, a través de sus representantes, en la toma de decisiones. Además, el Estado tiene la obligación de promover políticas que aseguren que sus recursos se distribuyan de manera justa y equitativa, teniendo en cuenta la capacidad de cada individuo para contribuir al bienestar común.

Aunque algunos enfoques otorgan una naturaleza política a la actividad financiera estatal, todos coinciden en la necesidad de respetar el mandato constitucional y las garantías de los contribuyentes.

La observancia del principio de generalidad y su vinculación con los principios de igualdad y

capacidad contributiva no solo es crucial para el funcionamiento eficaz del sistema tributario argentino, sino que también refuerza los cimientos de una sociedad más igualitaria y democrática.

La correcta interpretación y aplicación de estos principios, guiada por valoraciones políticas y sujeta al control judicial, son esenciales para satisfacer las necesidades públicas y mantener el equilibrio democrático en la gestión de los recursos del Estado.

## LA INTERPRETACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES A LA LUZ DE LA CONVENCION INTERAMERICANA SOBRE LA PROTECCION DE LOS DERECHOS HUMANOS DE LAS PERSONAS MAYORES. ESPECIAL REFERENCIA AL PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Agustina O'Donnell

### Introducción

La incorporación de la Convención Interamericana sobre la Protección de los Derechos Humanos de las Personas Mayores a la Constitución Nacional argentina a través de la ley 27.350 (BO 31.5.2017) no fue indiferente en muchos ámbitos normativos del derecho interno. El tributario es uno de ellos. Se trata de un instrumento que forma parte del derecho internacional de los derechos humanos al que el Estado Argentino por ley 27.700 (BO 30.11.2022) le otorgó jerarquía constitucional, con los alcances previstos en el art. 75, inc. 22) de la Constitución Nacional<sup>1</sup>. Sus disposiciones tienden a la tutela, en el sentido amplio del término, de las personas que integran un grupo vulnerable, con preferente atención constitucional, como lo denomina la Corte Suprema de Justicia de la Nación al interpretar el sentido y los alcances del art. 75, inc. 23)<sup>2</sup>.

Esta última norma establece las de denominadas acciones positivas o afirmativas, también receptadas por la Convención cuando dispone que los Estados, *“Adoptarán las medidas afirmativas y realizarán los ajustes razonables que sean necesarios para el ejercicio de los derechos establecidos en la presente Convención y se abstendrán de adoptar cualquier medida legislativa que sea incompatible con la misma. No se considerarán discriminatorias, en virtud de la presente Convención, las medidas afirmativas y ajustes razonables que sean necesarios para acelerar o lograr la igualdad de 15 hecho de la persona mayor, así como para asegurar su plena integración social, económica,*

*educacional, política y cultural. Tales medidas afirmativas no deberán conducir al mantenimiento de derechos separados para grupos distintos y no deberán perpetuarse más allá de un período razonable o después de alcanzado dicho objetivo”<sup>3</sup>.*

En la Convención, los estados miembros se comprometieron a adoptar las medidas necesarias para lograr la plena efectividad de los derechos económicos, sociales y culturales de las personas mayores.

La cuestión fiscal también aparece en la Convención.

Así, en su art. 4º hay referencias expresas a las medidas presupuestarias para hacer efectivos tales derechos (inc. c) y al deber de dedicar para ello los máximos de los recursos disponibles (inc. d).

Por otro lado, en el art. 21 se dispone que *“...toda persona mayor 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”.*

De nuevo la cuestión fiscal, esta vez en la disposición que se refiere al acceso a la justicia de las personas mayores.

Son muchas las razones que llevan a que este grupo poblacional tenga su propio Tratado. Una de ellas puede detectarse en el *Informe sobre Enfrentando los costos fiscales del envejecimiento poblacional en América Latina y Caribe con lecciones de los países desarrollados*, de Carolina Pessino y Teresa Ter Misian. Allí, se ocuparon de indagar particularmente sobre los aspectos presupuestarios del envejecimiento en la Región.

<sup>1</sup> La Convención fue suscripta por otros 6 países: Uruguay, El Salvador, Chile, Bolivia, Ecuador y Costa Rica.

<sup>2</sup> CSJN, Fallos: 344:983

<sup>3</sup> Art. 4º

Destacan sus autoras que solamente el 60% de la población activa es aportante al sistema previsional, lo que atribuyen a la alta informalidad en los mercados laborales.

Por otro lado, algo más de la mitad de las personas acceden a una prestación previsional cuando cumplen 65 años.

Dicen allí que, de una expectativa de vida promedio de 51 años en 1950, la actual es de 75, y de 78 en los países desarrollados, y que se proyecta que, en el año 2100, será de 87 años.

Concluyen que estas proyecciones tienen impacto en el gasto público, o en el *costo del envejecimiento* en cada país, como lo denominan las autoras, y formulan a continuación propuestas para su financiación.

Pero no es ese el objeto de este trabajo, sin perjuicio de señalar al respecto que en la doctrina también se señala que al hablar del *costo del envejecimiento* no se tiene en consideración, entre otros factores “...que el envejecimiento constituye un proceso intersubjetivo del cual también se benefician las demás generaciones, en el ámbito patrimonial, social, cultural e incluso en los biológico o genético”<sup>4</sup>.

Son esas mismas estadísticas, actuales y sus proyecciones al futuro, las que provocan la inquietud de pensar en un sistema fiscal para el envejecimiento de las personas que sí es objeto de este trabajo, en el que se contemple las particularidades de esa extensa etapa de la vida y, en su caso, de corresponder, su vulnerabilidad. Así como las leyes tributarias prevén tratamientos diferenciales, bonificaciones, alícuotas y beneficios especiales, para determinadas actividades, sectores de producción, regiones del país o personas, públicas y privadas, debe analizarse si no se requieren tratamientos especiales para las personas viejas.

Desde la óptica tributaria, el fundamento de estas iniciativas está en la histórica cláusula del progreso, prevista en el art. 67, inc. 16) de la Constitución de 1853, art. 75, inc. 18),

aunque en el caso de las personas mayores, igual que en el de las mujeres, el sustento puede ser la autorización expresa del constituyente en el inc. 23 del mismo artículo, incorporado en la reforma constitucional de 1994.

Allí, se faculta al Congreso Nacional a legislar y a promover *medidas de acción positiva*, que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por la Constitución y por los tratados internacionales a determinadas personas, entre ellas *los ancianos*. Según el tratado específico, revisten dicha condición quienes tienen 60 o más y hasta 65 años<sup>5</sup>.

La jurisprudencia argentina muestra que las medidas dictadas según dicha cláusula deben analizarse con el resto del texto constitucional, en particular con los principios constitucionales que rigen en materia tributaria.

### **La fiscalidad del envejecimiento en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación**

Ese trabajo comenzó a hacerse en el año 2019 cuando en la sentencia “García”<sup>6</sup>, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por mayoría, dispuso en la parte resolutive “Poner en conocimiento del Congreso de la Nación la necesidad de adoptar un tratamiento diferenciado para la tutela de jubilados en condiciones de vulnerabilidad por ancianidad enfermedad, que conjugue este factor relevante con el de la capacidad contributiva potencial”.

En esa ocasión, consideró que la vulnerabilidad por la edad era un principio compatibilizado con los principios constitucionales en materia tributaria. Por antojo, no, por la vulnerabilidad que se presume en las personas mayores.

La importancia de dicha decisión es también porque el Tribunal erigió a las medidas

---

<sup>4</sup> Davobe, María Isolina, *Derecho a la vejez*, Astrea, Buenos Aires, 2018, pág. 56.

<sup>5</sup> Art. 2° CIPDHPM.

<sup>6</sup> CSJN, Fallos: 342:411

tributarias como una herramienta posible para conseguir la igualdad de determinados grupos de personas por ser sujetos constitucionalmente vulnerables, visión compatible con el constitucionalismo social que en la misma sentencia se refiere que junto con los clásicos principios que rigen en materia tributaria incluye a las disposiciones del derecho internacional de los derechos humanos.

Dice allí que, *“En este orden de ideas, en sintonía con los conceptos que inspiran el constitucionalismo social, hace ya casi cuarenta años, esta Corte Suprema destacó en el precedente "Beraitz" que es "de equidad y aún de justicia apartarse del rigor del derecho" cuando resultan involucrados los sectores sociales más necesitados (Fallos: 289:430). Desde esta perspectiva preferentemente social, no pueden haber dudas entonces que la incorporación de los derechos de la seguridad social al catálogo de los derechos del trabajador en la Constitución Federal apunta a dignificar la vida de los trabajadores para protegerlos en la incapacidad y en la vejez”*.

En la sentencia “García”, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la que se declaró la inconstitucionalidad del art. 79, inc. c) de la ley del impuesto a las ganancias que grava las jubilaciones, en el caso de una mujer de 79 años, que además había acreditado tener problemas de salud, se sostuvo que *“...a partir de la reforma constitucional de 1994, cobra especial énfasis el deber del legislador de estipular respuestas especiales y diferenciadas para los sectores vulnerables, con el objeto de asegurarles el goce pleno y efectivo de todos sus derechos. Dicho imperativo constitucional resulta transversal a todo el ordenamiento jurídico, proyectándose concretamente a la materia tributaria, ya que no es dable postular que el Estado actúe con una mirada humanista en ámbitos carentes de contenido económico inmediato (libertades de expresión, ambulatoria o tránsito, etc.) y sea insensible al momento de definir su política fiscal. Es que, en definitiva, el sistema tributario no puede desentenderse del resto del ordenamiento jurídico y operar como un compartimento estanco, destinado a ser autosuficiente "a cualquier precio", pues ello*

*lo dejaría al margen de las mandas constitucionales”*.

Y que, *“La falta de consideración de esta circunstancia como pauta de diferenciación tributaria supone igualar a los vulnerables con quienes no lo son, desconociendo la incidencia económica que la carga fiscal genera en la formulación del presupuesto de gastos que la fragilidad irroga, colocando al colectivo considerado en una situación de notoria e injusta desventaja”*.

El principio constitucional que en dicha oportunidad no prevaleció fue el de capacidad contributiva y se dio lugar a otro, el de capacidad contributiva *potencial* que no está explícito en la Constitución Nacional, ni tampoco fue desarrollado por la Corte suprema en otros precedentes posteriores. Sin embargo, puede derivarse que la Corte Suprema se refirió a una capacidad contributiva que parece real pero que, por otros factores, como la edad y la enfermedad que genera una demanda de mayores gastos, no lo es.

Se manifestó allí que la sola capacidad contributiva como parámetro para el establecimiento de tributos a los jubilados, pensionados, retirados o subsidiados, resulta insuficiente si no se pondera la vulnerabilidad vital del colectivo concernido, ya que la falta de consideración de esta circunstancia como pauta de diferenciación tributaria supone igualar a los vulnerables con quienes no lo son, desconociendo la incidencia económica que la carga fiscal genera en la formulación del presupuesto de gastos que la fragilidad irroga, colocando al colectivo considerado en una situación de notoria e injusta desventaja.

En México, en cambio, una reciente jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de ese país consideró, por mayoría, que las personas mayores no son una categoría homogénea de la que pueda presumirse su vulnerabilidad. Ello, explican, porque superada la edad que da inicio a la vejez, que es de 60 años en México, la persona puede gozar de buena salud y estar económicamente en condiciones para subsistir sin beneficios fiscales.

Esta postura se asemeja a la del Dr. Rosenkratz en su disidencia en la sentencia

“García”. Dijo en síntesis que *“... aun cuando la edad de la actora al momento de iniciar la demanda (79 años) pueda determinar que, en la mejor interpretación del art. 75 inc. 23, deba incluirse en la categoría de "persona anciana" y que, por lo tanto, puedan tomarse medidas de acción positiva a su respecto, no implica que la actora tenga, por el hecho de pertenecer a esa categoría, un derecho a no tributar”*.

De cualquier modo, en el precedente antes citado, al referirse a los diferentes ámbitos de aplicación del derecho al cuidado, el Tribunal de México consideró también que la vulnerabilidad por razones de edad podía originarse también en la incapacidad de la persona, tanto económica, como social o motriz.

Se dijo allí que *“...la perspectiva de derechos humanos aplicada a las personas mayores o perspectiva de persona mayor no ignora esas posibles situaciones de vulnerabilidad que se podrían traducir en discriminación en su contra, pero sí supone un cambio de paradigma respecto del tradicional entendimiento de la vejez como una etapa de carencias y vulnerabilidades, al eliminar las asociaciones forzosas entre vejez y carencias y/o vejez y vulnerabilidades. Así, por una parte, dicha perspectiva promueve que las personas mayores continúen disfrutando de una vida plena, independiente y autónoma, con salud, seguridad, integración y participación activa en las esferas económica, social, cultural y política de sus sociedades, como sujetos de derechos; además de visibilizar sus aportaciones en todos los ámbitos de la vida. Por otra, reconoce que dentro del grupo de personas mayores existen las que se encuentran en situaciones de vulnerabilidad, lo que las hace merecedoras de una especial protección para asegurarles una vida digna”*.

Y agregó que la perspectiva de persona mayor exige *“...atender al contexto de envejecimiento específico en que la persona se encuentra y adoptar una perspectiva que tome en consideración el posible estado o situación de vulnerabilidad en que pueden encontrarse*

*debido a su edad. Esto, con la finalidad de “equilibrar una posición de desventaja que por su edad presentan generalmente los adultos mayores en aras de proteger su dignidad y sus derechos, más no de proporcionar una prelación a sus intereses sin que exista una justificación razonable”<sup>7</sup>*.

### **El envejecimiento y medidas fiscales**

Como ya se dijo, los mandatos impuestos a los Estados por la Convención Interamericana sobre la Protección de los Derechos Humanos de las Personas Mayores, abarcan el diseño de políticas fiscales, además de presupuestarias, que permitan su efectivo cumplimiento y realización. Se trata también de hacer efectivos los 5 principios orientadores para las personas mayores fijados por la ONU en el año 1991: *autorrealización, independencia o de autonomía personal, de participación, de cuidados y de dignidad*.

Al respecto, Davobe señala que existe la obligación jurídica de concretarlos en la mayor y en la mejor medida posible para lo cual, señala también esta autora, deben adoptarse y fortalecerse todas las medidas legislativas, administrativas, judiciales y, en lo que aquí más interesa, presupuestarias y de cualquier otra índole, como las tributarias <sup>8</sup>.

Varios países de la Región han comenzado a trabajar en el tema y a sancionar disposiciones tributarias y no tributarias especialmente dirigidas a las personas mayores. O para sus empleadores, o sus cuidadores, sean desgravaciones, bonificaciones, alícuotas diferenciales y/o exenciones, sobre los bienes y servicios que éstos necesitan y consumen; siempre con eje en las poblaciones de menores recursos.

Antes de mencionar algunas de ellas, corresponde recordar que las distorsiones que la fiscalidad en la etapa de la vejez puede producir son más profundas en los impuestos

---

<sup>7</sup> Suprema Corte de Justicia de México, Amparo Directo N° 6/2023, sentencia del 18 de octubre de 2023, en [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

<sup>8</sup> Davobe, ob. cit., p. 200, 244.

directos y reales en los que, por definición, no se tiene en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo que puede verse disminuida por el factor edad. Es allí donde cobran particular relevancia indagar en tratamientos diferenciales el pago de impuestos sobre el consumo de bienes y por la prestación de servicios que van dirigidos a este grupo o bien que sus principales consumidores son las personas mayores o quienes cuidan de ellos. Aparece aquí, entonces, el derecho al cuidado y los gastos que éste demanda.

En un análisis preliminar, no exhaustivo aún, sobre la legislación fiscal en Argentina, se detectan las siguientes referencias a la fiscalidad de las personas mayores -de 60 años (hombres) y 65 años (mujeres)-, concretamente en el impuesto inmobiliario y en el impuesto sobre los ingresos brutos.

A pesar de tratarse de un impuesto real, en Argentina existen bonificaciones en los códigos tributarios provinciales en el impuesto inmobiliario para las personas mayores con miras a tornarlo más justo y equitativo, siempre desde el prisma de la vulnerabilidad y el derecho internacional de los derechos humanos, que según el temperamento adoptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, rige también en materia tributaria.

De cualquier modo, un repaso por alguna de esas legislaciones muestra que el beneficio no se otorga en general a todas las personas mayores, sino a condición o a partir de determinada capacidad contributiva.

### Impuesto Inmobiliario

En la Ciudad de Buenos Aires están exentos de pagar el impuesto inmobiliario los jubilados y pensionados, siempre que se trate de un único inmueble destinado a vivienda y perciban un haber igual o menor al doble del salario mínimo vital o equivalente a dos veces y media de la jubilación mínima, el mayor. Además, no deben tener otros inmuebles y el beneficio no es por cualquier inmueble, sino únicamente por aquellos que tienen hasta determinada valuación fiscal<sup>9</sup>.

El beneficio se extiende a las personas que alquilan, siempre que sea para uso propio y no sean titulares de otros inmuebles en el país<sup>10</sup>.

En la Ciudad de Buenos Aires, también se exige a las personas mayores del 50% de la tarifa por arrendamiento de nichos, sepulturas y cremaciones en cementerios, siempre que sea para un familiar directo y que perciban el haber jubilatorio o pensión mínima<sup>11</sup>.

Por su parte, en la Provincia de Buenos Aires están exentos los inmuebles de los propietarios jubilados y pensionados, o sus cónyuges, siempre que la valuación fiscal no supere determinado monto, y sea único inmueble. Además, la persona que solicita el beneficio debe acreditar que no percibe ingresos superiores a determinado monto. De nuevo, la capacidad contributiva como principio rector para el tratamiento diferenciado de las personas mayores<sup>12</sup>.

Destaco de esta disposición que extiende el beneficio a los cónyuges, en particular porque alcanza a las mujeres que no son registralmente las propietarias de los inmuebles.

También están exentos los inmuebles de los Centros de Jubilados. Se contempla así la extensión del beneficio a organizaciones que permiten la sociabilización de las personas mayores y habilitan lo que en la Convención Interamericana sobre la Protección de los Derechos Humanos de las Personas Mayores se denomina como *envejecimiento activo y saludable*, lo que redundaría en su propio bienestar por tratarse de espacios para la recreación y ejercicio de actividades sociales y culturales.

En la Provincia de Córdoba, en el impuesto inmobiliario también están exentas las personas adultas, siempre que cumplan con determinados requisitos y condiciones impuestos por la reglamentación. Asimismo, están exentos los inmuebles destinados a casa-habitación del contribuyente cuando sea una persona considerada de vulnerabilidad

<sup>9</sup> Art. 397, Código Fiscal CABA.

<sup>10</sup> Art. 402, Código Fiscal CABA.

<sup>11</sup> Art. 516, Código Fiscal CABA.

<sup>12</sup> Art. 177, Código Fiscal PBA.

social<sup>13</sup>. En este caso, entonces, la vulnerabilidad debe ser demostrada.

Por último, en la Provincia de Mendoza se exceptúa del pago del impuesto inmobiliario a los jubilados o pensionados que acrediten ser propietarios de un único inmueble destinado exclusivamente a vivienda familiar, cuyo avalúo no supere el monto que establezca la Ley Impositiva; deben residir allí y percibir un ingreso mensual por todo concepto no superior a determinado importe. En este caso, el beneficio se extiende al cónyuge supérstite que, cumpliendo con los requisitos señalados, sea titular del derecho de usufructo del inmueble<sup>14</sup>.

Los tratamientos fiscales especiales en las legislaciones fiscales de las Provincias revisadas para este trabajo, están en general sujetos a la edad de las personas, pero también a la demostración de la falta de capacidad contributiva para ser contribuyentes.

Cabe destacar que otros países, España, por ejemplo, no contempla beneficios para las personas mayores en sus legislaciones fiscales locales<sup>15</sup>.

### Impuesto sobre los Ingresos Brutos

En la Ciudad de Buenos Aires, las jubilaciones y otras pasividades están exentas de tributar este impuesto<sup>16</sup>, del mismo modo que en la Provincia de Córdoba<sup>17</sup>.

En Mendoza, tampoco están gravadas las jubilaciones y pensiones<sup>18</sup>.

En la Provincia de Buenos Aires, no hay una exención expresa. Sí hay, en cambio, para los ingresos percibidos por las personas con discapacidad y también para las/los empleadores que las contraten para trabajar<sup>19</sup>.

Queda aún por hacer un relevamiento de las legislaciones fiscales de cada una de las Provincias y Municipios del país para detectar la posible existencia de sesgos de género, tanto explícitos como implícitos, término acuñado por Stotsky con relación al tratamiento de las mujeres en las leyes fiscales<sup>20</sup>. Ese ejercicio puede contribuir, a su vez, al diseño de disposiciones específicas para las personas mayores y, en general, de las personas vulnerables, según la definición de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Particular relevancia tiene en esta tarea la situación de las mujeres adultas mayores. En Argentina, ellas representan más del 57% de la población mayor de 60 años<sup>21</sup>.

Feminización: hace referencia a la mayor presencia de mujeres mayores de 60 años en la población mayor. Según las proyecciones para el año 2021, las mujeres representan el 57% de la población de 60 años y más.

El Comité de la CEDAW se ocupó especialmente de ellas al decir que *“Si bien tanto el hombre como la mujer son objeto de discriminación a medida que envejecen, las mujeres viven el envejecimiento de distinta forma. El efecto de las desigualdades de género a lo largo de la vida se agrava con la vejez y con frecuencia se basa en normas culturales y sociales hondamente arraigadas. La discriminación que sufren las mujeres de edad suele ser el resultado de una distribución injusta de recursos, malos tratos, abandono y restricción del acceso a servicios básicos”*.

Se afirma allí también que *“Las mujeres son menos numerosas en el sector estructurado del empleo. También suelen recibir un salario inferior al de los hombres por el mismo trabajo o un trabajo de igual valor. Por otra*

---

<sup>13</sup> Art. 196, Código Tributario Córdoba.

<sup>14</sup> Art. 155, Código Tributario Córdoba.

<sup>15</sup> Lopez Llopis, Estefania, El envejecimiento de la población en los impuestos locales, *La fiscalidad del envejecimiento*, Aranzadi, España, 2022.

<sup>16</sup> Art. 209, Código Fiscal CABA.

<sup>17</sup> Art. 242, Código Tributario Córdoba.

<sup>18</sup> Art. 189, Código Fiscal Mendoza.

<sup>19</sup> Art. 208, Código Fiscal PBA.

---

<sup>20</sup> Stotsky, J. G., “Sesgos de género en los sistemas tributarios”. Pazos, M., *Política Fiscal y Género. Instituto de estudios Fiscales*, Madrid, 2005, pág. 42.

<sup>21</sup> Instituto de Políticas Públicas en Derechos Humanos del MERCOSUR, La protección de las personas mayores en Argentina y Uruguay. Lecciones aprendidas en la Pandemia del COVID 2109, 2023.

parte, la discriminación de género en el empleo que sufren durante toda su vida tiene un impacto acumulativo en la vejez, que las obliga a vivir con ingresos y pensiones desproporcionadamente bajos, o incluso inexistentes, en comparación con los hombres”<sup>22</sup>.

Ellas, muchas veces quedan a cargo de las tareas de cuidado del resto del grupo familiar durante toda su vida, inclusive cuando son viejas, y es por ello que deben ser especialmente consideradas en las legislaciones fiscales teniendo en cuenta que las ejercen en forma no remunerada y muchas veces para ello utilizan sus propios ingresos.

### **El envejecimiento y la fiscalidad en otros países**

Un repaso de algunas de las legislaciones de otros países de la Región, da cuenta que en algunos de ellos existen también previsiones tributarias para las personas que según la Convención Interamericana sobre la Protección de los Derechos Humanos de las Personas Mayores, son personas vulnerables por su edad.

Por ejemplo, en Ecuador, la Ley Orgánica de las Personas Adultas Mayores, sancionada en el año 2019, establece una serie de beneficios tributarios a las personas mayores de 65 años. El propósito de dicha norma, según su art. 1°, es promover, regular y garantizar la plena vigencia de los derechos específicos de estas personas previstos en su propia Constitución y en los instrumentos internacionales.

Cabe aquí recordar que ese año Ecuador firmó también su adhesión a la Convención Interamericana sobre la Protección de los Derechos Humanos de las Personas Mayores.

El art. 14 de dicha norma, bajo el Título *De las exoneraciones*, establece que a partir de determinada capacidad contributiva, que se mide según ingresos y patrimonio, las personas de más de 65 años no tienen que pagar impuestos fiscales y municipales, mientras que si exceden esos parámetros, sí se pagan pero solamente por el excedente.

Se trata de una forma diferente de medir la capacidad contributiva de las personas mayores y de una forma diferente también en cómo deben tributar por sus ingresos y patrimonios. Es decir, tributan pero no lo hacen de la misma manera que una persona que por su edad está en actividad.

Además, se contemplan allí beneficios específicos en el impuesto a la renta, en el impuesto al valor agregado y por la propiedad de vehículos.

El art. 15, bajo el Título *Medidas de Acción Afirmativa*, dispone que “El Estado, sus delegatarios y concesionarios adoptarán las medidas de acción afirmativas en las políticas públicas que se diseñen e implementen a favor de las personas adultas mayores a las colectividades titulares de derechos que se encuentren en situación de desigualdad. Estas medidas durarán el tiempo que sea necesario para superar las condiciones de desigualdad y su alcance se definirá de manera particular en cada caso concreto”.

Así, por ejemplo, en el impuesto a la renta la deducción por remuneraciones y cargas sociales por empleados/as a cargo se incrementa en 150% si la persona contratada es una persona adulta mayor. El beneficio tiene una duración temporal de 2 años<sup>23</sup>.

La misma deducción -incrementada- rige para el empleador/a que contrata personas con discapacidad o que tienen personas a su cargo con discapacidad, esta vez sin plazo de duración. Resalto esta disposición porque incorpora en la legislación fiscal el derecho al cuidado, en el caso otorgando un beneficio a las personas que cuidan, vía su contratación laboral, e incorpora también indirectamente la perspectiva de género porque quienes cuidan a las personas con discapacidad, estadísticamente, son mayoritariamente las mujeres.

En cuanto al impuesto al valor agregado, la ley prevé que las personas adultas mayores tienen derecho a la devolución del IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios de primera necesidad de uso o consumo personal. Aunque el monto de la devolución

<sup>22</sup> Recomendación Nº 27 (16.12.2010) en [www.acnur.org](http://www.acnur.org)

<sup>23</sup> Art. 10, Ley de Régimen Tributario Interno, Ecuador.

tiene un límite, el beneficio recae y favorece especialmente la situación de las personas mayores más humildes dada la condición de regresividad ínsita en este gravamen<sup>24</sup>.

En Ecuador, también se otorga a las personas mayores de 65 años *beneficios no tributarios*.

Entre ellos, la reducción a la mitad en las tarifas en el transporte público -aéreo marítimo, terrestre y fluvial-, y en las entradas a espectáculos públicos culturales, museos, en paquetes turísticos. Los derechos a la movilidad y a la recreación que pretende asegurar la Convención Interamericana sobre la Protección de los Derechos Humanos de las Personas Mayores, contemplados también en la legislación fiscal.

Del mismo, pagan tarifas reducidas por el uso de servicios públicos como energía eléctrica, agua y teléfonos fijos y celulares e internet. El beneficio también se aplica a los establecimientos sin fines de lucro que den atención a las personas de edad como asilos, albergues, comedores y geriátricos, admitiéndose así que el beneficiario de la medida fiscal sean las organizaciones y empresas dedicadas a los cuidados de la persona mayor<sup>25</sup>.

En Colombia, por su parte, las personas adultas que gozan de beneficios son las mayores a 62 años.

Una ley del año 2007, les concede reducciones de alícuotas en el transporte público y en el acceso a espectáculos públicos, así como también en la matrícula para la inscripción en estudios de educación superior, incorporando de esa manera también previsiones fiscales vinculados a su instrucción pero también para su esparcimiento.

Similares beneficios se conceden en Perú, pero para personas mayores de 60 años.

En Perú, también rige la eximición de pago del impuesto inmobiliario para personas adultas, no siempre, sino por debajo de

determinados ingresos como en las Provincias de Argentina que tiene en cuenta la capacidad contributiva en el otorgamiento del beneficio.

En Uruguay, en el año 2015 se sancionó una Ley de Cuidados cuyos destinatarios son las personas dependientes, entre ellas las personas mayores de 65 años y que carecen de autonomía para desarrollar las actividades y atender por sí mismas sus necesidades básicas de la vida diaria.

La ley alcanza a las personas dependientes y también quienes les prestan servicios de cuidados.

Allí y en su reglamentación, se establecen diferentes obligaciones y derechos a cargo del Estado, como subsidios al cuidado, aunque se aclara que “El Estado, considerando sus disponibilidades presupuestales, prestará a las personas en situación de dependencia, el amparo a sus derechos en la medida necesaria y suficiente, procurando el mayor grado posible de desarrollo de su autonomía personal”. El sistema se erige sobre un régimen de corresponsabilidad entre familias, Estado, la comunidad y el mercado que es ejemplar en la Región.

Sin embargo, el derecho al cuidado no refleja la normativa fiscal de ese país, o sea, no tiene disposiciones expresas que recepten un tratamiento especial. Los contribuyentes del impuesto a la renta pueden deducir de la base imponible, si son personas humanas, los gastos de educación, alimentación, vivienda y salud, de aquellos que sufran discapacidades graves, así como también de personas bajo régimen de tutela o curatela<sup>26</sup>, entre las cuales pueden encontrarse las personas mayores, más no es dicho grupo el designado en la norma.

En la Ciudad de México, hay reducciones en el pago del impuesto inmobiliario si los propietarios son jubilados, que se otorga igualmente a las viudas, a las mujeres divorciadas, las jefas de hogar y las madres solteras que tienen personas económicamente

---

<sup>24</sup> Art. 64, Ley de Régimen Tributario Interno Ecuador.

<sup>25</sup> Art. 13, Ley de Régimen Tributario Interno Ecuador.

---

<sup>26</sup> Art. 56, ley de Impuesto a la Renta de Personas Físicas, Uruguay.

a cargo<sup>27</sup>. Con esta medida, ley fiscal de esa Ciudad recepta dos de las vulnerabilidades con especial tutela constitucional más relevantes que son la edad y el género.

En cuanto al impuesto a la renta, cabe recordar que en Argentina las jubilaciones y pensiones que perciben las personas están gravadas como cualquier otra renta ya que expresamente la ley dispone que no están exentas<sup>28</sup>, del mismo modo que en Uruguay<sup>29</sup> y en Costa Rica<sup>30</sup>.

Pero este no es el régimen que siguen otros países de la Región.

Así, en Bolivia dichas rentas están exentas, al igual que las originadas en pensiones vitalicias para veteranos de guerra, las que perciben las madres o viudas de víctimas de guerras, las enfermeras militares, entre otras personas.

Tampoco pagan el impuesto a la renta en El Salvador, otro país que adhirió a la Convención Interamericana<sup>31</sup>.

En otros sistemas, como en Brasil, las rentas por jubilaciones están exentas hasta determinado monto, es decir en función de la capacidad de contribuir de la persona.

En Honduras, por su parte, las personas mayores de 65 años, con determinado monto anual de renta, están también exentos del impuesto a las ganancias, salvo si se trata de rentas de capital, es decir, originada en actividad empresarial.

En el caso de Honduras, interesa destacar que la propia ley del Impuesto a la Renta instruye a la Administración Tributaria para que de oficio vele por el cumplimiento de este beneficio instruyéndola a *hacer las adecuaciones tecnológicas que correspondan en los sistemas informáticos*<sup>32</sup>. Esta medida fiscal es corolario directo del art. 117 de la Constitución de ese país que dispone que “*Los adultos mayores merecen la protección especial del Estado*”.

<sup>27</sup> Art. 281, Código Fiscal CDMX.

<sup>28</sup> Art. 26, inc. i), ley del impuesto a las ganancias.

<sup>29</sup> Art. 28, ley Impuesto a la Renta de Personas Físicas.

<sup>30</sup> Art. 32, ley de Impuesto sobre la Renta.

<sup>31</sup> Art. 4, Ley Impuesto sobre la Renta.

<sup>32</sup> Art. 14, Ley de Impuesto sobre la Renta, Honduras.

Es el Estado el encargado de que el beneficio llegue a su destinatario, en el caso, las personas mayores.

Al igual que en Argentina, el sistema tributario también se rige allí por los principios de legalidad, proporcionalidad, generalidad y equidad y se exigen de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente<sup>33</sup>.

### **El envejecimiento y los principios constitucionales en materia tributaria**

Como señaló la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la sentencia “García”, el sistema tributario no puede funcionar como un compartimento estanco, ajeno al resto del sistema normativo que se integra por los principios constitucionales que rigen en materia tributaria. Éstos cumplen un rol político y social fundamental. En particular, el principio de generalidad, el de igualdad, el de proporcionalidad y el de capacidad contributiva constituyen guías rectoras en la distribución del peso de la carga ciudadana de contribuir para solventar los gastos públicos. El objetivo de cada uno de esos principios es que la carga sea justa y acorde a la capacidad de contribuir de cada persona, humana y jurídica.

El principio de legalidad implica que por regla pagan todos los que realizan el hecho imponible descrito en cada una de las leyes de creación de los gravámenes en las que se tuvieron en cuenta las diferentes manifestaciones de capacidad contributiva, es decir, consumo, renta y patrimonio. Es decir, se presume que todas las personas que realicen determinado hecho económico o actividad tienen capacidad contributiva, salvo las excepciones que, por aplicación de otro principio crucial, el de legalidad, también la ley debe establecer. Lo que busca evitar este principio son los privilegios sin ley justa que lo establezca,

Las excepciones pueden surgir de objetivos o fines de orden económico, sociales o políticas que se persiguen en las mismas leyes, o en otras, o en la Constitución. O en

<sup>33</sup> Art. 351, C.N. Honduras.

Tratados Internacionales de Derechos Humanos.

Estas excepciones, por definición, afectan el principio de generalidad.

Las manifestaciones mínimas de capacidad contributiva en las personas humanas de condición vulnerable y, a partir de "García", las manifestaciones de capacidad contributiva potencial en las personas mayores, también pueden ser supuestos de excepción al principio de generalidad.

El profesor Rosembuj, define al deber de generalidad como la obligación de participar en el gasto público en base a la propia capacidad económica. Y agrega que la transgresión a este deber cívico vulnera el interés fiscal, por el deber cívico subyacente de contribuir pudiendo hacerlo<sup>34</sup>, pero no hay transgresión si la excepción está justificada en la ley.

Por su parte, el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación desde antiguo es que la base de los beneficios tributarios es la cláusula del progreso del art 75, inc. 18) de la Constitución nacional. Las normas que se dictan invocándola son precisamente excepciones al principio de generalidad previsto en el art. 16 de dicho texto. El Tribunal ha dicho, en más de una oportunidad, que los beneficios *alteran* la generalidad<sup>35</sup>, que son privilegios<sup>36</sup>.

Pero según la jurisprudencia, la vejez puede dar lugar a tratamientos fiscales específicos, excepcionales por los fines que se persiguen con ellos que en definitiva buscan igualar en diferentes ámbitos, económicos, laborales, sociales y culturales, a quien no se encuentra en igualdad de condiciones. Una interpretación de los principios constitucionales acorde a ello es precisamente lo que permite superar la igualdad formal, que es la que emana del texto de la ley, por una igualdad material o real, en la que en el sistema se introduzcan tratos diferenciados

que tienen como objetivo remover los obstáculos que, precisamente, impiden esa igualdad.

La Corte Suprema de la Justicia de la Nación ha señalado que el envejecimiento, y del mismo modo la discapacidad, son causas determinantes de vulnerabilidad, ya que exigen contar con mayores recursos para afrontarlas<sup>37</sup>. De allí que también concluyó que la capacidad contributiva de algunas personas no puede ser determinada como si esa condición de vulnerabilidad no existiese.

Además, algunas legislaciones prevén tratos diferenciados de las personas en la vejez cuando interactúan con la Administración Tributaria.

Por ejemplo, en la Ciudad de México se prevé como derecho de contribuyente que "Que las personas con discapacidad, mujeres embarazadas y los adultos mayores, reciban un trato preferencial, procurando contar con lugares donde se puedan sentar y rampas para facilitar el acceso a los inmuebles de la autoridad fiscal".

Más aún, en dicha jurisdicción desde el año 2017, las personas mayores no pueden ser fiscalizadas en forma electrónica<sup>38</sup>. Tampoco las personas con discapacidad permanente<sup>39</sup>.

A la brecha digital y vulneración de los derechos de las personas mayores en la Administración tributaria digital se refieren los trabajos de Julia María Díaz Calvarro y José Miguel Beltrán Castellanos<sup>40</sup>, en los que se referencian las ventajas pero también las dificultades que pueden presentar si se imponen en forma obligatoria y respecto de un deber tan fundamental como es deber de contribuir.

En esta ciudad, las personas mayores están exentas de algunas tasas administrativas, al

---

<sup>34</sup> Rosembuj, Tulio, *Elementos de Derecho Tributario I*. [www.elfisco.com](http://www.elfisco.com)

<sup>35</sup> Fallos 314:1824

<sup>36</sup> Fallos CS 307:108; 314:1088; 314:1824.

<sup>37</sup> CSJN, Fallos: 344:3567.

<sup>38</sup> Art. 57, Código Fiscal CDMX.

<sup>39</sup> Art. 98, Código Fiscal CDMX.

<sup>40</sup> Gil Garcia, Elizabeth y otros. La vulneración de los derechos y las garantías de las personas mayores en la Administración digital y La brecha digital y su repercusión en los derechos de los contribuyentes de la 3.ª y 4.ª edad. *La Fiscalidad del envejecimiento*, Aranzadi, Madrid, 2022.

igual que las personas con discapacidad y las madres jefas de familia<sup>41</sup>, facilitando de esa manera que hagan los trámites que implican interactuar con la Administración Pública.

Además, hay beneficios específicamente para mujeres. Por ejemplo, para el ejercicio de actividad comercial en puestos en la calle si son adultas mayores, mujeres con discapacidad, madres solteras, mujeres indígenas y mujeres jóvenes en situación de calle, en la medida que estén ellas presentes en el puesto<sup>42</sup>. La disposición comentada constituye un claro ejemplo de las diferentes interseccionalidades que afectan a las mujeres y las discriminan en la vida laboral y social.

En España, existe desde el año 2007 la denominada *ley de dependencia* que se aplica a personas de avanzada edad o con discapacidad. Entre las medidas que se prevén allí, las ayudas económicas para las personas del entorno familiar o no profesionales que prestan servicios de cuidado a dependientes, asistiéndolas en sus tareas cotidianas. También hay un régimen de ayudas económicas por acogimiento de personas mayores de 65 años en sus viviendas.

Esas prestaciones están exentas del impuesto a la renta español.

También está exenta la ganancia por la venta de la vivienda habitual de personas mayores

de 65 años o en situación de dependencia severa o gran dependencia.

Como indica Ruiz de Velasco, para este beneficio se tuvo en consideración que *“...la transmisión de su vivienda por parte de una persona mayor puede deberse, en términos generales, a muy diversos motivos: la necesidad de obtener liquidez en una etapa de la vida en que, debido a su salida del mercado laboral, sus rentas anuales se ven reducidas respecto de su etapa laboral activa; que la vivienda no resulte adecuada para su uso por una persona mayor, por ejemplo, al carecer de ascensor; o incluso a la necesidad de encontrar otra vivienda en otro lugar que facilite los desplazamientos a otros municipios en los que poder satisfacer las necesidades y*

*requerimientos propios de su situación, como por ejemplo acudir a rehabilitación o a un centro de día”*<sup>43</sup>.

En España, además, el mínimo no imponible de este impuesto es mayor si la persona tiene más de 65 años y aumenta aún más si tiene 75 años o más.

Dice también Ruiz de Velasco que, *“Este aumento en la cuantía conforme aumenta la edad del contribuyente obedece al incremento de los gastos que, normalmente, deben afrontar quienes llegan a una edad más avanzada. La eventual discapacidad que pueda tener reconocida el contribuyente se articula a través del mínimo por discapacidad previsto en el artículo 60, que se sumará a su mínimo del contribuyente. Su importe no se prorratea si la duración del periodo impositivo es inferior al año natural por fallecimiento del contribuyente”*.

También la deducción como carga de familia es mayor, aunque se condiciona a que la persona mayor viva con el contribuyente, beneficio que reconoce el mayor gasto que implica el cuidado en el ámbito familiar.

En Argentina, esta deducción no está permitida en la ley del impuesto a las ganancias, ni tampoco la de otros parientes que puedan ser los que estén a cargo del cuidado.

Decía Casas cuando se refería a la tributación familiar que *“... podría admitirse la deducción de las cargas de familia, de modo de tener en cuenta una más ajustada apreciación de la capacidad contributiva, exteriorizada en el plano objetivo por la riqueza, y en el subjetivo por la composición del núcleo familiar”*<sup>44</sup>, admitiéndose así que los gastos de subsistencia se puedan incurrir en personas diferentes a los cónyuges e hijos que son los únicos permitidos en la ley (art. 30), en especial para familiares de personas mayores dependientes.

Es que en general es en el seno de la familia donde estas personas encuentran y reciben los cuidados y atenciones que su situación o vulnerabilidad exige. Para ello se tienen

<sup>41</sup> Art. 182, Código Fiscal CDMX.

<sup>42</sup> Art. 282, Código Fiscal CDMX.

<sup>43</sup> Ruiz de Velasco, Carlota, ob. Cit.

<sup>44</sup> Casas, José Osvaldo. *Tributación y familia*. [www.revistamjuridicaonline.com](http://www.revistamjuridicaonline.com)

particularmente en cuenta que existe una tendencia hacia el incremento de la población mayor de 80 años<sup>45</sup>, es decir que el replanteamiento del sistema tributario debe pensarse en particular a partir de este fenómeno.

## Conclusiones

La política fiscal puede ser un instrumento para cumplir con los compromisos asumidos por los estados en la Convención Interamericana de los Derechos de las Personas Mayores, tanto desde una perspectiva del gasto, vía la asignación de ayudas y gastos etiquetados en los presupuestos públicos, como de los ingresos, vía tratamientos particularizados según sus necesidades en cada una de las etapas que se inician desde que la legislación de cada país los considera como personas vulnerables por su edad, en los términos de la misma Convención y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que ha interpretado los alcances de sus disposiciones en materia tributaria.

El tratamiento fiscal puede ser para las personas mayores o bien para quienes ejercen las tareas de cuidado, para los servicios que prestan o para los bienes que consumen, con particular hincapié para las personas mayores que carecen de recursos, ya que no se desconoce que en algunos países son las personas de 65 años o más los que alcanzan los mayores niveles de riqueza neta.

Los principios constitucionales que rigen en materia tributaria cumplen en ese ejercicio un rol fundamental, ya que, en definitiva, se trata de cumplir con el principio de justicia tributaria que según la doctrina también es un principio constitucional.<sup>46</sup>

---

<sup>45</sup> Instituto de Políticas Públicas de Derechos Humanos del MERCOSUR, ob.cit.

<sup>46</sup> Calvo Ortega, Rafael, *¿Hay un principio de justicia tributaria?*, Cuadernos Civitas, Thomson Reuters, Madrid, 2012.

## LA INTANGIBILIDAD DE LA REMUNERACIÓN DE LOS MAGISTRADOS JUDICIALES Y DE LOS INTEGRANTES DEL MINISTERIO PÚBLICO

Diego Freedman

### I. Introducción

Las siguientes líneas están destinadas a abordar la garantía de intangibilidad de las remuneraciones de los magistrados y de los integrantes del Ministerio Público reconocidas en la Constitución Nacional.

En ese marco, analizaremos las tensiones que se producen frente a la disminución del sueldo por la sujeción del impuesto a las ganancias, en función de la jurisprudencia del Máximo Tribunal. Desde ya, no resulta ser el único supuesto en que se ha puesto en tensión esta garantía, porque desde antaño se ha judicializado la falta o la insuficiente actualización del sueldo frente al fenómeno inflacionario.

Esta protección al sueldo de los magistrados e integrantes del Ministerio Público derivada de la garantía de independencia judicial, por lo tanto, forma parte de nuestra ingeniería institucional tendiente a un control recíproco entre los poderes del Estado a fin de resguardar los derechos fundamentales y lograr la realización de los fines constitucionales.

### II. Independencia judicial

Si bien la garantía de independencia judicial se deducía de la parte orgánica de la Constitución Nacional en su redacción original<sup>1</sup>, se encuentra reconocida expresamente en las normas internacionales de derechos humanos<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> En la Constitución Nacional, después de la reforma de 1994 y con la incorporación del Consejo de la Magistratura de la Nación, se dispone que entre sus facultades se encuentra la de dictar los reglamentos relacionados con la organización judicial y todos aquellos que sean necesarios para asegurar la independencia de los jueces y la eficaz prestación de los servicios de justicia (art. 114, inc. 6).

<sup>2</sup> El art. 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos establece: "Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal". La Convención Americana de Derechos Humanos en el art. 8, inc. 1 dice que: "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". El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos en el art. 14, inc. 1 establece que "...Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por

un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil...". La Convención sobre los Derechos del Niño dice en el art. 40 inc. 2 que: "Con este fin, y habida cuenta de las disposiciones pertinentes de los instrumentos internacionales, los Estados Partes garantizarán, en particular: [...] b) Que a todo niño del que se alegue que ha infringido las leyes penales o a quien se acuse de haber infringido esas leyes se le garantice, por lo menos, lo siguiente: [...] iii) Que la causa será dirimida sin demora por una autoridad u órgano judicial competente, independiente e imparcial en una audiencia equitativa conforme a la ley, en presencia de un asesor jurídico u otro tipo de asesor adecuado y, a menos que se considere que ello fuere contrario al interés superior del niño, teniendo en cuenta en particular su edad o situación y a sus padres o representantes legales...".

La ley 27.146 (orgánica de la Justicia Federal y Nacional) dispone en el art. 2: "Imparcialidad e independencia. Los jueces en el desarrollo de la función judicial deben: (...) d) Ejercer sus funciones libres de interferencias. e) Comunicar al Consejo de la Magistratura de la Nación cualquier intento de influencia en sus decisiones por parte de poderes políticos o económicos, miembros del Poder Judicial,

Se refiere a que el magistrado debe resolver ateniéndose, exclusivamente, a su interpretación del Derecho y a su valoración de los hechos, evitando todo tipo de influencia por

---

Ejecutivo o Legislativo, amistades o grupos de presión de cualquier índole, y solicitar las medidas necesarias para su resguardo. f) Evitar que el clamor público y el miedo a la crítica incidan en sus decisiones, y en ningún caso deberán actuar en base a consideraciones de popularidad, notoriedad u otras motivaciones impropias...”.

<sup>3</sup> Se ha incluido también la influencia de los medios de comunicación en el Estatuto del Juez Iberoamericano establece que: Art. 3. INDEPENDENCIA JUDICIAL Y MEDIOS DE COMUNICACIÓN. La utilización de los medios de comunicación social con el objeto de suplantar funciones jurisdiccionales, imponer o influir el contenido de las resoluciones judiciales, en condiciones que excedan el legítimo derecho a la libertad de expresión e información, se considera lesiva para la independencia judicial.

Los Principios básicos relativos a la independencia de la judicatura (adoptados por el Séptimo Congreso de las Naciones Unidas sobre Prevención del Delito y Tratamiento del Delincuente, celebrado en Milán del 26 de agosto al 6 de septiembre de 1985 y confirmados por la Asamblea General en sus resoluciones nro. 40/32 de 29 de noviembre de 1985 y nro. 40/146 de 13 de diciembre de 1985) disponen: “2. Los jueces resolverán los asuntos que conozcan con imparcialidad, basándose en los hechos y en consonancia con el derecho, sin restricción alguna y sin influencias, alicientes, presiones, amenazas o intromisiones indebidas, sean directas o indirectas, de cualesquiera sectores o por cualquier motivo”.

<sup>4</sup> Corte IDH. Caso “*Chocrón Chocrón Vs. Venezuela*”. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 1 de julio de 2011, Serie C No. 227, párr. 97 con cita de los casos “*Apitz Barbera y otros (Corte Primera de lo Contencioso Administrativo) Vs. Venezuela*”. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 5 de agosto de 2008. Serie C No. 182, párrs. 55 y 138; “*Reverón Trujillo Vs. Venezuela*”. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 30 de junio de 2009. Serie C No. 197, párr. 67; “*Herrera Ulloa Vs. Costa Rica*”. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 2 de julio de

parte del Poder Ejecutivo o del Poder Legislativo (independencia externa<sup>3</sup>) o de los propios jueces, que cumplen funciones de revisión o apelación (independencia interna)<sup>4</sup>.

2004. Serie C No. 107, párr. 171; “*Palamara Iribarne Vs. Chile*”. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 22 de noviembre de 2005. Serie C No. 135, párrs. 145 y 156; y “*Tribunal Constitucional Vs. Perú*”. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 31 de enero de 2001. Serie C No. 71, párrs. 73 y 75. Allí dijo que “en el caso Reverón Trujillo la Corte precisó que los jueces, a diferencia de los demás funcionarios públicos, cuentan con garantías debido a la independencia necesaria del Poder Judicial, lo cual la Corte ha entendido como ‘esencial para el ejercicio de la función judicial’. Al respecto, el Tribunal reiteró que uno de los objetivos principales que tiene la separación de los poderes públicos es la garantía de la independencia de los jueces. El objetivo de la protección radica en evitar que el sistema judicial en general y sus integrantes en particular se vean sometidos a posibles restricciones indebidas en el ejercicio de su función por parte de órganos ajenos al Poder Judicial o incluso por parte de aquellos magistrados que ejercen funciones de revisión o apelación”. En igual sentido, Corte IDH. Caso “*López Lone y otros Vs. Honduras*”. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 5 de octubre de 2015. Serie C No. 302., párr. 218. En su voto concurrente Patricio Pazmiño Freire, en el caso Corte IDH, Caso “*Urrutia Laubreaux Vs. Chile*”, Sentencia de 27 de agosto de 2020 dijo: “La existencia de una normativa que fomenta una cultura jerárquica y de respeto a los superiores en el Poder Judicial crea un ambiente propicio para que los jueces se vean obligados a actuar de cierta manera y, por ende, atenta contra la independencia interna de los jueces”, párr. 5.

Los Principios de Bangalore sobre la conducta judicial (elaborados por el Grupo Judicial de Reforzamiento de la Integridad Judicial y revisado por la Reunión de Presidentes de Tribunales Superiores realizada en La Haya, Países Bajos, del 25 y 26 de noviembre de 2002) establecen que “1.1 Un juez deberá ejercer su función judicial de forma independiente, partiendo de su valoración de los hechos y en virtud de una comprensión consciente de la ley, libre de cualquier influencia ajena, de instigaciones, presiones, amenazas o interferencias, sean directas o indirectas, provenientes de cualquier

Esta garantía se vincula estrechamente con la división de poderes, tratando de preservar el ámbito del Poder Judicial fuera de la influencia de los otros dos poderes. Señalaba el Marqués de Beccaria que “el soberano, que presenta a la misma sociedad, no puede formar sino leyes generales que obliguen a todos los miembros,

*pero no puede juzgar sobre si uno ha violado el contrato social, puesto que entonces la nación se dividiría en dos partes, una representada por el soberano que afirma la violación del contrato, y la otra por el acusado, que la niega; es, por tanto, necesario que un tercero juzgue sobre la verdad del hecho*<sup>5</sup>. Sobre la base de

fuelle o por cualquier razón [...] 1.3 Un juez no sólo estará libre de conexiones inapropiadas con los poderes ejecutivo y legislativo y de influencias inapropiadas por parte de los citados poderes, sino que también deberá tener apariencia de ser libre de las anteriores a los ojos de un observador razonable.

1.4 Al cumplir sus obligaciones judiciales, un juez será independiente de sus compañeros de oficio con respecto a decisiones que esté obligado a tomar de forma independiente”.

El Código Iberoamericano de Ética Judicial (Cumbre Judicial Iberoamericana) establece en el art. 2: “El juez independiente es aquel que determina desde el Derecho vigente la decisión justa, sin dejarse influir real o aparentemente por factores ajenos al Derecho mismo” En el art. 3 dispone: “El juez, con sus actitudes y comportamientos, debe poner de manifiesto que no recibe influencias -directas o indirectas- de ningún otro poder público o privado, bien sea externo o interno al orden judicial...”. Finalmente, en el art. 7 se establece: “Al juez no sólo se le exige éticamente que sea independiente sino también que no interfiera en la independencia de otros colegas”.

El Estatuto Universal del Juez (aprobado por la Asociación Internacional de Jueces el 17 de noviembre de 1999) dispone en el art. 2: “La independencia del juez debe estar garantizada por una ley específica, que le asegure una independencia real y efectiva con respecto a los demás poderes del Estado. El juez, como depositario de la autoridad judicial, deberá poder ejercer sus funciones con total independencia respecto a todas las fuerzas sociales, económicas y políticas, e independientemente de los demás jueces y de la administración de justicia”. En el art. 3 dice: “En el ejercicio de su actividad profesional, el juez no debe estar sometido más que a la ley y no puede decidir más que con respecto a esta”.

En el Estatuto del Juez Iberoamericano, en el art. 4, se expresa: “Independencia interna: En el ejercicio de la jurisdicción, los jueces no se encuentran sometidos a autoridades judiciales superiores, sin perjuicio de la facultad de éstas de revisar las decisiones jurisdiccionales a través de los recursos legalmente establecidos, y de la fuerza que cada ordenamiento nacional atribuya a la jurisprudencia a

los precedentes emanados de las Cortes Suprema y Tribunales Supremos”.

Luigi Ferrajoli sostiene que “Los fundamentos externos o políticos de la independencia son en definitiva los mismos –verdad y libertad- que legitiman la jurisdicción. Y exigen que la independencia de la función judicial esté asegurada tanto para la magistratura como orden, frente a los poderes externos a ella y, en particular, al poder ejecutivo, como al magistrado en calidad de individuo, frente a los poderes o jerarquías internas de la propia organización, siempre en condiciones de interferir de algún modo la autonomía del juicio”, *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*, traducción de Perfecto Andrés Ibáñez, Alfonso Ruiz Miguel, Juan Carlos Bayón Mohino, Juan Terradillos Basoco y Rocío Cantarero Bandrés, Valladolid, Ed. Trotta, 1995, p. 584 (cursiva en el original).

<sup>5</sup> Beccaria, *De los delitos y las penas*, Introducción, notas y traducción de Francisco Tomás y Valiente, Ediciones Orbis, Hyspamerica, Buenos Aires, p. 47. En forma coincidente, explicaba el Barón de Monstequieu que “Tampoco hay libertad si el poder judicial no está separado del legislativo ni del ejecutivo. Si va unido al poder legislativo, el poder sobre la vida y la libertad de los ciudadanos sería arbitrario, pues el juez sería al mismo tiempo legislador. Si va unido al poder ejecutivo, el juez podría tener la fuerza de opresor. Todo estaría perdido si el mismo hombre, el mismo cuerpo de personas principales, de los nobles o del pueblo, ejerciera los tres poderes: el de hacer las leyes, el de ejecutar las resoluciones públicas y el de juzgar los delitos o las diferencias entre particulares”, *Del espíritu de las leyes*, Traducción de Mercedes Blázquez y Pedro de Vega, Buenos Aires, Ediciones Orbis, 1984, p. 144.

La Corte IDH sostuvo que “uno de los objetivos principales que tiene la separación de los poderes públicos es la garantía de la independencia de los jueces”, Caso “*Apitz Barbera y otros (‘Corte Primera de lo Contencioso Administrativo’) Vs. Venezuela*”. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 5 de agosto de 2008. Serie C No. 182, párr. 55 (con cita del caso “*Tribunal Constitucional Vs. Perú*”, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 31 de enero de 2001. Serie C No. 71, párr. 73).

esta filosofía, nuestra Constitución Nacional prohíbe expresamente el ejercicio de facultades judiciales al Poder Ejecutivo Nacional<sup>6</sup>.

Esta garantía orgánica exige para la Corte Interamericana de Derechos Humanos “un adecuado proceso de nombramiento, la inamovilidad en el cargo y la garantía contra las

---

Ha agregado posteriormente que “la Corte ha señalado que el ejercicio autónomo de la función judicial debe ser garantizado por el Estado tanto en su faceta institucional, esto es, en relación con el Poder Judicial como sistema, así como también en conexión con su vertiente individual, es decir, con relación a la persona del juez específico [...] El Tribunal estima pertinente precisar que la dimensión objetiva se relaciona con aspectos esenciales para el Estado de Derecho, tales como el principio de separación de poderes, y el importante rol que cumple la función judicial en una democracia [...] Por ello, esta dimensión objetiva trasciende la figura del juez e impacta colectivamente en toda la sociedad. Asimismo, existe una relación directa entre la dimensión objetiva de la independencia judicial y el derecho de los jueces a acceder y permanecer en sus cargos en condiciones generales de igualdad, como expresión de su garantía de estabilidad”, Corte IDH, “*Tribunal Constitucional (Camba Campos y otros) Vs. Ecuador*”. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 28 de agosto de 2013. Serie C No. 268, párr. 198.

<sup>6</sup> Constitución Nacional, art. 109: “En ningún caso el presidente de la Nación puede ejercer funciones judiciales, arrogarse el conocimiento de causas pendientes o restablecer las fenecidas”.

<sup>7</sup> Corte IDH., Caso “*Chocrón Chocrón Vs. Venezuela*”. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 1 de julio de 2011, Serie C No. 227, párr. 98. Con cita de los Principios Básicos de las Naciones Unidas relativos a la independencia de la judicatura (adoptados por el Séptimo Congreso de las Naciones Unidas sobre Prevención del Delito y Tratamiento del Delincuente, celebrado en Milán del 26 de agosto al 6 de septiembre de 1985 y confirmados por la Asamblea General en sus resoluciones nro. 40/32 de 29 de noviembre de 1985 y nro. 40/146 de 13 de diciembre de 1985); “*Tribunal Constitucional Vs. Perú*”, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 31 de enero de 2001. Serie C No. 71, párr. 75; “*Apitz*

*presiones externas*”<sup>7</sup>. En consecuencia, “*La independencia judicial no sólo debe analizarse en relación con el justiciable, dado que el juez debe contar con una serie de garantías que hagan posible la independencia judicial*”<sup>8</sup>. Nuestra Constitución Nacional ha previsto expresamente la estabilidad y la intangibilidad de las remuneraciones<sup>9</sup> y regula un proceso de

*Barbera y otros* (‘Corte Primera de lo Contencioso Administrativo’) *Vs. Venezuela*”. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 5 de agosto de 2008. Serie C No. 182, párr. 138; Caso “*Reverón Trujillo Vs. Venezuela*”, Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 30 de junio de 2009. Serie C No. 197, párrs. 70 y 74; Caso “*Rico Vs. Argentina*”. Excepción Preliminar y Fondo. Sentencia de 2 de septiembre de 2019. Serie C No. 383, párr. 52; y Caso “*Colindres Schonenberg Vs. El Salvador*”. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 4 de febrero de 2019. Serie C No. 373, párr. 68.

En términos similares, el Comité de Derechos Humanos expresó que “El requisito de independencia se refiere, en particular, al procedimiento y las cualificaciones para el nombramiento de los jueces, y las garantías en relación con su seguridad en el cargo hasta la edad de jubilación obligatoria o la expiración de su mandato, en los casos en que exista, las condiciones que rigen los ascensos, traslados, la suspensión y la cesación en sus funciones y la independencia efectiva del poder judicial respecto de la injerencia política por los poderes ejecutivo y legislativo”, Comité de Derechos Humanos, 90º período de sesiones, Ginebra, 9 a 27 de julio de 2007, Observación General N° 32, “Artículo 14. El derecho a un juicio imparcial y a la igualdad ante los tribunales y cortes de justicia”, párr. 19.

<sup>8</sup> Corte IDH, “*Tribunal Constitucional (Camba Campos y otros) Vs. Ecuador*”, Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas, Sentencia de 28 de agosto de 2013, Serie C No. 268, párr. 197.

<sup>9</sup> Constitución Nacional, art. 110: “Los jueces de la Corte Suprema y de los tribunales inferiores de la Nación conservarán sus empleos mientras dure su buena conducta, y recibirán por sus servicios una compensación que determinará la ley, y que no podrá ser disminuida en manera alguna, mientras permaneciesen en sus funciones”.

designación y de destitución de los magistrados inferiores y de los integrantes del Máximo Tribunal<sup>10</sup>.

Esta garantía, originariamente prevista y pensada para el Poder Judicial, se ha hecho extensiva al Ministerio Público. Este alcance de la garantía institucional surge en forma

---

Decreto-ley 1285/55, art. 3: “Los jueces de la Nación son inamovibles y conservarán sus empleos mientras dure su buena conducta. Sólo pueden ser juzgados y removidos en la forma establecida por la Constitución nacional”.

<sup>10</sup> Constitución Nacional, arts. 53, 59, 99, inc. 4, 114 y 115.

<sup>11</sup> Constitución Nacional, art. 120: “El Ministerio Público es un órgano independiente con autonomía funcional y autarquía financiera que tiene por función promover la actuación de la justicia en defensa de la legalidad de los intereses generales de la sociedad en coordinación con las demás autoridades de la República.

Está integrado por un procurador general de la Nación y un defensor general de la Nación y los demás miembros que la ley establezca. Sus miembros gozan de inmunidades funcionales e intangibilidad de remuneraciones”.

La ley 27.148 (orgánica del Ministerio Público Fiscal) dispone en su art. 4: “Autonomía funcional e independencia. El Ministerio Público Fiscal de la Nación ejerce sus funciones con autonomía funcional, sin sujeción a instrucción o directivas emanadas de órganos ajenos a su estructura”.

En su art. 9 establece: “Principios funcionales. El Ministerio Público Fiscal de la Nación ejercerá sus funciones de acuerdo con los siguientes principios: (...) d) Objetividad: requerirá la aplicación justa de la ley, procurando el resguardo equilibrado de todos los valores y principios jurídicos vigentes y el ejercicio racional y ponderado del poder penal del Estado...”.

En cuanto a la intangibilidad, hay una mención expresa en el art. 80: “Procedimiento ante el Tribunal de Enjuiciamiento. El procedimiento ante el Tribunal de Enjuiciamiento se realizará conforme la reglamentación que dicte el Procurador General de la Nación, la que deberá respetar el debido proceso y el derecho de defensa en juicio, así como los principios consagrados en el Código Procesal Penal de la Nación. En particular, la reglamentación deberá atenerse a las siguientes normas: (...) f) Según las circunstancias del caso, el Tribunal de Enjuiciamiento podrá suspender al imputado en el ejercicio de sus funciones y, de estimarlo necesario, adoptar otras medidas preventivas de seguridad que

expresa en la Constitución Nacional de 1994, cuando incorpora este órgano al entramado de nuestra ingeniería institucional<sup>11</sup> y en los estándares internacionales de derechos humanos desarrollados por la Corte Interamericana de Derechos Humanos<sup>12</sup>.

considere pertinentes. Durante el tiempo que dure la suspensión, el imputado percibirá el setenta por ciento (70%) de sus haberes y se trabará embargo sobre el resto a las resultas del juicio; si fuese absuelto y hubiera sido suspendido, se lo reintegrará inmediatamente a sus funciones y percibirá el total de lo embargado, atendiendo al principio de intangibilidad de las remuneraciones”.

La ley 27.149 (orgánica del Ministerio Público de la Defensa) dispone en su art. 2: “Independencia y autonomía funcional. El Ministerio Público de la Defensa goza de independencia y autonomía funcional, sin sujeción a instrucciones o directivas emanadas de órganos ajenos a su estructura”.

En cuanto a la intangibilidad, el art. 48 dice: “Los integrantes del Ministerio Público de la Defensa, en virtud de la función que desempeñan y de lo dispuesto por el artículo 120 de la Constitución Nacional, gozan de intangibilidad en sus remuneraciones”.

<sup>12</sup> Ha considerado que: “En lo que respecta a la función específica de las y los fiscales, esta Corte se ha referido en distintas oportunidades a la necesidad de que, en lo que concierne a violaciones a los derechos humanos y, en general, en el ámbito penal, los Estados garanticen una investigación independiente y objetiva, habiendo enfatizado que las autoridades a cargo de la investigación deben gozar de independencia, de jure y de facto, lo que requiere ‘no sólo independencia jerárquica o institucional, sino también independencia real’ (...) el Tribunal ha señalado que las exigencias del debido proceso previstas en el artículo 8.1 de la Convención, así como los criterios de independencia y objetividad, se extienden también a los órganos a los que corresponda la investigación previa al proceso judicial, realizada para determinar la existencia de suficientes indicios para el ejercicio de la acción penal, de manera que, sin la observancia de tales exigencias, el Estado estará imposibilitado de ejercer de manera efectiva y eficiente su facultad acusatoria y los tribunales no podrán llevar a cabo el proceso judicial correspondiente (...) A partir de lo indicado, la Corte considera que las garantías a un adecuado proceso de nombramiento, a la inamovilidad en el cargo y a ser protegidos contra presiones externas también amparan la labor de las

### III. Intangibilidad de las remuneraciones de los magistrados y de los integrantes del Ministerio Público

Como antes explicitamos, la Constitución Nacional establece la intangibilidad de las remuneraciones de los magistrados y de los integrantes del Ministerio Público.

y los fiscales. De otro modo, se pondrían en riesgo la independencia y la objetividad que son exigibles en su función, como principios dirigidos a asegurar que las investigaciones efectuadas y las pretensiones formuladas ante los órganos jurisdiccionales se dirijan exclusivamente a la realización de la justicia en el caso concreto, en coherencia con los alcances del artículo 8 de la Convención. A ese respecto, cabe agregar que la Corte ha precisado que la falta de garantía de inamovilidad de las y los fiscales, al hacerlos vulnerables frente a represalias por las decisiones que asuman, conlleva violación a la independencia que garantiza, precisamente, el artículo 8.1 de la Convención (...) las y los fiscales desempeñan funciones de operadores de justicia y, en tal carácter, si bien no son jueces, requieren gozar de garantías de estabilidad laboral, entre otras, como condición elemental de su independencia para el debido cumplimiento de sus funciones procesales (...) En definitiva, como fue señalado anteriormente (...) esta Corte concluye que, con el fin de salvaguardar la independencia y objetividad de las y los fiscales en el ejercicio de sus funciones, estos también se encuentran protegidos por las siguientes garantías: (i) las garantías a un adecuado proceso de nombramiento; (ii) a la inamovilidad en el cargo, y (iii) a ser protegidos contra presiones externas”, Corte IDH. Caso “Martínez Esquivia Vs. Colombia”. Excepciones preliminares, Fondo y Reparaciones. Sentencia de 6 de octubre de 2020. Serie C No. 412, párrs. 86 a 88 y 94 a 95. En similar sentido, Corte IDH. Caso “Casa Nina Vs. Perú”. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 24 de noviembre de 2020. Serie C No. 419, Corte IDH. Caso “Cuya Lavy y otros Vs. Perú”. Excepciones preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 28 de septiembre de 2021. Serie C No. 438. Corte IDH. Caso “Nissen Pessolani Vs. Paraguay”. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 21 de noviembre de 2022. Serie C No. 477.

Un recto entendimiento de esta disposición exige que la remuneración no pueda ser manipulada por el poder político con el fin de condicionar sus decisiones (por ejemplo, mediante un ajuste abrupto e imprevisto o criterios arbitrarios para determinar su incremento)<sup>13</sup>. Desde ya, se presume que reciben una remuneración acorde con sus

Se pueden mencionar las Directrices sobre la función de los fiscales, Octavo Congreso de las Naciones Unidas sobre Prevención del Delito y Tratamiento del Delincuente, celebrado en La Habana (Cuba), del 27 de agosto al 7 de septiembre de 1990, ONU Doc. A/CONF.144/28/Rev. 1 p. 189. Allí se establece: “4. Los Estados garantizarán que los fiscales puedan ejercer sus funciones profesionales sin intimidación, trabas, hostigamiento, injerencias indebidas o riesgo injustificado de incurrir en responsabilidad civil, penal o de otra índole. 5. Las autoridades proporcionarán protección física a los fiscales y a sus familias en caso de que su seguridad personal se vea amenazada como consecuencia del desempeño de sus funciones. 6. Las leyes o las normas o reglamentaciones de conocimiento público se establecerán para condiciones razonables de servicio, una remuneración adecuada y, cuando corresponda, seguridad en el cargo, pensión y edad de jubilación. 7. El ascenso de los fiscales, cuando exista ese sistema, se basará en factores objetivos, especialmente en su idoneidad, capacidad, probidad y experiencia, y las decisiones que se adopten al respecto se atenderán a un procedimiento equitativo e imparcial”.

<sup>13</sup> “En primer lugar, es indudable que si es la ley la que fija la retribución de los jueces, el no poder disminuirla ‘en manera alguna’ tiene el sentido de prohibir las reducciones nominales por ‘acto del príncipe’, o sea, las que dispusiera una ley. Por supuesto que si la ley no puede hacer tales reducciones, mucho menos puede hacerlas cualquier otro órgano del poder”, Bidart Campos, Germán, *Manual de la Constitución Reformada*, Tomo III. En similar sentido: “La norma tuvo una doble razón histórica: primero, impedir la domesticación de la justicia por quienes elaboran el presupuesto (poderes Legislativo y Ejecutivo), ya que ‘un poder sobre la subsistencia de un hombre equivale a un poder sobre su voluntad’...”, Sagües, Néstor, *Manual de Derecho Constitucional*, Buenos Aires, Ed. Astrea, 2007, p. 416.

responsabilidades y funciones desempeñadas.

La ley de autarquía judicial, a fin de asegurar en mayor medida esta garantía, delega la determinación de las remuneraciones de los magistrados a la Corte Suprema<sup>14</sup>. Por su parte, la remuneración de los integrantes del Ministerio Público se equipara a los magistrados, en función de las leyes reglamentarias<sup>15</sup>, incluso en los aspectos tributarios.

#### IV. Garantía de intangibilidad de las remuneraciones e impuesto a las ganancias

La sujeción de los magistrados al impuesto a

<sup>14</sup> Ley 23.853, art. 7: “Las remuneraciones de magistrados, funcionarios y empleados del Poder Judicial de la Nación serán establecidas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, debiendo velar por el equilibrio entre el uso eficiente de los recursos y el respeto a la dignidad del trabajador. Todo ello de conformidad con lo establecido en el artículo 1° de la ley 24.937 y sus modificatorias”.

<sup>15</sup> Ley 27.148, art. 61: “Remuneración y prestaciones sociales. Las remuneraciones de los integrantes del Ministerio Público Fiscal de la Nación se determinarán del siguiente modo: a) El Procurador General de la Nación recibirá una retribución equivalente a la de Juez de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. b) Los procuradores fiscales percibirán un veinte por ciento (20%) más de las remuneraciones que correspondan a los jueces de cámara, computables solamente sobre los ítems sueldo básico, suplemento, remuneración Acordada C.S.J.N. N° 71/93, compensación jerárquica y compensación funcional. c) Los fiscales generales que actúen ante la Cámara Federal de Casación Penal y la Cámara Nacional de Casación Penal y los fiscales generales que se desempeñen como fiscales coordinadores de distrito percibirán una remuneración equivalente a la de juez de casación. d) El Fiscal de Investigaciones Administrativas y los fiscales generales percibirán una remuneración equivalente a la de juez de cámara. e) Los fiscales percibirán una retribución equivalente a la de juez de primera instancia. f) El resto de los integrantes del Ministerio Público Fiscal de la Nación percibirán retribuciones equivalentes o superiores que las conferidas a funcionarios y agentes del Poder Judicial de la Nación. Las equivalencias precedentes se extienden a todos los efectos patrimoniales, previsionales y tributarios, así como en cuanto a jerarquía, protocolo y trato...”.

las ganancias ha sido interpretada como una tensión entre la garantía de intangibilidad de las remuneraciones y el derecho a la igualdad, del cual se deriva el principio de generalidad de las cargas públicas.

Se argumenta que una lectura literal de la disposición constitucional prohíbe imponer el tributo, ya que implicaría inevitablemente una disminución de la remuneración.

Sin embargo, se replica que la no sujeción implica una afectación al derecho a la igualdad, ya que determinados funcionarios públicos no contribuirían al Estado del mismo modo que el

Ley 27.149, art. 49: “Remuneraciones. Las remuneraciones de los integrantes del Ministerio Público de la Defensa se determinan del siguiente modo: a) El cargo establecido en el punto 1 del inciso a) del artículo 15 de la presente ley recibe la retribución equivalente a la de juez de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. b) El cargo establecido en el punto 2 del inciso a) del artículo 15 de la presente ley, percibe un veinte por ciento (20%) más de las remuneraciones que corresponden a los jueces de cámara, computables solamente sobre los ítems sueldo básico, suplemento, remuneración Acordada CSJN N° 71/93, compensación jerárquica y compensación funcional. c) Los cargos establecidos en los puntos 3 y 4 del inciso a) del artículo 15 de la presente ley, perciben la remuneración equivalente a juez de casación. d) Los cargos establecidos en los puntos 5, 6 y 7 del inciso a) del artículo 15 de la presente ley, perciben la remuneración equivalente a la de juez de cámara. e) Los cargos establecidos en los puntos 8 y 9 del inciso a) del artículo 15 de la presente ley, perciben una remuneración equivalente a la de juez de primera instancia. f) El cargo establecido en el punto 10 del inciso a) del artículo 15 de la presente ley, percibe la remuneración equivalente a la de un secretario de cámara. g) Los cargos establecidos en los incisos b) y c) del artículo 15 de la presente ley, perciben la remuneración que corresponda al ejercicio de sus funciones, establecida en las leyes y reglamentación del servicio de Defensa Pública”.

Art. 50: “Equiparaciones. Las remuneraciones de los integrantes del Ministerio Público de la Defensa no pueden ser inferiores a la de los miembros del Poder Judicial de la Nación y del Ministerio Público Fiscal de la Nación, encontrándose equiparados en trato, escalafón y jerarquía. Las equiparaciones precedentes se extienden a todos los efectos patrimoniales, previsionales y tributarios”.

resto de las personas<sup>16</sup>. A la vez, se alega que dada la generalidad del impuesto, no es una medida del Poder Legislativo destinada a influir en los magistrados afectando la división de poderes<sup>17</sup>. También, puede advertirse que los estándares internacionales de derechos humanos no disponen que los magistrados no deban quedar sujetos al impuesto a las

---

<sup>16</sup> Constitución Nacional, art. 16: "...La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas...". Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre. Artículo XXXVI. "Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos". Se consideró que: "si la garantía de irreductibilidad de las remuneraciones impide que éstas soporten deducciones por aportes jubilatorios, cargas fiscales, o cualquier otro concepto que, con generalidad, obliga a los habitantes. Estamos seguros de que ninguna de tales reducciones viola al art. 110, y que los jueces están sujetos a soportarlas como cualquier otra persona, pues de lo contrario se llegaría al extremo ridículo de tener que eximirlos de todo gasto personal para que su sueldo no sufriera merma —y, por ej., hasta habrían de disfrutar de los servicios públicos sin abonar la tasa correspondiente—. De ahí que reputemos equivocada la jurisprudencia que los ha exonerado de tributar el impuesto a los réditos (o ganancias)", Bidart Campos, Germán, *Manual de la Constitución Reformada*, Tomo III.

"En resguardo del principio de igualdad, los jueces deben pagar todas los impuestos directos e indirectos establecidos por la ley cuando respecto de ellos se cumplen iguales condiciones que las que tornan, como sujeto pasivo de la contribución, a cualquier ciudadano Badeni, Gregorio, *Tratado de Derecho Constitucional*, Tomo II, 2006, Ed. La Ley, p. 1830.

<sup>17</sup> "La cláusula del art. 110, destinada a asegurar la independencia del Poder Judicial, pretende evitar que los jueces queden expuestos a las presiones económicas de los órganos políticos mediante la amenaza de reducir sus remuneraciones. Ellas pueden ser aumentadas, pero jamás disminuidas. Sin embargo, no significa que los jueces estén constitucionalmente exentos del pago de impuestos que, como el de ganancias, gravan a todas las personas cuyas utilidades o rentas superan determinado mínimo. Solamente sería

ganancias.

Hasta el momento, sobrevive la jurisprudencia de la Corte Suprema que consideró incompatible la garantía constitucional de intangibilidad de las remuneraciones judiciales con el pago de impuesto a las ganancias por parte de los magistrados<sup>18</sup>. El argumento central es una

inconstitucional un gravamen específico para los jueces, porque el requerimiento del pago de impuestos que pesan sobre cualquier ciudadano no puede ser considerado como un atentado contra la independencia del Poder Judicial (...) Bien se ha dicho que someter a los jueces a una ley general del impuesto sobre la renta no tiene nada en absoluto que ver con la independencia del departamento judicial. Sujetarlos a un impuesto general es reconocer únicamente que los jueces también son ciudadanos. Requerir que un hombre pague los impuestos que todas las demás personas tienen que pagar no puede convertirse en un instrumento para atacar su independencia como juez", Badeni, Gregorio, *Tratado...*, ob. cit., 1831.

En el campo del Derecho constitucional tributario, se consideró que: "el propósito de asegurar la independencia del Poder Judicial se satisface otorgando a los magistrados una compensación digna en consonancias con el alto magisterio de dictar justicia, y no mediante exclusiones tributarias que trasgreden el principio de igualdad, base de los impuestos y de las cargas públicas (art. 16, CN). La exención tributaria no resulta, pues, esencial al propósito de asegurar la independencia del Poder Judicial", Spisso, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Ed. Lexis Nexis, 2007, p. 153.

<sup>18</sup> "En consecuencia, la intangibilidad de los sueldos de los magistrados no es estrictamente una garantía en favor de las personas que ejercen la judicatura, sino un medio establecido por la Constitución para asegurar la efectiva independencia del Poder Judicial, que beneficia a la sociedad en su conjunto en tanto tiende a preservar la estricta vigencia del estado de derecho y el sistema republicano de gobierno (Fallos: 307:2174; 313:1371). Tal garantía impide admitir que se aplique un gravamen que recaiga directamente sobre el sueldo de los jueces —como el impuesto a las ganancias— ya que tal imposición implicaría —en los hechos— disminuir la retribución que tienen

fijada, lo cual está prohibido por la Constitución Nacional (art. 110); pero en modo alguno los exime de abonar —en paridad con el resto de la población— todos los tributos a los que pudiesen estar obligados ya sea por las rentas de los bienes que puedan poseer, por la titularidad de un determinado patrimonio, por los consumos que realicen o, en fin, por cualquier otro acto o situación alcanzado por la legislación tributaria”, voto de Poclava Lafuente y Jorge Ferro, CSJN, *Fallos* 329:1092.

Téngase en cuenta que en este fallo hubo una disidencia del entonces conjuce Horacio Rosatti, hoy integrante del Máximo Tribunal: “En realidad, el art. 16 expresa un principio aplicable a un universo complejo y completo de situaciones que opera como una directriz permanente para los poderes constituidos; en tanto el art. 110 constituye una garantía, revestida del carácter instrumental propia de las de su clase, que se valida si permite realizar adecuadamente la finalidad para la que fue concebida. La preservación de la intangibilidad de las remuneraciones como garantía de funcionamiento del sistema judicial no debe encontrarse hoy eludiendo el pago del Impuesto a las Ganancias sino: a) asegurando una participación presupuestaria adecuada del Poder Judicial en el presupuesto general; b) defendiendo la autarquía judicial; c) garantizando mecanismos que permitan dar sustentabilidad en el tiempo al poder adquisitivo de las remuneraciones de los magistrados a partir de criterios objetivos, ajenos a la injerencia de otros poderes (éste y no otro es el sentido de la reivindicación de la cláusula constitucional federal norteamericana que prevé la movilidad de la retribución de los jueces según la autorizada opinión de Alexander Hamilton en *El Federalista*, LXXIX); y, d) permitiendo que, llegado el caso, por vía judicial se corrijan aquellas situaciones que generen un ‘ostensible deterioro temporalmente dilatado’ en las remuneraciones de los magistrados (*Fallos*: 307:2174 y 308:1932). Por lo dicho, el art. 110 no puede ser interpretado como una norma especial o de excepción con relación al principio del art. 16, estando los jueces obligados a pagar todos aquellos impuestos que, por su carácter general, no expresen un ánimo hostil o persecutorio contra su noble actividad (Bidart Campos, Germán, ‘Manual de la Constitución Reformada’, Ed. Ediar, Bs. As., 1997, t. III, págs. 344/346; del mismo autor: ‘La remuneración de los jueces como hecho imponible’, LL, T. 1996-D, págs. 217 a 220; López Olaciregui, Martín (con la colaboración de Cristina Sarmiento, María José Rodríguez y Luis Alfredo Vedoya), ‘Los jueces y el

impuesto a las ganancias’, JA t. 1998-II-698; Villegas, Héctor, ‘Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario’, Editorial Depalma, Bs. As. 1999, pág. 197 y sgtes.)”.

Cabe remarcar que la CSJN por medio de la Acordada nro. 20/96 declaró inaplicable la ley 24.631 que derogó la exención de los magistrados al impuesto a las ganancias. Allí se afirmó que “la reciente reforma constitucional ha reiterado en el art. 110 la redacción del texto del art. 96 de la Carta Magna de 1853, el cual había reconocido en favor del Poder Judicial la garantía en juego. La decisión de los constituyentes de 1994 es demostrativa de la inequívoca voluntad de ratificar la absoluta intangibilidad de las compensaciones de los jueces nacionales, no sólo porque de haberse considerado necesario, conveniente o útil aquéllos podrían haber declarado expresamente en el nuevo texto la decisión de condicionar o restringir la cláusula de la compensación vigente desde la unión nacional, sino también porque la mencionada reiteración ha implicado, ciertamente, reconocer a la garantía en cuestión el alcance y contenido que, como derecho vivo, le había asignado esta Corte Suprema en cada uno de los supuestos en que fue llamada a intervenir como intérprete final de la Constitución Nacional [...] la intangibilidad de las compensaciones asignadas a los jueces por el ejercicio de sus funciones no constituye un privilegio sino una garantía, establecida por la Constitución Nacional para asegurar la independencia del Poder Judicial de la Nación. No tiene como destinatarios a las personas que ejercen la magistratura, sino a la totalidad de los habitantes, que gozan del derecho de acceder a un servicio de justicia configurado bajo las pautas que rigen el sistema republicano de gobierno establecido por la Ley Fundamental [...] esa garantía esencial no puede ser afectada por la actividad de los otros poderes del Estado, quienes carecen de atribuciones para modificar, mediante el ejercicio de sus funciones específicas, las previsiones constitucionales impuestas para asegurar la independencia del Poder Judicial: la inamovilidad en el cargo de los jueces y la intangibilidad de sus remuneraciones [...] es consecuencia de tales disposiciones constitucionales, que la compensación que perciben los jueces de la Nación no pueda ser modificada en su expresión económica por la aplicación de un impuesto, que se traduce en su concreta disminución. El Congreso de la Nación no está en condiciones de resolver la aplicación de gravámenes de tal índole, pues carece de atribuciones para modificar la Constitución mediante la legislación ya que sólo de aquélla

interpretación literal del artículo constitucional y su compatibilidad con el derecho a la igualdad se sustenta en que garantiza a la institucional y no resulta ser un beneficio personal.

deriva su poder de legislar y sólo en esos límites puede ejercer ese poder [...] con esta comprensión de que se encuentra comprometido un principio estructural del sistema político establecido por la Constitución Nacional, su adecuada y eficaz preservación justifica que esta Corte afronte con la mayor celeridad y firmeza la situación institucional planteadas a raíz del texto normativo vigente. Sólo de este modo, se evitará que bajo el ropaje de una legislación impositiva supuestamente respetuosa del principio de igualdad por ser aplicable a todos los habitantes se comience a utilizar un sutil mecanismo que, generando un seguimiento ulterior mediante futuras imposiciones de distinta naturaleza aplicada sobre las compensaciones que perciben los magistrados federales por el ejercicio de sus funciones, permita indirecta -e indisolublemente- que otro poder del Estado afecte la independencia de este Poder Judicial, al destruir una de las garantías constitucionales tendientes a preservarla”.

Previamente, en 1936, la CSJN había sostenido en el caso “*Medina*” que “El art. 18 de la ley 11.682 es violatorio de la Constitución Nacional en cuanto impone una contribución sobre el sueldo de los magistrados judiciales de la Nación”, CSJN, *Fallos* 176:73.

<sup>19</sup> Se sostuvo que “en el mencionado precedente ‘*Gaibisso*’ se expresó que el monto del haber que le corresponde a un juez jubilado forma parte de la expectativa de todo magistrado en actividad, quien ya sea por un hecho fortuito (incapacidad sobreviniente) o por el transcurso del tiempo (cumplimiento de la edad requerida para el retiro o jubilación), cuenta con tal régimen y haber para el ejercicio independiente y sereno de su función, que es precisamente lo que persigue la garantía constitucional de incolumidad de las remuneraciones. En tal sentido se puntualizó que tal garantía no se vería salvaguardada si los magistrados viesan frustrada su expectativa a obtener en el futuro una jubilación que les permita mantener similar nivel de vida al que tienen en actividad. Y ello es así, toda vez que los sueldos de los jueces en actividad, si bien posibilitan un nivel de

En ese marco, se sostuvo que la protección de la intangibilidad de la remuneración alcanza al haber previsional de los magistrados jubilados, que tampoco puede ser disminuido por medio de impuestos directos<sup>19</sup>. Nuestra Corte ha

vida decoroso, no pueden estimarse suficientes para generar un ahorro que les permita compensar los efectos de una jubilación devaluada. Máxime si se tiene en cuenta que el ejercicio de la magistratura judicial conlleva la prohibición absoluta de ejercer, con la excepción de la docencia universitaria, no sólo la profesión de abogado sino cualquier actividad rentada. El magistrado resigna una característica propia del ejercicio de la profesión de abogado ‘a saber, un derecho a la retribución que guarde relación con la entidad económica de los intereses que defiende’ a cambio de la tranquilidad de espíritu que suscita contar con un nivel decoroso de vida durante la función activa y esperar un nivel razonablemente proporcionado en la vejez. En esa línea de razonamiento, se puntualizó en el mencionado precedente que los magistrados en pasividad mantienen su condición de tales, al grado de poder ser convocados para desempeñarse en el cargo que tenían al momento de jubilarse sin posibilidad de negarse o excusarse (conf. arts 16 y 17, ley 24.018), de donde puede concluirse que continúan amparados por el art. 110 de la Constitución Nacional; se afirma así, también, el derecho a percibir ‘en la proporción fijada por la ley jubilatoria’ la parte correspondiente del total de lo percibido por el juez en actividad, salvo lo establecido sobre viáticos y gastos de representación sujetos a rendición de cuentas [...] asimismo en ‘*Gaibisso*’ la Corte se encargó de destacar que mantener incólume la garantía del art. 110 no atenta contra el principio de la igualdad, en virtud de la especificidad de la función de la judicatura, puesto que ‘según lo estableció el Tribunal en reiteradas oportunidades’ no viola el art. 16 de la Constitución Nacional la circunstancia de que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considera diferentes, en tanto que la distinción no sea arbitraria ni importe ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o grupos de ellas, sino que obedezca a una causa objetiva que dé fundamento al diferente tratamiento (Fallos: 313:410 y sus citas; 316:1764, entre otros) [...] En el caso sub examine, la causa objetiva que justifica el especial tratamiento ya ha sido

expresado que “[l]a independencia del Poder Judicial obliga a concluir que la intangibilidad de los emolumentos de los magistrados es extensible al haber de los jueces jubilados, desde que la posible disminución de los derechos previsionales generaría intranquilidad en el ejercicio funcional, o presión para motivar el abandono de sus cargos de quienes con ese grado de incertidumbre tuvieran que administrar justicia”<sup>20</sup>. Al mismo se explayó nuestro Máximo Tribunal en argumentar que esta interpretación no lesiona el derecho a la igualdad y, en particular, el deber de generalidad, o sea, la obligación de todas las personas de contribuir a los gastos del Estado.

Con posterioridad a estos precedentes judiciales, se dictó la ley 27.346<sup>21</sup> que gravó especialmente a los “Magistrados, Funcionarios y Empleados del Poder Judicial de la Nación y de las provincias y del Ministerio Público de la Nación cuando su nombramiento hubiera ocurrido a partir del año 2017, inclusive”.

enunciada: se procura mediante la intangibilidad de la remuneración de los jueces y su necesaria proyección a los haberes de pasividad preservar uno de los principios básicos del sistema republicano, cual es la independencia del Poder Judicial; y no se trata de una garantía establecida para la protección de las personas que ejercen o ejercieron la judicatura sino del órgano-institución Poder Judicial. A lo expresado corresponde agregar la consideración de que, con el indicado propósito, es la propia Constitución Nacional la que otorga una tutela específica a la remuneración de los magistrados. Al ser ello así, sostener que tales remuneraciones, por aplicación del art. 16, deben estar necesariamente sujetas al mismo tratamiento impositivo que el ingreso proveniente del desempeño de cualquier otra tarea en el campo público o privado, aunque tal tratamiento importase una inequívoca disminución de su monto, sería una conclusión opuesta a elementales principios de hermenéutica, ya que implicaría lisa y llanamente tener por no escrita la norma del art. 110 que resultaría así destruida y borrada del texto constitucional, en aras de otorgar al art. 16 una inteligencia que sería claramente opuesta al alcance que invariablemente le ha asignado esta Corte en cuanto estableció pacíficamente y con relación a cuestiones jurídicas de la más variada índole que su sentido es que la ley trate del mismo modo a quienes se encuentren en

Al poco tiempo, la cuestión se judicializó a través de un planteo de la Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional que interpuso una acción declarativa de certeza con una medida cautelar de no innovar ante el fuero contencioso administrativo federal. Más allá de que, con posterioridad, esta acción fue desestimada por un acuerdo entre la mencionada Asociación, el Consejo de la Magistratura de la Nación, el Ministerio Público Fiscal y el Ministerio Público de la Defensa con el Gobierno Nacional en diciembre de 2018 y la cuestión ha merecido tratamiento a través de un protocolo específico del Consejo de la Magistratura de la Nación<sup>22</sup>, la procedencia de la medida cautelar fue sujeta a análisis de nuestro Máximo Tribunal en noviembre de 2018<sup>23</sup>.

Si nos detenemos en el caso, la Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional, solicitó que se “despeje la incertidumbre provocada por la mención contenida en el artículo 5° de la ley 27.346, que sustituye el inciso a) del artículo 79 de la Ley

idénticas circunstancias y condiciones. Desde tal perspectiva, resulta claro que, en el concepto de los constituyentes, el ejercicio de la magistratura presenta diferencias con relación a otras tareas no por una consideración a las personas que la ejercen sino por el hecho de que asegurar que la judicatura no sea perturbada en su independencia mediante la disminución directa o indirecta de sus remuneraciones hace a la preservación de un principio republicano y, por ende, al interés de la sociedad en su conjunto” (voto de los magistrados Poclava Lafuente y Ferro), CSJN, Fallos 329:1092.

<sup>20</sup> CSJN, Fallos 329:872.

<sup>21</sup> Sancionada el 22 de diciembre de 2016, publicada en el B.O. del 27 de diciembre de 2016.

<sup>22</sup> Resolución nro. 8/2019. En ese protocolo se define en el art. 3 cuales son los sujetos alcanzados, quedando comprendidos a los funcionarios y empleados que fueran designados como magistrados a partir de 2017. También, el Ministerio Público Fiscal reguló la cuestión a partir de la Resolución PGN nro. 16/2019 y el Ministerio Público de la Defensa por medio de la Resolución DGN nro. 335/2019 en términos similares. Desde ya, puede cuestionarse la validez de estas disposiciones al tener incidencia sobre el alcance del tributo estipulado por el legislador nacional.

<sup>23</sup> CSJN, Fallos 341:1717.

*de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997) incorporando al gravamen a las rentas derivadas: 'a) Del desempeño de cargos públicos nacionales, provinciales, municipales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sin excepción, incluidos los cargos electivos de los Poderes Ejecutivos y legislativos. En el caso de los Magistrados, Funcionarios y Empleados del Poder Judicial de la Nación y de las Provincias y del Ministerio Público de la Nación, cuando su nombramiento hubiera ocurrido a partir del año 2017, inclusive'.* En ese marco, la parte actora pretendía que se declarara que el concepto "nombramiento" debía ser asimilado a "ingreso", es decir, que la norma comprendiera sólo a los funcionarios y magistrados que al 1 de enero de 2017 no pertenecían a los escalafones del Poder Judicial o del Ministerio Público de la Nación. Para ello, requirió que se tomara como fecha de ingreso la correspondiente a la designación en tales organismos y, para quiénes estuvieran concursando sin pertenecer al Poder Judicial o al Ministerio Público, el día de presentación en el concurso. En consecuencia, requirió que se interpretara el concepto de "nombramiento" como el ingreso a cualquier cargo del Poder Judicial o del Ministerio Público, incluso de funcionario o de empleado. Como medida cautelar de no innovar requirió que el Consejo de la Magistratura, el Ministerio Público Fiscal y el Ministerio Público de la Defensa se abstuvieran de retener suma alguna en concepto de impuesto a las ganancias hasta que la ley se reglamente.

A partir del planteo, el Juez de primera instancia en el fuero contencioso administrativo federal hizo lugar a la medida cautelar de no innovar y dispuso que los magistrados, funcionarios y empleados que fueran designados en el Poder Judicial de la Nación y en el Ministerio Público de la Nación a partir del 1° de enero de 2017 se encontraban alcanzados por el impuesto a las ganancias, salvo que hubieran ingresado con anterioridad a dicha fecha o que proviniesen de los Poderes Judiciales y Ministerios Públicos provinciales o

de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, cuando sus retribuciones no hubiesen estado alcanzadas por el pago o retención del tributo en cuestión. La decisión fue recurrida por la parte demandada, tomando intervención la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que, por mayoría, mantuvo la medida cautelar, pero modificó sus alcances, limitándola a los sujetos representados por la Asociación

El Estado Nacional interpuso un planteo recursivo agraviándose, porque no se había dado cumplimiento a los requisitos de las medidas cautelares y cuestionó la fundamentación de la decisión recurrida. La Corte Suprema de Justicia de la Nación hizo lugar al planteo de la recurrente, dejando sin efecto la medida cautelar ordenada.

Es menester aclarar que en este pronunciamiento no se analizó expresamente la constitucionalidad de la ley 27.346, es decir, la compatibilidad entre la garantía de intangibilidad de las remuneraciones judiciales y el pago del impuesto a las ganancias. De modo que el fallo del Máximo Tribunal se limitó a analizar la procedencia de la medida cautelar oportunamente otorgada en primera instancia y ratificada por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

Sobre este aspecto, consideró que no se ha verificado la verosimilitud del derecho, ya que se pretendió sustentar en una interpretación determinada de la normativa vigente o en la incertidumbre provocada en relación con el concepto de "nombramiento", previsto en la ley 27.346. A lo cual, agregó que la interpretación posible —entender el concepto de "nombramiento" a fin de alcanzar a las personas que ya hayan ingresado al Poder Judicial previamente en cargos de funcionario o de empleado—, no resultaría ilegítima. Al mismo tiempo, argumentó que tampoco estaba acreditado que el peligro en la demora privara de efectos prácticos a un pronunciamiento sobre el fondo del asunto controvertido.

Es menester aclarar que el pronunciamiento

de mayoría incluye un párrafo en donde se encomia el deber de los magistrados de aplicar ley, más allá del planteo de las partes, lo cual comprende las obligaciones tributarias, cuya naturaleza es Derecho público no disponible. A lo cual, agregó que “*los magistrados honrados con un cargo que impone tan alta misión deben ser los primeros ciudadanos llamados a cumplir la ley cabalmente*”. De todas formas, ese párrafo pareciera que admitiera que los magistrados deben cumplir con sus obligaciones tributarias, entre ellas, el pago del impuesto a las ganancias, sin embargo, no fue del todo contundente y claro al respecto. Cabe aclarar que el voto de la minoría<sup>24</sup>, si bien comparte lo expresado en ese párrafo, expresa que no implica negar, ni limitar el derecho de los magistrados a hacer planteos judiciales.

Sin perjuicio de lo cual, es posible inducir que si nuestro Máximo Tribunal hubiera advertido que la ley 27.346 contradice la Constitución Nacional y, en particular, afecta la garantía de independencia judicial, debería haber mantenido la medida cautelar, ya que reduce el daño y hasta podría haber declarado inconstitucional de oficio esa norma legal<sup>25</sup>. Al mismo tiempo, al momento de analizar la procedencia de la medida cautelar, señaló que considerar alcanzada a las personas designadas como magistrados cuando ya integraban el Poder Judicial como funcionarios o empleados, por más que pueda considerarse “inconveniente”, no resultaba “ilegítimo”<sup>26</sup>.

Por ende, entendemos que al haber dejado sin efecto medida cautelar y no haberse pronunciado sobre la constitucionalidad de la ley 27.346, nuestro Máximo Tribunal considera

implícitamente que el impuesto a las ganancias no afecta la garantía de intangibilidad de las remuneraciones de los magistrados y de los integrantes de Ministerio Público.

## V. Consideraciones finales

La ley 27.346 al establecer la sujeción al impuesto a las ganancias de los magistrados ha saldado un debate de hace casi 100 años en nuestro país, desde el albor de este tributo en la década del '30<sup>27</sup>. Todo indica que tendría aceptación el criterio interpretativo, por el cual, el imputado a las ganancias no afecta de ningún modo la garantía de intangibilidad de las remuneraciones. El escenario permite vislumbrar que progresivamente, y a medida que se vayan renovando los cargos judiciales, todos los magistrados e integrantes del Ministerio Público quedarán sometidos a este tributo, cumpliéndose así con el estándar de generalidad derivado del principio de igualdad.

Sin embargo, se advierte que persiste como situación problemática que algunos magistrados e integrantes del Ministerio Público pagan el impuesto a las ganancias y otro no, de acuerdo a la fecha de designación. En ese marco, ya se han interpuesto planteos sosteniendo que hay una afectación al derecho a la igualdad y a una de sus más aceptadas derivaciones: “igual remuneración por igual tarea”<sup>28</sup>, ya que sus ingresos son inferiores a los funcionarios designados con anterioridad al 2017, pese a que el trabajo y las responsabilidades son idénticos. Por supuesto, se podría argumentar en su contra que los nuevos magistrados aceptaron este trato

<sup>24</sup> Voto de Rozenkrantz y Highton de Nolasco.

<sup>25</sup> CSJN, Fallos 324:3219.

<sup>26</sup> “En efecto, no resulta aceptable la decisión del a quo de suspender la aplicación de una norma, cuyo imperio no ha sido desvirtuado en modo alguno, con sustento en que una interpretación posible de sus términos y, por tanto, no ilegítima, resulte inconveniente para la parte que pretende repeler sus efectos”, CSJN, Fallos 341:1717.

<sup>27</sup> El impuesto a las ganancias fue creado en 1932 (denominado como impuesto a los réditos), a través de un decreto del Gobierno de Uriburu. Ya en ese momento, resultó cuestionado: “Los propios socialistas y algunos gremios vinculados a ellos

criticaron la aplicación del impuesto a los réditos y del impuesto a las ventas. Argumentaban que los salarios debían estar exentos del gravamen. El diario socialistas, *La Vanguardia*, recogió la declaraciones de varios sindicatos y de la Confederación General del Trabajo (CGT) denunciando el impuesto a los réditos como un impuesto sobre el trabajo (...) Como los socialistas, los dirigentes gremiales indicaban que los salarios no eran auténticas ‘rentas’ y, por tanto, no debían estar sometidos al impuesto”, Sánchez Román, José Antonio, *Los argentinos y los impuestos. Lazos frágiles entre sociedad y fisco en el siglo XX*. Buenos Aires, Ed. Siglo XXI, 2013, p. 77.

<sup>28</sup> Constitución Nacional, art. 14 bis.

desigual, ya que la ley 27.346 fue dictada en 2016. Por lo tanto, cuando fueron designados a partir de 2017, consintieron estar sometidos a ese régimen diferencial; de lo contrario podría haber renunciado a la postulación. De todas formas, nos preguntamos: ¿resulta legítimo renunciar al trato de igual remuneración por igual tarea? ¿Qué alcance tuvieron las manifestaciones del nuevo magistrado cuando fue consultado por este tema, durante el trámite del concurso? ¿Resulta un derecho/garantía disponible, teniendo en cuenta el Derecho laboral y la clara implicación entre los sueldos de los magistrados y la independencia judicial?

Por otro lado, si se admitiera el reclamo de los nuevos magistrados y se aceptara su no sujeción al impuesto a las ganancias, nunca sería posible instaurar el mencionado tributo, ya que los reemplazos se van realizando en forma gradual.

Ahora, pareciera que la solución más compatible con el principio de igualdad, teniendo en cuenta el deber de generalidad en las cargas públicas, sería “emparejar”<sup>29</sup>; o sea; que todos los magistrados queden sometidos al impuesto a las ganancias, sin importar la fecha de designación. Sería un extraño caso en que la parte actora no tendría un beneficio concreto o material, en el caso que le diera la razón, más allá del perjuicio que tendrían los magistrados designados con anterioridad al 2017. Desde ya, habría un beneficio en términos de trato igualitario, que también debe ser sopesado. Al mismo tiempo, los magistrados designados anteriormente al 2017 pueden plantear que la reducción en sus ingresos por una decisión judicial tensionaría

con el principio de reserva de ley<sup>30</sup>, ya que se estaría extendiendo el alcance del tributo establecido por el legislador a través de una resolución del Poder Judicial.

---

<sup>29</sup> Sobre los diferentes alcances del derecho a la igualdad, “igualar”, “desigualar” y “emparejar”, ver Freedman, Diego, Artículo 24. Igualdad ante la ley en Alonso Regueira, Enrique, *La Convención Americana de Derechos Humanos y su proyección en el Derecho argentino*, Buenos Aires, La Ley y Departamento de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la UBA, 2013, ps. 413 y ss.

<sup>30</sup> Constitución Nacional, arts. 4, 9, 17, 29, 39, 52, 75 incs. 1 y 2, 76, 99 incs. 2, 3 y 10, 100 inc. 7. Para un análisis profundo de este principio, ver Casas, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*. Buenos Aires, Ed. Ad Hoc, 2005.

**LA IGUALDAD COMO VALOR, PRINCIPIO Y DERECHO SUBJETIVO. LA IGUALDAD DE DERECHO Y LA IGUALDAD DE HECHO. LAS MEDIDAS DE ACCIÓN POSITIVA QUE DISCRIMINAN PARA IGUALAR (ART. 75, INC. 23 CN). EL RAZONABLE EQUILIBRIO ENTRE LAS PRERROGATIVAS DEL FISCO Y LAS GARANTÍAS DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES**

María Sol Plata, Juan Manuel Sanz,  
María Luján Rodríguez Oliva y Silvina E. Coronello

En este trabajo analizamos las distintas proyecciones del principio constitucional de igualdad, en tanto valor, principio y derecho subjetivo; confrontamos la igualdad de derecho y la igualdad de hecho y reseñamos las facultades que otorga al Congreso Nacional nuestra Constitución Nacional para generar medidas de acción positiva para lograr la igualdad real; y todo ello, correlacionado con las facultades del organismo fiscal en el marco de la relación jurídico tributaria.

**I. La igualdad como valor, principio y derecho subjetivo<sup>1</sup>**

**I.1. La igualdad como valor**

La igualdad es un valor que se comprende como fundamental e indispensable en el ordenamiento jurídico para el funcionamiento del Estado Social y Democrático de Derecho. Este valor se sostiene en el reconocimiento de la igualdad para todos los seres humanos por el hecho de serlo, lo cual se traduce en la importancia de la existencia de una serie de derechos fundamentales inviolables y en la responsabilidad del poder político para garantizarlos y para facilitar su ejercicio. Como todo valor, la igualdad tiene a la vez un sentido fundante del sistema jurídico político, y un carácter teleológico en cuanto meta u objetivo del sistema.

Podemos decir que el concepto de igualdad fue evolucionando y se ha ido encontrando con distintas perspectivas, por ejemplo, la igualdad jurídica y la igualdad real. Podríamos afirmar que la primera nace ante la Revolución

Francesa, en donde uno de los principales propósitos de ésta era garantizar la igualdad ante la ley. Esta garantía implicaba que todas las personas, incluidas en el ámbito de aplicación de la ley, eran titulares de los mismos derechos. Esto significó un gran avance ya que, al basarse en el principio de no discriminación, se dejaban de lado aquellas discriminaciones fundadas en virtud de la raza, sexo, religión, clase social, ideas políticas. Sin embargo, esta perspectiva no tiene en cuenta las diferencias sociales y económicas existentes entre los ciudadanos por lo cual su mera aplicación sería injusta. Es por ello que la igualdad real comprende la importancia de impartir justicia equiparando las oportunidades y posibilidades de todas las personas.

Valdés Costa nos aporta que independientemente de la igualdad ante la ley, también hay que atender a “la igualdad en la ley”. Dicho concepto se relaciona con el principio de razonabilidad aplicado por parte de los legisladores a fin de que las situaciones semejantes cuenten con un mismo tratamiento en la medida de lo posible y aquellas que sean diferentes cuenten con su tratamiento normativo en particular. Por otro lado, también nos enseña el concepto de “igualdad por la ley” donde el Estado debe tener en consideración las diferencias socioeconómicas de los ciudadanos, para que de tal manera se garantice la justicia social. En tal sentido, se daría lugar a la igualdad real en términos sociales, políticos y jurídicos. Por último, se refiere a la “la igualdad en la interpretación y aplicación de la ley” a fin de dejar de lado a

<sup>1</sup> Este apartado ha sido escrito por la Dra. María Sol Plata,

aquellas posturas que favorecen solo a un sector, ya sea al fisco o a los contribuyentes.<sup>2</sup>

También por otro lado, y propio de la Constitución Nacional Argentina, tenemos el concepto de “igualdad fiscal” aportado por Bidart Campos. En donde éste entiende que dicho concepto es la aplicación del principio general de igualdad en la materia tributaria, ya que: *todos los contribuyentes comprendidos en una misma categoría deben recibir igual trato; la clasificación en categorías diferentes de contribuyentes debe responder a distinciones reales y razonables; la clasificación debe excluir toda discriminación arbitraria, hostil o injusta; el monto debe ser proporcional a la capacidad contributiva de quien lo paga; debe respetarse la uniformidad y generalidad del tributo.*<sup>3</sup>

## I.2. La igualdad como principio

En nuestro ordenamiento, a la hora de hablar del principio de igualdad nos remontamos al art 16 de la Constitución Nacional, el cual establece que “...*Todos sus habitantes son iguales ante la ley...*”. En este sentido, lo que se desprende de la interpretación de dicho principio constitucional es el concepto de igualdad formal, que significa que a todas las personas se les debe aplicar la ley de igual manera, prohibiendo un trato diferenciado arbitrario e injusto.

Un punto interesante también es la posibilidad que otorga la Constitución Nacional de crear incentivos fiscales en pos de la prosperidad de nuestra Nación (Art 75 incs.

18 y 19)<sup>4</sup>. Para lo cual el legislador debe crearlos sin que estos impliquen beneficios ilegítimos o que de alguna manera impliquen persecuciones discriminatorias. Aquí es donde toma relevancia nuevamente el principio de igualdad, en el cual Naveira de Casanova comprende que dicho principio permite superar aquellas contradicciones aparentes y reales entre la capacidad contributiva y los fines extrafiscales<sup>5</sup>. Por lo que su aplicación en el Derecho Tributario se ha tornado en un doble sentido. En primer lugar, se toma a partir de la exclusión de beneficios indebidos o discriminaciones arbitrarias; en segundo lugar, como base del impuesto a medida de la obligación tributaria, relacionándose con la capacidad contributiva. De tal manera nace la aplicación desigual del derecho a fin de obtener la igualdad real, en donde los

---

<sup>2</sup> VALDÉS COSTA, Ramón. “Instituciones del Derecho Tributario”, Buenos Aires, Depalma, 1992, pág. 370.

<sup>3</sup> BIDART CAMPOS, Germán. “Manual de la Constitución Reformada”, Buenos Aires, Ediar, 1996, pág. 540.

---

<sup>4</sup> El art. 75 de la Constitución Nacional en su inciso 18 dispone: “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.” Mientras que en su inciso 19, “Proveer lo conducente al desarrollo humano, al progreso económico con justicia social, a la productividad de la economía nacional, a la generación de empleo, a la formación profesional de los trabajadores, a la defensa del valor de la moneda, a la investigación y al desarrollo científico y tecnológico, su difusión y aprovechamiento. Proveer al crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio; promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones. Para estas iniciativas, el Senado será la Cámara de origen...”

<sup>5</sup> NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J. “Guía de Estudio de Derecho Tributario”, Buenos Aires, Editorial Estudio, 2018.

legisladores cuentan con la posibilidad de dictar normas dentro de cualquier campo de acción siempre y cuando se trate en los cánones que dicte la idea de justicia en las circunstancias en que se trate. Es decir, en el ámbito del Derecho Tributario, el principio de igualdad no se refiere a la igualdad numérica o matemática, sino a la importancia de asegurar el mismo trato a quienes se encuentren en similares situaciones. Por lo que no existe una norma estricta, sino que se permite la formación de diferencias o categorías, razonables, excluyendo diferencias arbitrarias. Lo que supone que ante situaciones o circunstancias desiguales corresponden tratamientos desiguales. Por lo que esta garantía impone, en última instancia, determinar cuándo las circunstancias o situaciones previstas por el legislador como desiguales son razonables en su fundamentación como para justificar un tratamiento desigual frente a la ley fiscal.

En consonancia, Dino Jarach entiende que el principio de igualdad ha sido interpretado como un límite al poder fiscal y a su ejercicio por parte del Poder Legislativo, toda vez que el Poder Judicial, como supremo intérprete de la Constitución, puede invalidar la ley que lo infrinja. Es una elaboración jurídica de los tribunales, iniciada casi en simultáneo con la vida institucional del país, y no tendría sentido oponerse a esta interpretación para sostener la tesis mantenida en otros países, de que la igualdad no constituye una norma perfecta y con sanción.

Otra mirada interesante que también nos aporta Jarach es que la jurisprudencia ha contribuido a determinar el alcance del principio. Las distinciones que hace el legislador, fundadas en diferentes capacidades tributarias, concuerdan con las apreciaciones del Poder Judicial y, por lo tanto, los impuestos resultan iguales. A contraposición, si el Poder Judicial no comparte las opiniones y los propósitos políticos de las medidas fiscales que adopta el legislador, o las distinciones realizadas por el legislador que no se ajustan a criterios racionales de tributación, que son arbitrarios

frente a los que él considera legítimos y, por consiguiente, los impuestos son desiguales<sup>6</sup>.

Quién también ha conceptualizado en sus fallos en cuanto al principio de la igualdad fue la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En dicha materia contamos con un primer precedente en el fallo "*Criminal, contra D, Guillermo Olivar, por complicidad en el delito de rebelión -sobre fianza de juzgado y sentenciado y desacato-*"<sup>7</sup> en el cual la Corte Suprema estableció que "*el principio de la igualdad de todas las personas ante la ley, según la ciencia y el espíritu de nuestra 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 en los casos ocurrentes la ley según las diferencias constitutivas de ellos, y que cualquiera otra inteligencia o acepción de este derecho es contraria a su propia naturaleza e interés social*"

Luego, en materia tributaria, la Corte se pronunció en la causa "*Ana Masotti de Busso y otros v. Provincia de Buenos Aires*"<sup>8</sup> en la cual la actora realizó reclamo ante la exigencia del pago de un tributo adicional al impuesto inmobiliario, el cual se liquidó ante la totalidad del inmueble y no en el porcentaje perteneciente a cada condómino. En tal sentido la Corte sostuvo que "*la contribución territorial se mide por el valor de la propiedad inmobiliaria en razón de la cual se lo establece, pero el objeto del gravamen no es el inmueble considerado en sí mismo, sino la capacidad tributaria que comporta el ser alguien propietario de él, esto es el titular de la riqueza que dicho inmueble constituye. De la igualdad, que es la base del impuesto (art. 16 CN) no se puede juzgar adecuadamente si ante todo no se considera la condición de las personas que lo soportan en orden al carácter y magnitud de la riqueza tenida en vista por el*

<sup>6</sup> JARACH, Dino. "*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*", Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1999, pág. 317.

<sup>7</sup> CSJN, Fallos: 16:118.

<sup>8</sup> CSJN, Fallos: 207:270.

gravamen. La relación del impuesto territorial con el inmueble que constituye su materia debe subordinarse, en consecuencia, a los principios que rigen su relación con el contribuyente”, sentenciando de tal forma que “uno de esos principios es el que a igual capacidad tributaria con respecto a la misma especie de riqueza al impuesto de ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes”. Por lo que de tal manera nuestro Alto Tribunal tomó la posición de que la igualdad requiere de distinciones razonablemente fundadas en la capacidad contributiva.

Asimismo, en sentencia dictada en la causa “Don Ignacio Unanue y otros c/ la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires sobre devolución de dinero proveniente del impuesto a los studs”<sup>9</sup> se pronunció en relación a la validez de las categorías de contribuyentes, en un proceso que había sido iniciado con la impugnación del tributo que gravaba las caballerizas que alojaban caballos de carrera. En este sentido los alcanzados por dicho gravamen entendían que se violaba el principio de igualdad dado que no alcanzaba a todas las caballerizas. En tal sentido la Corte sostuvo que la igualdad que establece el Art 16 de la Constitución Nacional, en el marco de la imposición, se interpreta que en condiciones análogas deben imponerse gravámenes idénticos a los contribuyentes. Asimismo, sustentó el análisis con la jurisprudencia de la Corte de los Estados Unidos entendiendo que “la garantía constitucional mencionada no se propone erigir una regla férrea en materia impositiva, sino impedir que se establezcan distinciones con el fin de hostilizar o favorecer arbitrariamente a determinadas personas o clases como sería si se hicieran depender de diferencias de color, raza, nacionalidad, religión, opinión política u otras consideraciones que no tengan relación posible con los deberes de los ciudadanos

como contribuyentes”<sup>10</sup> por lo que sentenció que “en consecuencia, cuando un impuesto es establecido sobre ciertas clases de bienes o de personas debe existir alguna base razonable para las clasificaciones adoptadas, lo que significa que debe haber alguna razón sustancial para que las propiedades o las personas sean catalogadas en grupos distintos...”. En síntesis, la Corte Suprema comprendió que la distinción realizada entre los caballos de carrera y los de tráfico común era razonable ya que existía una vinculación en relación al interés público comprometido.

### I.3. La igualdad como derecho subjetivo

Como ya hemos mencionado, el principio de igualdad se encuentra consagrado en el Art. 16 de la Constitución Nacional. Sin embargo, la reforma constitucional de 1994 ha incorporado normativa internacional con jerarquía constitucional. En lo atinente a la materia de igualdad podemos encontrar:

- Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, art. 2°.
- Declaración Universal de Derechos Humanos, arts. 2° y 7°.
- Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, arts. 2.1 y 26.
- Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, arts. 2° y 3°.
- Convención Americana sobre Derechos Humanos, arts. 1.1 y 24.
- Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial.
- Convención sobre los Derechos del Niño, art. 2°.
- Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer.

---

<sup>9</sup> CSJN, Fallos: 138:313.

---

<sup>10</sup> SCOTUS, “Bell’s Gap Railward C° v. Pennsylvania 134 U.S.232”.

Asimismo, el art 75 inc. 23<sup>11</sup> de la Constitución establece como atribución del Congreso la legislación y promoción de medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por el texto constitucional y los tratados internacionales, en particular respecto a personas pertenecientes a los grupos vulnerables.

Respecto a esta vulnerabilidad, y en materia tributaria, nuestro Máximo Tribunal se ha pronunciado en distintos fallos. Es así que contamos con “*García, María Isabel c. AFIP*”<sup>12</sup>, en donde la actora interpone contra AFIP una acción para que se declare inconstitucional la deducción del impuesto a las ganancias sobre su jubilación ya que padecía de problemas de salud, era jubilada y los descuentos eran superiores al 29%. La Corte, sostuvo que el caso debía resolverse realizando una distinción ante la naturaleza social del reclamo realizado por la actora, también reforzó lo establecido en el art 75 inc. 23 entendiendo que el envejecimiento y la enfermedad son causas determinantes de vulnerabilidad que obligan a los jubilados a contar con mayores recursos para no ver comprometida su existencia y calidad de vida. De tal manera, en materia de igualdad tributaria se ha dejado precedente de la necesidad de analizar de manera singular aquellos casos que afectan a estos grupos vulnerables.

Por último, y en materia de género, ya hemos visto que la normativa mencionada considera a las mujeres dentro del grupo de vulnerabilidad. Esto es una realidad ya que las mujeres a lo largo de la historia contaron y cuentan con una desigualdad estructural y formal respecto a los hombres en los ámbitos

académicos, económicos, laborales, sociales, culturales, etc. Dentro del ámbito tributario esta situación no se encuentra ajena, ya que en nuestro país existe una mayor imposición indirecta en las mujeres y en las diversidades. El claro ejemplo es el gravamen de los insumos de higiene menstrual con la alícuota general del 21% ante el impuesto al valor agregado. Ante este caso tenemos como ejemplo el fallo de la Corte Constitucional de Colombia<sup>13</sup> en donde se declara inconstitucional el IVA del 5% a productos de higiene menstrual aplicando la normativa de la CEDAW y la Convención de Belém do Pará, y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales considerando que se trata de bienes de primera necesidad, insustituibles y exclusivamente utilizados por las mujeres y niñas<sup>14</sup>.

En el caso de nuestro país, se registraron ciertos incentivos fiscales a empresas privadas para la contratación de mujeres, travestis, transexuales o transgéneros, como incentivo en pos de la igualdad de género.<sup>15</sup>

Así las cosas, podemos afirmar que ante los contextos sociales, económicos y políticos, el concepto de igualdad ha ido transformándose jurídicamente para responder de manera idónea ante las distintas controversias. Como hemos visto, en materia tributaria se ha tomado su rol de aplicación desigual del principio de igualdad a fin de garantizar un equilibrio con normativa razonable y fundada. Siendo también indispensable la interpretación de la Corte Suprema a la hora de dirimir ante las diferencias del fisco y los contribuyentes.

<sup>13</sup> Corte Constitucional de Colombia - C-102 del 2021.

<sup>14</sup> O'DONNELL, Agustina “*Fallar con la perspectiva de género y de tutela especial de los más vulnerables de la Corte Suprema de Justicia de la Nación: uno de los próximos desafíos del Tribunal Fiscal de la Nación*”. Diario DPI - 29/8/2019; CORONELLO, Silvina “*La inconstitucionalidad del IVA en productos de gestión menstrual*”, Suplemento Tributario de ELDial.com 12/12/19.

<sup>15</sup> RÉGIMEN DE PROMOCIÓN DE GENERACIÓN DE EMPLEO EN EL NORTE GRANDE - Decreto 191/2021

<sup>11</sup> El artículo 75 inc. 23 de la Constitución Nacional dispone que corresponde al Congreso: “Legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos, en particular respecto de los niños, las mujeres, los ancianos y las personas con discapacidad...”

<sup>12</sup>CSJN, Fallo: 342:411.

## II. La igualdad de derecho y la igualdad de hecho<sup>16</sup>

El principio de igualdad, en las diferentes relaciones entre el Estado y las personas, como así también en las relaciones interpersonales, exige que se proporcione un tratamiento análogo a las personas que estén en condiciones similares y, un tratamiento jurídico diverso a las personas que se encuentren en condiciones disímiles.

Por otra parte, este principio también exige asegurar la eficacia de los derechos de aquellas personas o grupos tradicionalmente discriminados, y promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, adoptando medidas en favor de tales grupos.

Al respecto la doctrina ha indicado que “La igualdad no es una declaración meramente programática, sino que, en tanto principio, vincula a los poderes públicos, ya al Legislativo, ya a la Administración, ya al Poder Judicial. Así entonces, quedan vedados los tratamientos dispares injustificados, y en el caso particular de las leyes, cuando estas los consagren el principio de igualdad entrará en juego, exigiendo una fundamentación suficiente para cada distinción, mientras que los jueces estarán habilitados para investigar a qué fin atiende la disparidad, la conexión de ésta con un interés jurídico constitucional relevante y si hay proporcionalidad entre el medio empleado y el objetivo perseguido.”<sup>17</sup>

Concordantemente, se ha considerado que este principio resulta un imperativo que limita el poder fiscal, obligando al Poder Legislativo a respetarlo y en caso contrario abre la

posibilidad de que el Poder Judicial invalide la ley en cuestión.<sup>18</sup>

Así, la igualdad debe computarse como un derecho ejercitable ante su ruptura mediante una acción dirigida a remover el tratamiento disvalioso.<sup>19</sup>

En dicha línea de ideas, en relación a este primer aspecto del principio se ha señalado que “El principio de igualdad ante la ley surge como una reacción al sistema de privilegios y discriminaciones. Más que propiciar una verdadera igualdad entre todas las personas, el principio persigue acabar con situaciones de desigualdad. Todas las personas son consideradas iguales ante la ley y titulares de los mismos derechos, mas sin que ello signifique pretender influir, mediante tratamientos diferenciados, en la estructura de la sociedad, ante situaciones de desigualdades de hecho, que impiden el disfrute de esos derechos que la ley consagra.”<sup>20</sup>

Asimismo, la doctrina ha entendido que en nuestra materia, además de la igualdad ante la ley, este principio puede analizarse desde otras proyecciones<sup>21</sup>, entre las cuales se distinguen la igualdad en la ley, por la ley; en la interpretación de la ley y de las partes de la relación tributaria.<sup>22</sup>

---

<sup>16</sup> Este apartado fue escrito por la Dra. Silvana Érica Coronello.

<sup>17</sup> CASÁS, José Osvaldo, *El principio de igualdad en el estatuto del contribuyente*, Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, ILADT, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A. Madrid, 1997, p. 57.

<sup>18</sup> JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, 2ª edición, Editorial Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, p. 115.

<sup>19</sup> CASÁS, José Osvaldo, *El principio de igualdad en el estatuto del contribuyente*, Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, ILADT, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A. Madrid, 1997, p. 57.

<sup>20</sup> SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, 4ª edición, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2009, p. 265.

<sup>21</sup> VALDES COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992, p.78.

<sup>22</sup> CASÁS, José Osvaldo, *El principio de igualdad en el Estatuto del Contribuyente*, Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, Madrid 1997, p. 57.

Así, la igualdad ante la ley, que impide la discriminación arbitraria, debe ser reformulada para evitar las desigualdades estructurales y que “no existan en nuestra sociedad situaciones en las que haya grupos que son sistemática e históricamente excluidos de ámbitos relevantes para el desarrollo de su autonomía y de sus planes de vida”<sup>23</sup>.

En materia tributaria, la igualdad ante la ley podría llevar a las denominadas capitaciones, por eso se aplican las demás proyecciones que consagran una igualdad en igualdad de condiciones. Y además permiten la distribución de la carga tributaria, y la posibilidad de otorgar exenciones o beneficios; como así también con el fin de eliminar criterios apriorísticos de interpretación a favor de alguna de las partes de la relación tributaria; o de mecanismos que impidan a alguna de las partes el ejercicio pleno de sus derechos.

Por otra parte, se entiende que la creación de grupos y categorías de contribuyentes, no lesiona el principio de igualdad, siempre y cuando tales categorías se inspiren en los principios de capacidad contributiva y razonabilidad; no se hagan distinciones arbitrarias y las clasificaciones de bienes o personas gravadas reposen sobre una base razonable.

Ahora bien, la vigencia del principio de igualdad, tal como se ha señalado, “no se trata sólo de la igualdad ante la ley en un sentido meramente formal... sino que se busca una igualdad de hecho: que todas las personas se encuentren en posibilidad de gozar efectivamente de los derechos que consagra la constitución”.<sup>24</sup>

De manera tal que se distingue entre la igualdad de derecho y la igualdad de hecho, en tanto esta última implica la posibilidad de las personas de gozar efectivamente de los

derechos que consagra el ordenamiento jurídico.

En efecto, la igualdad de hecho, igualdad sustancial, igualdad material o igualdad fáctica implica la efectividad de la igualdad de derecho, es decir, de la igualdad consagrada normativamente.

Dicho de otro modo, mientras que la igualdad de derecho implica evitar la discriminación directa que se presenta cuando se establece frente a un sujeto determinado un tratamiento diferenciado injustificado y desfavorable, basado en criterios como la raza, el sexo, la religión, opiniones personales, etc.; por su parte, la igualdad de hecho implica evitar las consecuencias de la aplicación de una norma, que no establece un trato formalmente discriminatorio. De manera tal que un tratamiento aparentemente neutral, puede producir desigualdades de facto entre distintas personas, constituyendo un tipo indirecto de discriminación. Por ende, en dichos casos, la vulneración del principio de igualdad no se realiza en función de la existencia de un trato diferencial sino en función de los efectos diferenciales; lo cual trae como consecuencia que la igualdad consagrada normativamente resulte ficticia para diversos grupos de personas por razones de género, de religión, de raza, de clase social, de ideas políticas, de acceso a la tecnología, entre otras.

En efecto, en cuestiones de género, para mujeres y diversidades, la igualdad de hecho resulta ficticia como consecuencia de la vigencia de los distintos postulados del sistema patriarcal<sup>25</sup>, lo mismo ocurre en relación a las tecnologías de la comunicación y la información y/o inteligencia artificial, si el Estado no garantiza el acceso a la utilización

<sup>23</sup> SABA, Roberto, *Desigualdad Estructural*, Tribunal Superior de Justicia de Córdoba, Conceptos básicos para Juzgar con Perspectiva de Género, 2022, p. 14, disponible en <https://bit.ly/manual-genero-jurados>.

<sup>24</sup> SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, 4º edición, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2009, p. 265.

<sup>25</sup> CORONELLO, Silvina, *Resignificación del principio de igualdad en materia tributaria desde una perspectiva de género*, Newsletter Fiscal Nº 3853 del 25/7/19, Editorial Thomson Reuters; *El derecho tributario desde una perspectiva de género* en la obra colectiva “Reflexiones para revisar el derecho con perspectiva de género” dirigida por el Dr. Santiago Díaz Cafferata, Ediciones Jurídicas - Eduardo Lecca Editor, Marzo de 2023, p. 535.

y/o la alfabetización tecnológica<sup>26</sup> de todas las personas.

Así las cosas el principio de igualdad legitima a una persona a solicitar la corrección de una situación que materialice una desigualdad sustantiva o real, reclamando al Estado medidas de acción positiva a través de leyes singulares comprensivas de la categoría a la cual pertenece<sup>27</sup>, que le permitirán subvertir dicha vulneración al principio de igualdad.

Más aún, a partir de la transformación de la matriz individualista de los derechos humanos como libertades individuales en el constitucionalismo social, no sólo se consagran derechos sociales mediante la incorporación de cláusulas de contenido económico y social en los textos constitucionales, sino que también se le impone a los poderes constituidos el deber de promover medidas para hacer aquellos accesibles y disponibles para todos, es decir para lograr la igualdad de hecho, tanto de trato como de oportunidades y tanto a nivel individual como social.

En definitiva, la igualdad de derecho y la igualdad de hecho resultan dos aspectos de este principio constitucional, y el gran desafío que tenemos como sociedad es lograr la igualdad real, toda vez que en muchas ocasiones se verifica la igualdad formal, en tanto las normas consagran este principio constitucional, pero en la realidad fáctica esa igualdad resulta ficticia.

---

<sup>26</sup> LAUKYTE, Migle, *Reflexión sobre los derechos fundamentales en la nueva ley de inteligencia artificial*, Revistas Derechos y Libertades N°51, Epoca II, Junio 2024, p. 159, disponible en <https://e-revistas.uc3m.es/index.php/DYL/article/view/8586/6594>

<sup>27</sup> CASÁS, José Osvaldo, *El principio de igualdad en el estatuto del contribuyente*, Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, ILADT, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A. Madrid, 1997, p. 57.

### III. Las medidas de acción positiva que discriminan para igualar (art. 75, inc. 23 CN)<sup>28</sup>

Tal como hemos señalado, la reforma constitucional del año 1994, incorporó el art. 75 inc. 23, que estableció como atribución del Congreso legislar y promover medidas de acción positivas que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por ella, así como por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos, en particular –señala– respecto de los niños, las mujeres, los ancianos y las personas con discapacidad.

¿Qué significa esto? Por un lado, el reconocimiento cabal, de que el acceso al efectivo goce de los derechos y garantías que el texto constitucional contempla ocurre de forma desigual, existiendo ciertos sectores que, en su diversidad, se encuentran relegados o en desventaja respecto de otros. Asimismo, que sin perjuicio del mandato contemplado en su art. 16, será labor del Poder Legislativo (en particular) y de los Poderes Públicos (en general) velar por la igualdad real de oportunidades a través del dictado de medidas especiales que no solo eliminen cualquier atisbo de discriminación o desigualdad, sino que alienten escenarios diferenciales inclinados a la equiparación en el ejercicio de los derechos de grupos desfavorecidos.

De este modo, la Constitución decide adjetivar un ideal de igualdad al que aspira garantizar y proteger: la igualdad de oportunidades, entendida desde una perspectiva de justicia social. Las personas, sin importar su género, raza, etnia, religión, etc., nacen con las mismas capacidades y talentos potenciales, por lo que se exigirá la eliminación de las asimetrías existentes tanto en los puntos de partida como de llegada, a fin de alcanzar el goce efectivo de sus

---

<sup>28</sup> Este apartado fue escrito por el Dr. Juan Manuel Sanz.

derechos, bajo la certeza de que “si con la igualdad de oportunidades en el punto de partida no es suficiente para igualar al grupo minorizado, deberá intervenir en los puntos de llegada o en los resultados, para resguardar el mejor de los sentidos de la democracia”<sup>29</sup>.

Tal como planteara Bidart Campos, la vertiente social, que se afianza con la reforma, supera los formalismos de una libertad, de una igualdad y de unos derechos que en la vigencia sociológica no son los mismos para todos, porque muchos no logran acceder, mediante un efectivo bienestar general, a su goce y disfrute<sup>30</sup>.

Esto desata un verdadero cambio de paradigma, en el que la reforma constitucional evidenció la insuficiencia del principio de igualdad desde una perspectiva individual tradicional que disocia a la persona del grupo que integra –conforme el pensamiento liberal clásico que inspirara el art. 16 de la CN–, y lo reformula introduciendo como complemento un enfoque estructural o colectivo de las relaciones entre los distintos sectores que integran la sociedad, con el objeto de asegurar la referida igualdad real.

De este modo, no se persigue una igualdad ante la ley en un sentido meramente formal, como enalteciera la Revolución Francesa, sino que se postula la igualdad de hecho, concierne en que todas las personas se encuentren en posibilidad de gozar efectivamente de los derechos que consagra la Constitución<sup>31</sup>.

Entiende la doctrina, que en esta nueva versión de la igualdad resulta central la construcción del concepto de grupo, definido a partir de su condición de sometido o

sojuzgado<sup>32</sup>. De este modo, la garantía de igualdad se presentará, por un lado, como prohibición de discriminación y, a su vez, como el derecho al ejercicio efectivo de dicha igualdad, por el que el Estado estará compelido a tomar medidas concretas para garantizarlo.

El citado principio de no discriminación ha sido abordado en diversos precedentes por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), respecto del cual consideró que “la noción de igualdad se desprende directamente de la unidad de naturaleza del género humano y es inseparable de la dignidad esencial de la persona, frente a la cual es incompatible toda situación que, por considerar superior a un determinado grupo, conduzca a tratarlo con privilegio; o que, a la inversa, por considerarlo inferior, lo trate con hostilidad o de cualquier forma lo discrimine del goce de derechos que sí se reconocen a quienes no se consideran incursos en tal situación de inferioridad. No es admisible crear diferencias de tratamiento entre seres humanos que no se correspondan con su única e idéntica naturaleza”<sup>33</sup>.

En este sentido, Schafrik señala que “el desigual acceso a los derechos y garantías (...) impone poner en cabeza del Estado como garante último de los derechos constitucionales el compromiso de actuar, para lograr un acceso igualitario a los derechos, sin que nuestras diferencias sea un obstáculo para ello”<sup>34</sup>, lo que se traduce en un

<sup>29</sup> ZAIKOSKI, Daniel, “Medidas especiales y principio de igualdad entre mujeres y varones: logros, tensiones y límites”, *Revista Perspectivas de las Ciencias Económicas y Jurídicas*, Vol. 2, Nro 1, Santa Rosa, Ed. UNLPam, 2012, p. 199.

<sup>30</sup> BIDART Campos, Germán, *Tratado elemental de derecho constitucional*, Buenos Aires Ediar, 1986, p. 378.

<sup>31</sup> SPISSO, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2009, p. 270.

<sup>32</sup> CABRAL, Pablo O., *Las medidas de acción positiva en el artículo 75, inciso 23 de la Constitución Nacional Argentina*, Buenos Aires, Editorial Procuración del Tesoro de la Nación, 2022, p. 550.

<sup>33</sup> CIDH, “Propuesta de Modificación a la Constitución Política de Costa Rica Relacionada con la Naturalización. Opinión Consultiva OC-4/84”, del 19/01/1984, Serie A nro. 4.

<sup>34</sup> SCHAFRIK, Fabiana, “Hacia una obligación indeclinable del Estado de realizar la igualdad”, *Revista Electrónica del Consejo de Derechos Humanos (REC) de la Defensoría del Pueblo de la Ciudad*, Buenos Aires, 2020, Disponible en: <https://defensoria.org.ar/rec/fabiana-schafrik-de-nuez-hacia-una-obligacion-indeclinable-del-estado-de-realizar-la-igualdad/>.

abandono del modelo de la igualdad formal por un concepto de igualdad de orden material, que parte del reconocimiento que determinado colectivo requiere de acciones específicas a fin de modificar la estructura social<sup>35</sup>.

Coincidentemente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado que “en el marco que plantea la Constitución de 1994, la igualdad debe ahora ser entendida no solo desde el punto de vista del principio de no discriminación, sino también desde una perspectiva estructural que tiene en cuenta al individuo en tanto integrante de un grupo. El análisis propuesto considera el contexto social en el que se aplican las disposiciones, las políticas públicas y las prácticas que de ellas se derivan, y de qué modo impactan en los grupos desventajados, si es que efectivamente lo hacen”<sup>36</sup>.

Así, y de acuerdo a este enfoque, ciertos tratos diferenciados pueden resultar legítimos ya que no se sancionará toda discriminación “sino exclusivamente aquella que en forma arbitraria restrinja de algún modo o menoscabe el pleno ejercicio sobre bases igualitarias de los derechos y garantías fundamentales reconocidos en la Constitución Nacional”<sup>37</sup>. Es en este contexto que, desde la perspectiva tributaria que nos atañe, las decisiones de política impositiva deberán contemplar a las personas integrantes de los grupos sociales vulnerables, y armonizarlas con aquellos derechos específicamente reconocidos por nuestro ordenamiento jurídico (conf. art. 75 inc. 23). Se les suele identificar como una discriminación positiva, en donde las diferencias deben evaluarse en una relación de igualdad. Una igualdad en la diversidad.

---

<sup>35</sup> BASTERRA, Marcela I., “El principio de igualdad y la elección del apellido de los hijos en el nuevo Código Civil”, *Revista Código Civil y Comercial*, nro. 2, Buenos Aires, Ed. La Ley, 2015, p. 79.

<sup>36</sup> CSJN, Fallos: 340:1795.

<sup>37</sup> CSJN, Fallos: 314:1531.

Tal como indica Saba, no es posible advertir que en nuestro país existan normas que excluyan a grupos vulnerables del ejercicio de los derechos más esenciales, no obstante lo cual, de hecho, poder alcanzar tales metas se vuelve una ilusión en una situación sistemática de exclusión social o de sometimiento de dichos grupos por otros o, simplemente, por el resto de la comunidad surgida de complejas prácticas sociales, prejuicios y sistemas de creencias que los desplazan de ámbitos que ellos no controlan<sup>38</sup>.

Distintos autores conciben este nuevo enfoque, como si se tratara de un ideal social contenido en el texto constitucional, superando la concepción clásica de no discriminación, por una perspectiva estructural relativa al no sometimiento de grupos que han sufrido un trato excluyente históricamente en la sociedad. La igualdad estructural de oportunidades aspira a igualar el impacto de la estructura social sobre las oportunidades de las personas<sup>39</sup>. Se ha advertido incluso que, en caso de no lograrse dichas condiciones de igualdad de oportunidad y de no sometimiento, el principio de discriminación podría constituirse en un instrumento que eternice y fortalezca las conductas y prácticas que generen situaciones de desigualdad estructural<sup>40</sup>.

Precisamente, fue la propia Corte Nacional la que ha expresado que la discriminación no sólo se produce cuando existen normas o políticas que excluyen a un determinado

---

<sup>38</sup> SABA, Roberto, *(Des) Igualdad Estructural; Más allá de la igualdad formal ante la ley ¿Qué les debe el Estado a los grupos desaventajados?*, Buenos Aires, Ed. Siglo Veintiuno, 2016, p. 31.

<sup>39</sup> GROSMAN, Lucas S., “La igualdad estructural de oportunidades en la Constitución Argentina”, Coord. Marcelo Alegre y Roberto Gargarella, *El Derecho a la Igualdad*, 2da ed. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2012. p. 209/235.

<sup>40</sup> SANCHEZ RAPELA, Elda Beatriz, “Las medidas de discriminación positiva en el Estado constitucional y social de derecho”, *Revista de la Escuela del Cuerpo de Abogados del Estado*, Buenos Aires, Año 5 Nro. 6. 2021.

grupo, sino también por comportamientos que puedan tener efectos discriminatorios, concluyendo que los principios de igualdad y de prohibición de toda discriminación resultan elementos estructurales del orden jurídico constitucional argentino e internacional (Constitución Nacional, art. 16; Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, art. 2º; Declaración Universal de Derechos Humanos, arts. 2º y 7º; Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, arts. 2.1 y 26; Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, arts. 2º y 3º, y Convención Americana sobre Derechos Humanos, arts. 1.1 y 24, además de los tratados destinados a la materia en campos específicos: Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial; Convención sobre los Derechos del Niño –art. 2º– a y Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer)<sup>41</sup>.

Conforme ha sostenido la CIDH, “toda persona que se encuentre en una situación de vulnerabilidad es titular de una protección especial, en razón de los deberes especiales cuyo cumplimiento por parte del Estado es necesario para satisfacer las obligaciones generales de respeto y garantía de los derechos humanos. El Tribunal recuerda que no basta con que los Estados se abstengan de violar los derechos, sino que es imperativa la adopción de medidas positivas, determinables en función de las particulares necesidades de protección del sujeto de derecho, ya sea por su condición personal o por la situación específica en que se encuentre”.

La acción afirmativa fue definida por la Organización de Naciones Unidas –en el marco de la Conferencia Mundial contra el Racismo, la Discriminación Racial, la Xenofobia y las Formas Conexas de Intolerancia–, como un conjunto coherente de medidas de carácter temporal dirigidas a corregir la situación de los miembros del grupo a que están destinadas en un aspecto o varios aspectos de su vida social para alcanzar la igualdad efectiva”.

Se trata entonces de un mecanismo transitorio orientado a reducir las disparidades sociales ejercitando para ello la justicia distributiva: fomentar una igualdad equitativa de oportunidades, brindando mayores ventajas a las personas de sectores más desfavorecidos a fin de lograr, en última instancia, una igualdad en los resultados. Dicho concepto puede entenderse desde diversas formas y alcances relacionados entre sí: como una garantía específica del principio de igualdad sustancial, como medidas para defender los derechos sociales fundamentales, como acciones de protección de personas que integran grupos vulnerables,

### **III.1. Las medidas de acción o discriminación afirmativas**

como un tipo específico de política pública. En todos los casos, tiene como principal directriz, superar cualquier traba que impida el efectivo goce de la igualdad a sectores vulnerados, mejorando las condiciones de aquellos que, a raíz de distintas prácticas culturales o sociales, se vieran desfavorecidos, priorizando mayores oportunidades de acceso a los derechos y garantías que constitucionalmente y en su condición de persona corresponde se realice en igualdad de condiciones.

Resulta dificultoso, sin embargo, brindar una conceptualización unívoca del término. Los propios Convenios y Pactos internacionales advierten esta circunstancia, al reseñar que “los Estados Partes a menudo equiparan la expresión “medidas especiales” en su sentido correctivo, compensatorio y de promoción con las expresiones “acción afirmativa”, “acción positiva”, “medidas positivas”, “discriminación en sentido inverso” y “discriminación positiva”. Estos términos surgen de debates y prácticas diversas en diferentes contextos nacionales”.

Ahora bien, el origen y desarrollo de las acciones positivas (conocidas en inglés como affirmative actions) tuvo lugar en el derecho de los Estados Unidos de América, en donde se las empleó como una herramienta para abordar las situaciones de manifiesta discriminación racial que históricamente sufrían los sectores afrodescendientes (vinculado en su mayoría con temáticas de

<sup>41</sup> CSJN. Fallos: 337:611

educación y empleo). Puntualmente, los programas estadounidenses de acción afirmativa tuvieron su origen en la Orden Ejecutiva 10925 dictada por el Presidente John F. Kennedy en 1961 y en la Orden Ejecutiva 11426 dictada por el Presidente Lyndon B. Johnson en 1965, ambas orientadas a garantizar oportunidades de empleo equitativo, sin importar raza, etnia, color u origen social.

Para la Comisión de Derechos Civiles de los Estados Unidos, la acción afirmativa encierra toda medida que vaya más allá de la simple terminación de una práctica discriminatoria, adoptada para corregir o compensar por discriminaciones pasadas o presentes o para impedir que ocurran en el futuro.

Sin perjuicio de las distintas enmiendas que sufriera la Constitución Americana en pos de una ansiada igualdad racial, la doctrina "separate but equal" (separados pero iguales) confirmada por la Corte Federal en el caso "Plessy v. Ferguson" de 1896, mantuvo la constitucionalidad de la segregación racial hasta el dictado en 1954 del fallo "Brown v. Board of Education of Topeka" en el que finalmente se declaró la ilegalidad de las leyes estatales de segregación escolar, bajo el argumento de que las instituciones educativas separadas son desiguales en forma inherente, ya que violan la XIV Enmienda de la Constitución de Estados Unidos.

Esta concepción de la acción positiva, nos remite en materia tributaria al concepto de "igualdad por la ley" incluido en la ya referida clasificación ensayada por el reconocido profesor Ramón Valdés Costa, vinculado con los derechos económicos y sociales o de segunda generación y que, se proyecta como una indicación al Estado para reparar situaciones de desigualdad de hecho. Tutelar las diversidades para eliminar las desigualdades.

Conforme expresaran los jueces de la Corte, Dres. Maqueda y Lorenzetti, en su voto de autos "González Victoria", la Corte ha señalado que "un principio de justicia que

goza de amplio consenso es aquel que manda desarrollar las libertades y los derechos individuales hasta el nivel más alto compatible con su igual distribución entre todos los sujetos que conviven en una sociedad dada, así como introducir desigualdades excepcionales con la finalidad de maximizar la porción que corresponde al grupo de los menos favorecidos, principios que ha recibido nuestra Constitución Nacional, al establecer la regla de la igualdad (art. 16) y justificar la distribución diferenciada a través de medidas de acción positiva destinadas a garantizar la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce de los derechos reconocidos por la Carta Magna y los tratados internacionales sobre derechos humanos"<sup>42</sup>.

Se profundiza ello a partir de lo resuelto por el Tribunal cimero en el mencionado precedente "García, María Isabel", en el que se reprodujeron las argumentaciones del miembro informante del despacho de mayoría en la reforma constitucional de 1994, para justificar la inclusión del inciso vinculado a las acciones positivas, al alegar que aquello respondió a "la necesidad de reconocer que en nuestra sociedad hay sectores que viven postergados aun frente a la igualdad jurídica. Falta conectar esa igualdad jurídica con la igualdad real para dejar de lado definitivamente la discriminación y la desigualdad" (Convención Nacional Constituyente, 22 reunión, 2 de agosto de 1994, Obra de la Convención Nacional Constituyente, tomo V, p. 5182)<sup>43</sup>.

De este modo, las desventajas deben ser contrarrestadas a través de normas y acciones positivas que equilibren el impacto de dicha desigualdad, siguiendo los lineamientos y resguardando los derechos consagrados en los Convenios internacionales adheridos por nuestro país. Es importante destacar sin embargo que, tal como resalta Basterra, "las

---

<sup>42</sup> CSJN, "González Victorica, Matías y otros c/ AFIP DGI - dto. 1313/93 s/ proceso de conocimiento", sentencia del 21 de noviembre de 2018.

<sup>43</sup> CSJN, Fallos: 342:411.

acciones afirmativas adoptadas por el Estado no pueden ser cuestionadas por una noción de igualdad formal, sino que su impugnación debe basarse en críticas concretas a su razonabilidad<sup>44</sup>.

En este sentido la Convención Americana sobre Derechos Humanos, estableció que “los Estados Parte...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”<sup>45</sup>

Conforme la explicación brindada por nuestro Tribunal Federal, el término “garantizar” utilizado en ella implica el deber del Estado de tomar todas las medidas necesarias a fin de remover los obstáculos que puedan existir para que los individuos logren disfrutar de los derechos que la Convención reconoce<sup>46</sup>.

Del mismo modo, los tratados con jerarquía constitucional (conf. art. 75 inc. 22), entre los que se encuentran los relativos al resguardo a la igualdad de género, exigen también de acciones de discriminación positivas a fin de eliminar cualquier tipo de segregación por género y modificar los patrones socioculturales de conducta que lo justifiquen, conforme lo han establecido específicamente los arts. 2 y 5 de la Convención sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación contra la Mujer (conocida por sus siglas en inglés CEDAW).

Podemos mencionar brevemente, el impacto del sesgo de género en el desarrollo de las políticas fiscales, planificadas sobre la concepción del hombre como cabeza de familia, y justificado en condicionamientos, tanto sociales como culturales, que lo suelen

posicionar en una situación ventajosa en el ideario de que las asignaciones se efectúan sobre aquel de mayores ingresos.

Por su parte, la Ley Nº 25.280<sup>47</sup> incorporó a nuestro ordenamiento a la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación contra las Personas con Discapacidad, suscripta el 7 de junio de 1999 en Guatemala, y a través del cual la República Argentina se comprometió a “adoptar las medidas de carácter legislativo, social, educativo, laboral o de cualquier otra índole, necesarias para eliminar la discriminación contra las personas con discapacidad y propiciar su plena integración en la sociedad (...)” (conf. art. 3).

El propósito de promover, proteger y asegurar el goce pleno y en condiciones de igualdad de todos los derechos humanos y libertades fundamentales por todas las personas con discapacidad, promoviendo el respeto de su dignidad inherente (conf. art. 1 de la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad) exigirá la implementación de “ajustes razonables”, consistente en modificaciones y adaptaciones necesarias y adecuadas que no impongan una carga desproporcionada o indebida, cuando se requieran en un caso particular, para garantizar a las personas con discapacidad el goce o ejercicio, en igualdad de condiciones con las demás, de todos los derechos humanos y libertades fundamentales (conf. art. 2 de la Convención).

En este sentido, la CIDH se ha pronunciado afirmativamente sobre la validez de las medidas especiales de acción positiva cuando se utilizan a los fines de garantizar la igualdad de grupos postergados<sup>48</sup>. Los casos reseñados se encuentran particularmente incluidos en el artículo 75 inc. 23 de nuestra Constitución, en su condición de grupos relegados.

Llegado este punto, es posible mencionar que, en la búsqueda de la igualdad de oportunidades, las mencionadas acciones

<sup>44</sup> BASTERRA, Marcela I., “Avances y desafíos de los derechos de género: evaluación de las acciones positivas”, *Jurisprudencia Argentina*, acápite IV. 3, Buenos Aires, Ed. Thomson Reuters, 2018.

<sup>45</sup> Conf. Art. 1.1. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, 1978.

<sup>46</sup> CSJN, Fallos: 318:514.

<sup>47</sup> B.O. 04/08/2000.

<sup>48</sup> CIDH, Condición jurídica y derechos de los migrantes indocumentados, Opinión Consultiva OC-18/2003, del 17 de septiembre de 2003, Serie A, nº 18, párr. 104.

afirmativas han sido consideradas desde dos enfoques. Por un lado, como acciones reparadoras y, por el otro, como acciones de carácter transformador. En el primero de los casos, se manifiesta como un trato preferencial a un determinado grupo social como resarcimiento o compensación por las opresiones o desventajas que hubieran sufrido en el disfrute de sus derechos en el pasado. Precisamente, cuando la discriminación se engendra en situaciones grupales, exige trasponer a la igualdad real de trato, para recobrar cierto equilibrio de justicia y equidad.

Así bien, las acciones positivas de carácter transformador surgen a su vez ante la imposibilidad de las acciones reparadoras de compensar el desequilibrio padecido por determinados grupos sociales, procurándose acabar con las trabas e impedimentos estructurales que continúan perpetuando la desigualdad.

### III.2. La legislación en la materia

Tal como hemos venido argumentando, el desarrollo del principio de igualdad –en sus diversas facetas– ha perseguido salvaguardar el ejercicio de los derechos individuales contenidos en nuestro ordenamiento constitucional como ideal rector de un complejo y desafiante entramado social. Por ello, resulta preciso su tutela a través del acompañamiento de un marco normativo acorde y de la utilización de recursos públicos que permitan, financieramente, brindarle respaldo y contenido.

La Constitución promueve la igualdad de oportunidades de forma efectiva y equitativa, exigiendo legislar medidas especiales que traten a la gente en forma diferente conforme lo reclaman sus respectivas diversidades, ello en favor de las minorías desaventajadas para una mejora de la posición relativa y status social de estos grupos.

De acuerdo a ello, la reforma del año 1994 obligó a transitar de una igualdad de trato, teniendo como baluarte el principio de antidiscriminación y de neutralidad del Estado

en su desempeño, a una visión comprometida con un trato preferencial respecto de los grupos más necesitados de la sociedad. Tal como expone Revilla, citando a Casás, en nuestro país es la propia Constitución Nacional la que contiene directivas perentorias al Poder Legislativo para propiciar, en general, la igualdad por medio de la ley<sup>49</sup>. Dichas directivas, que han consolidado los cambios reseñados, se encuentran en los tratados de Derechos Humanos con rango constitucional y en el propio articulado del texto constitucional.

Podemos mencionar, entre ellos, al art. 37, que apela a la igualdad real de oportunidades entre varones y mujeres para el acceso a cargos electivos y partidarios; el art. 75 inc. 19, que busca asegurar la igualdad de oportunidades y posibilidades –sin discriminación alguna– y los principios de gratuidad y equidad de la educación pública estatal; el art. 75 inc. 2 que establece que la distribución de la recaudación impositiva entre la Nación, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires debe ser equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional; y finalmente el art. 75 inc. 23 referido a las medidas de acción positivas que debe promover el Congreso para garantizar la igualdad real de oportunidades y de trato y el goce pleno de los derechos reconocidos por la Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos.

Precisamente, la igualdad que estas normas postulan, a través de acciones positivas, la educación pública gratuita, el goce pleno de los derechos humanos y la distribución de la recaudación impositiva, tienden a una igualdad real de oportunidades que excede

---

<sup>49</sup> REVILLA, Pablo J. M., “Principios Constitucionales de Igualdad, Equidad y Proporcionalidad en Materia Tributaria” en Lecciones de Derecho Tributario, Obra en Homenajes al Académico Dr. Horacio A. García Belsunce, Buenos Aires, Ed. Thomson Reuters La Ley, 2019, p. 265.

ampliamente el enfoque escueto y restringido que postula el principio de neutralidad y antidiscriminación.

Resulta esclarecedor en este punto, el análisis que realiza Grosman sobre la cuestión, en el que advierte que “al vincular la igualdad de oportunidades con la distribución de la recaudación impositiva, la Constitución deja en claro que para que la igualdad de oportunidades sea real, hace falta no un estado neutral sino uno activamente involucrado en la provisión de beneficios sociales. Las acciones positivas y la educación gratuita y equitativa, por su parte, son remedios estructurales contra la desigualdad. Su propósito es modificar la estructura social, porque presuponen que para el momento en que se llega a la línea de partida ya es demasiado tarde. Por eso, igualdad real de oportunidades es, para la Constitución Argentina, igualdad estructural de oportunidades: un tipo de igualdad de oportunidades que atiende a la estructura social y que aspira a modificarla mediante la provisión de beneficios sociales financiados con fondos públicos. Este es el ideal social que la reforma de 1994 introdujo en la Constitución Argentina”<sup>50</sup>.

Previo a la reforma constitucional del año 1994, ya se encontraban ejemplos de acciones positivas tendientes a salvaguardar inequidades en materia tributaria. Un ejemplo de ello fue la Ley N° 19.279<sup>51</sup>, a través de la cual se estableció un régimen destinado a facilitar la adquisición de automotores a personas con discapacidad. Esta fue modificada luego por la Ley N° 22.499<sup>52</sup>, que extendió los beneficios a vehículos importados, al tener en miras “la imprescindible obligación del Estado de acudir en ayuda de las personas que, padeciendo infortunios físicos invalidantes para su deambulación normal, necesitan de tal colaboración para su readaptación, siendo uno de los medios idóneos para ello el facilitarles la posesión de un automotor que les permita

de esta manera integrarse activamente a la comunidad”.

El desarrollo de las acciones positivas en el régimen tributario argentino aún tiene un incipiente desarrollo. Uno de los acontecimientos normativos más significativos en este sentido fue la sanción de la Ley N° 26.618<sup>53</sup> de matrimonio igualitario, que obligó en el plano tributario a realizar modificaciones en la Ley N° 20.628<sup>54</sup> de Impuesto a las Ganancias y en la Ley N° 23.966<sup>55</sup> del Impuesto sobre los Bienes Personales, principalmente en lo relativo a la declaración de renta y a los bienes de la sociedad conyugal.

Hasta la sanción de la ley de matrimonio igualitario, el art. 30 de la ley de Impuesto a las Ganancias disponía un régimen patrimonial particular por el cual correspondía “atribuir totalmente al marido los beneficios de bienes gananciales, excepto: a) Que se trate de bienes adquiridos por la mujer en las condiciones señaladas en el apartado c) del artículo anterior; b) Que exista separación judicial de bienes; c) Que la administración de los bienes gananciales la tenga la mujer en virtud de una resolución judicial”.

De igual forma, el art. 18 del Impuesto sobre los Bienes Personales, disponía que “en el caso de patrimonios pertenecientes a los componentes de la sociedad conyugal, corresponderá atribuir al marido además de los bienes propios, la totalidad de los que revisten el carácter de gananciales, excepto: a) Que se trate de bienes adquiridos por la mujer con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria; b) Que exista separación judicial de bienes; c) Que la administración de todos los bienes gananciales la tenga la mujer en virtud de una resolución judicial”.

Las modificaciones introducidas por la Ley N° 26.618 despojaron de toda virtualidad jurídica a los términos "marido" y "mujer" utilizados por las referidas normas tributarias, obligando a la publicación de la Circular interna N°

<sup>50</sup> GROSMAN, Lucas S., Op. cit. nota 40 supra.

<sup>51</sup> B.O. 08/10/1971.

<sup>52</sup> B.O. 24/09/1981.

<sup>53</sup> B.O. 22/07/2010.

<sup>54</sup> B.O. 31/12/1973.

<sup>55</sup> B.O. 20/08/1991.

8/2011 de la AFIP, a fin de precisar los efectos y alcances de tales modificaciones, aclarando que el tratamiento impositivo a dispensar a las rentas y bienes pertenecientes a los componentes de la sociedad conyugal, era el siguiente: “a) Impuesto a las ganancias: Corresponde atribuir a cada cónyuge las ganancias provenientes de: 1. Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio, industria). 2. Bienes propios. 3. Bienes gananciales adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria. 4. Bienes gananciales adquiridos con beneficios provenientes de cualquiera de los supuestos indicados en los puntos 2. y 3. precedentes, en la proporción en que cada cónyuge hubiere contribuido a dicha adquisición.

b) Impuesto sobre los bienes personales: corresponde atribuir a cada cónyuge: 1. La totalidad de los bienes propios. 2. Los bienes gananciales adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria. 3. Los bienes gananciales adquiridos con beneficios provenientes de los bienes indicados en los puntos anteriores, en la proporción en que hubiere contribuido a su adquisición”.

Con posterioridad, la ley de reforma tributaria N° 27.430<sup>56</sup> derogó el mencionado art. 30 del Impuesto a las Ganancias reemplazándolo por el nuevo art. 29: “Corresponde atribuir a cada cónyuge, cualquiera sea el régimen patrimonial al que se someta a la sociedad conyugal, las ganancias provenientes de: a) Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio o industria). b) Bienes propios. c) Otros bienes, por la parte o proporción en que hubiere contribuido a su adquisición, o por el cincuenta por ciento (50%) cuando hubiere imposibilidad de determinarla”. Esta nueva redacción permitió su adecuación con los lineamientos del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación y la Ley General de Sociedades, que

habilitan a los contrayentes a constituir entre ellos cualquier tipo de sociedad regularmente constituida.

Asimismo, la Ley N° 27.630<sup>57</sup> permitió la deducción de las sumas que se destinaran al pago de honorarios de Directores la cual se incrementaría en un cuarenta por ciento (40%) cuando su perceptor fuera mujer, y en un sesenta por ciento (60%) si se tratara de travestis, transexuales y transgénero, hayan o no rectificado sus datos registrales, representando un beneficio concreto en pos de equilibrar las desigualdades que sufrieran discriminaciones por el género.

En el ámbito local, la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA) del año 1996, también incluyó el mandato de establecer acciones positivas, con un abordaje de mayor profundidad que el contemplado en el ámbito nacional. Conforme su art. 36, “la Ciudad garantiza en el ámbito público y promueve en el privado la igualdad real de oportunidades y trato entre varones y mujeres en el acceso y goce de todos los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales, a través de acciones positivas que permitan su ejercicio efectivo en todos los ámbitos”.

Complementariamente, a través del art. 38, la Ciudad incorporó la perspectiva de género en el diseño y ejecución de sus políticas públicas y elabora participativamente un plan de igualdad entre varones y mujeres, fomentando la plena integración de las mujeres a la actividad productiva, las acciones positivas que garanticen la paridad en relación con el trabajo remunerado, la eliminación de la segregación y de toda forma de discriminación por estado civil o maternidad.

### **III.3. La igualdad por la ley en la jurisprudencia nacional**

A través de distintos precedentes jurisprudenciales, procuraremos plasmar el abordaje que han realizado los tribunales de

---

<sup>56</sup> B.O. 29/12/2017.

---

<sup>57</sup> B.O. 16/06/2021.

nuestro país del principio de igualdad conforme el marco constitucional que venimos reseñando. Precisamente, las medidas de acción positivas podrán materializarse no solo a través del dictado de normas, sino también por medio de las decisiones de los órganos jurisdiccionales. En materia tributaria, los antecedentes más relevantes se vinculan esencialmente a situaciones de vulnerabilidad y género, los cuales pasaremos a explicitar.

**III.3.A. Castillo, Carina Viviana y otros c/ Provincia de Salta - Ministerio de Educación de la Prov. de Salta s/ amparo, Fallos: 340:1795, sentencia del 12 de diciembre de 2017**

Se trató de una acción de amparo colectivo contra la Provincia de Salta (Ministerio de Educación), a través del cual se solicitó la inconstitucionalidad de un artículo de la ley provincial de educación que disponía la instrucción religiosa en las escuelas públicas de la provincia durante el horario de clase.

La relevancia de este precedente radica en el hecho de que, si bien no alude a materia tributaria, fue el primero en el que la Corte desarrolló su doctrina sobre la igualdad a partir de un enfoque no solo contemplativo del principio de no discriminación, sino desde una perspectiva estructural que tenía en cuenta al individuo en tanto integrante de un grupo. Que, para ello tuvo en consideración el principio de igualdad que surge del art. 16 de la Constitución juntamente con lo dispuesto en el art. 75 inc. 23, a la vez de las diversas previsiones contenidas en los Tratados Internacionales de jerarquía constitucional, en orden a garantizar una igualdad real de oportunidades por medio de medidas de acción positiva.

En función de ello, se exige considerar al individuo en tanto integrante de un grupo, evaluando el contexto social en el que se aplican las disposiciones, las políticas públicas y cómo impactan éstas en los grupos desventajados. Agrega la Corte que si bien hay normas que en su literalidad aparecen como neutras porque no distinguen entre grupos para dar o quitar derechos a algunos y no a otros, y no tienen apariencia de discriminación, puede ocurrir, sin embargo,

que las mismas aplicadas en un contexto social, produzcan un impacto desproporcionado en un grupo determinado.

Así, a fin de analizar su constitucionalidad, el fallo consideró necesario abordar los efectos que la aplicación de la norma en crisis genera en la realidad. El máximo Tribunal concluyó que la enseñanza y práctica de catequesis de un solo culto (el católico apostólico romano) resultaba discriminatorio y afectaba la privacidad de los alumnos.

**III.3.B. González Victorica, Matías y otros c/ EN - AFIP DGI - dto. 1313/93 s/ proceso de conocimiento, Fallos: 341:1625, sentencia del 21 de noviembre de 2018**

Se cuestionó aquí, la constitucionalidad de la restricción dispuesta por el art. 3 de la Ley Nº 19.279 de adquisición de automotores para personas con discapacidad, y la razonabilidad de una de las previsiones restrictivas fijadas por el decreto reglamentario de la ley. Dichas normas concedían ciertos beneficios –una contribución estatal en dinero o el otorgamiento de exenciones tributarias– a las personas con discapacidad que contaran con suficientes recursos para afrontar una parte sustancial del costo de adquisición de un automotor y su posterior mantenimiento, en tanto aquellas no poseyeran la capacidad económica para adquirir el vehículo sin el goce de aquellos beneficios. A su vez, la disposición legal mencionada facultaba a la administración a ponderar dicha capacidad no solo sobre la base de la situación personal del peticionante sino también sobre la del núcleo familiar que aquel integrara.

En el caso, la AFIP había rechazado la autorización para comprar un vehículo importado bajo el régimen de franquicia previsto en la ley en beneficio del actor porque su grupo familiar contaba con una capacidad económica que superaba los límites establecidos en la normativa vigente.

La Corte adhirió al dictamen del procurador fiscal, en el entendimiento de que la restricción establecida por el art. 3 de la norma cumplía adecuadamente con la finalidad de dirigir la ayuda estatal hacia quienes requirieran de ella para acceder a un automóvil. No extender el beneficio impositivo

a aquellas personas con discapacidad que no enfrentaban obstáculos materiales para gozar de una movilidad de calidad, resultaba adecuado y razonable, y no podía entenderse en modo alguno como un trato diferenciado prohibido por la Constitución Nacional.

Se recordó en este sentido que la diferencia de trato debe sustentarse en la relación entre la medida adoptada, el resultado producido y la finalidad perseguida" (Fallos: 330:3853, "Reyes Aguilera", voto del ministro Maqueda, considerando 8°).

Ahora bien, en lo relativo a la segunda cuestión en debate, y adhiriendo nuevamente al dictamen del procurador, consideró irrazonable la restricción impuesta por el art. 8 del decreto reglamentario, en tanto exigía ponderar la capacidad económica no solo del beneficiario sino también la de su grupo familiar para el otorgamiento de la franquicia impositiva.

Entendió así que la consideración de la situación patrimonial del grupo familiar no era un criterio adecuado, ya que no se trataba de un indicador objetivo y fehaciente para verificar la efectiva capacidad contributiva económica de la persona interesada, siendo un indicador equívoco que podría llevar a soluciones injustas que contradijeran la finalidad protectoria de la norma.

Recordemos que conforme el art. 20 de la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad, los Estados Partes se comprometen a adoptar medidas efectivas para asegurar que las personas con discapacidad gocen de movilidad personal con la mayor independencia posible, obligación de la que el Estado no podría quedar dispensado por el apoyo que la persona recibiera de su grupo familiar. Máxime cuando aquella circunstancia atentaría incluso con una finalidad esencial del sistema internacional de protección de las personas con discapacidad y del propio régimen de franquicias, esto es, favorecer la autonomía e independencia de las personas con discapacidad (cf. arts. 3, 9, 19, 20, 26, 28, Convención sobre los Derechos de

las Personas con Discapacidad; art. IV (2) (b), Convención Interamericana para la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación contra las Personas con Discapacidad; art. 1, ley 19.279).

En virtud de ello, el artículo 8, inc. 3 del decreto 1.313/93, en tanto obligaba a la AFIP a excluir del beneficio a determinadas personas en función del patrimonio de su grupo familiar, resultó un exceso de las competencias reglamentarias del Poder Ejecutivo que además de vulnerar el principio de reserva de ley, desnaturalizaba los fines perseguidos por la norma.

**III.3.C. García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad, Fallos: 342:411, sentencia del 26 de marzo de 2019**

Es un fallo trascendental en materia de igualdad estructural. Se materializa aquí el cambio de paradigma en la interpretación que realiza la Corte sobre el principio de igualdad a partir del art. 75 inc. 23 CN y puntualmente su aplicación en materia tributaria. Se debatió en autos la legalidad de la deducción del impuesto a las ganancias sobre las jubilaciones y pensiones (artículos 23, inciso c; 79, inciso c; 81 y 90 de la Ley N° 20.628, texto según leyes N° 27.346 y N° 27.430), contraponiendo por un lado la legítima atribución estatal de crear tributos y, por el otro, el respectivo goce de derechos de la seguridad social en condiciones de igualdad entre los beneficiarios".

Para abordar la cuestión, la Corte hizo hincapié en los principios de igualdad y razonabilidad en materia tributaria, en cuanto límites constitucionales a la potestad estatal, destacando que debía resolverse en base a la naturaleza eminentemente social del reclamo, por lo que resalto que el art. 75 inc. 23 de la Constitución Nacional garantizaba la igualdad real de oportunidades y de trato a las personas mayores como grupo vulnerable, debiéndose determinar si la prestación

jubilatoria podía constituir un hecho imponible en los términos de la Ley Nº 20.628.

A tal fin, y conforme sus precedentes, la Corte aclaró que “en materia impositiva, el principio de igualdad no sólo exige la creación de categorías tributarias razonables (Fallos 150:189; 160:247) sino que también prohíbe la posibilidad de unificar las consecuencias tributarias para situaciones que en la realidad son distintas (Fallos 149:417; 154:337; 156:352; 195:270; 184:592; 209:431; 210:322; 234:568). En efecto, desde el punto de vista constitucional, hacer prevalecer el principio de igualdad supone reconocer que es tan injusto gravar en distinta forma a quienes tienen iguales medios como imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación” (Cons. 10º).

En el caso de los beneficiarios de prestaciones de la seguridad social, el Tribunal expuso que el legislador asumió que se trataba de un colectivo uniforme al que diferencia de otra categoría, la de trabajador activo, a la que aplica, a partir del dictado de la Ley Nº 27.346, una escala de deducciones más gravosa. La normativa reconoce así la disímil naturaleza de la renta sujeta a tributo –entre el salario y la prestación previsional–, brindando mayor tutela a esta última.

Destacó a su vez la importancia de las medidas de acción positivas –tanto en “discriminaciones inversas” como en la asignación de “cuotas benignas”– para el logro de una tutela efectiva de colectivos de personas en situación de vulnerabilidad, como en el caso respecto de los ancianos y que resulta transversal a todo el ordenamiento jurídico. Recalcó en este sentido que resultaba constitucional favorecer a determinadas personas de ciertos grupos sociales en mayor proporción que a otras, si mediante esa “discriminación” se procuraba compensar y equilibrar la marginación o el relegamiento desigualitario que recaen sobre aquellas (...) se denomina precisamente discriminación inversa porque tiende a superar la desigualdad discriminatoria del sector perjudicado (Bidart Campos, Germán, “Tratado elemental de derecho constitucional

Argentino”, 2000-2001, Editorial Ediar, Buenos Aires, Tomo I B, pág. 80)” (Cons. 12º).

Conforme dicho imperativo constitucional, el Tribunal subrayó que el sistema tributario no puede desentenderse del resto del ordenamiento jurídico y operar como un compartimento estanco, destinado a ser autosuficiente, sin previsión respecto de los grupos de personas que la Constitución específicamente busca proteger, toda vez que aquello lo dejaría al margen de las mandas constitucionales. (Cons. 15º). Explicó por ello que la sola capacidad contributiva como parámetro para establecer tributos a los jubilados, pensionados, retirado o subsidiados, resulta insuficiente al no ponderarse la vulnerabilidad vital del colectivo concernido, por lo que “la falta de consideración de esta circunstancia como pauta de diferenciación tributaria supone igualar a los vulnerables con quienes no lo son, desconociendo la incidencia económica que la carga fiscal genera en la formulación del presupuesto de gastos que la fragilidad irroga, colocando al colectivo considerado en una situación de notoria e injusta desventaja” (Cons. 17º).

De este modo, el análisis de la capacidad contributiva se produce, según la Corte, desde una perspectiva meramente económica o patrimonial, por lo que “la equiparación de un jubilado en condiciones de mayor vulnerabilidad con otro que no se encuentra en esa situación, pasa por alto el hecho evidente de que el mismo ingreso no impactará de igual manera en un caso que en otro, insumiendo más gastos en el primero que en el segundo. Dicho de otro modo: la misma capacidad económica —convertida sin más por el legislador en capacidad contributiva— está destinada a rendir en ambos casos de manera diferente, desigualando en la realidad lo que el legislador igualó. Se advierte entonces que la estructura tipificada por el legislador (hecho imponible, deducciones, base imponible y alícuota) termina por subcategorizar mediante un criterio estrictamente patrimonial (fijando un mínimo no imponible) a un universo de contribuyentes que, de acuerdo con una realidad que la Constitución obliga a considerar, se presenta heterogéneo. La

opción legislativa elaborada originariamente en un contexto histórico diferente, con un marco constitucional previo a la última reforma de la Norma Fundamental, y reiterada casi automáticamente a través de los años ha devenido, pues, insuficiente y —en el específico caso bajo examen— contraria al mandato constitucional” (Cons. 18°).

En este marco, el Tribunal toma en cuenta las particularidades de la reclamante, que la encuadran en un contexto de vulnerabilidad y la hacen pasible de un resguardo especial al tratarse de una jubilada de 79 años de edad, con problemas de salud y a la cual se le descontaba de sus beneficios jubilatorios entre el 29,33% y el 31,94%, circunstancias que, al no ser ponderadas por el Estado para imponer la carga tributaria, la convertían en una manifestación estatal incoherente e irracional.

Según esta apreciación, la elección de la capacidad contributiva de los jubilados como parámetro para establecer la obligación tributaria resulta a todas luces insuficiente sino se incorpora a ella los elementos relevantes de la vulnerabilidad que permita subcategorizarlos conforme estándares impregnados de justicia amparado por la Constitución Nacional (Cons. 19°). La Corte aclara, sin embargo, que desde el punto de vista jurídico es tarea del propio legislador establecer estas clasificaciones con alcances generales, limitándose la tarea del Poder Judicial a analizar si en la causa el standard genérico utilizado por el legislador cumple razonablemente con los principios constitucionales o si, por el contrario, su aplicación concreta vulnera derechos fundamentales. “En tal hipótesis, lo que corresponde hacer a la magistratura es declarar la incompatibilidad de la norma con la Constitución en el caso concreto, sin perjuicio de poner en conocimiento del Congreso la situación, para que este —ejerciendo sus competencias constitucionales— identifique situaciones y revise, corrija, actualice o complemente

razonablemente el criterio genérico originario atendiendo al parámetro establecido por la justicia” (Cons. 20°).

Destacó por ello que, “la omisión de disponer un tratamiento diferenciado para aquellos beneficiarios en situación de mayor vulnerabilidad que se encuentran afectados por el tributo (en especial los más ancianos, enfermos y discapacitados), agravia la Constitución Nacional” (Cons. 23°), motivo por el cual concluye que no podrá retenerse suma alguna en concepto de impuesto a las ganancias a la prestación previsional de la demandante, hasta que el Congreso Nacional legisle sobre el punto.

#### **III.3.D. Fiscalía Civil, Comercial y del Trabajo c/F. M. D. V. s/ Cobro Ejecutivo, sentencia de fecha 2 de octubre de 2019 dictada por el Juzgado de Ejecuciones Fiscales, Cobros y Apremios Nro. 2 del Centro Judicial de Concepción de la Provincia de Tucumán**

Si bien este caso versa, principalmente, sobre el principio constitucional de tutela judicial, resulta útil para considerar el análisis que realiza la judicatura respecto de un grupo marginado de la sociedad como son las personas en condición de vulnerabilidad.

La justicia de la Provincia de Tucumán rechazó una ejecución fiscal por inexistencia de deuda iniciada contra una persona vulnerable —mujer, discapacitada, con familiares a cargo y de bajos recursos— por una multa que se le había impuesto ante su incomparecencia injustificada a una audiencia de mediación iniciada para reclamar alimentos al padre de sus hijos menores.

Luego de que la Fiscalía informara de la celebración de un acuerdo de pago a mejor fortuna, y solicitara la suspensión de la causa, el juez interviniente ordenó la realización de un informe socio ambiental y la celebración de una audiencia para analizar el estado de vulnerabilidad de la demandada, en la que se determinó que atravesaba una situación de vulnerabilidad agravada por distintos factores

que le habían imposibilitado un adecuado acceso a la justicia.

Atento a la naturaleza penal del crédito ejecutado sumado al estado de vulnerabilidad denunciado por la demandada, el magistrado decidió realizar un control de oficio del título ejecutivo bajo la óptica de las Convenciones internacionales de Derechos Humanos y antecedentes jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Demostrado en la causa que la ejecutada padecía una situación de hipervulnerabilidad o vulnerabilidad agravada generada por factores compuestos: discapacidad, salud, género, situación económica, educación, edad de los niños menores a su cuidado, edad y salud del adulto mayor a su cuidado, lo que justificaba para el caso una protección concreta de acceso a la justicia y una tutela judicial efectiva.

Consideró el magistrado que “frente a situaciones de extrema vulnerabilidad, no es admisible de modo alguno la regresividad de derechos. La “intersección de vulnerabilidad” resulta un indicador de la inequidad. La intensidad de la situación de vulnerabilidad requiere una intensidad proporcional en el modo en que se garantiza el ejercicio del derecho, en nuestro caso el acceso a la justicia”.

De igual forma, tuvo en consideración el compromiso internacional asumido por el Estado argentino (art. 75 inc. 22 C.N.) en la Convención sobre los Derechos del Niño, los tribunales están obligados a considerar primordialmente el “interés superior del niño”, en toda medida que se tome concerniente a los mismos (art. 3), al igual de lo referido a los adultos mayores, respecto del cual consideró que la demandada y su padre tienen derecho a que no haya injerencias arbitrarias o ilegales en su vida privada, familiar, hogar o unidad doméstica, o cualquier otro ámbito en el que se desenvuelvan.

Concluye Coronello al comentar este caso, que “dicha decisión sólo resultó posible por la flexibilización del limitado marco cognitivo del juicio ejecutivo, la realización del control de convencionalidad y del título ejecutivo de oficio, y en definitiva, por la aplicación del principio constitucional de tutela judicial

efectiva con perspectiva de género que efectuó el magistrado”<sup>58</sup>.

### III.3.E. “GCBA C/S., R. L. S/Ejecución Fiscal – Radicación de Vehículos” sentencia de fecha 5 de octubre de 2023 dictada por el Juzgado Contencioso en lo Administrativo y Tributario N° 6 de la CABA

En el marco de un juicio de ejecución fiscal por deuda de patentes, el Tribunal realizó un abordaje con perspectiva de género del planteo de nulidad formulado por la parte demandada en relación con las notificaciones diligenciadas en el proceso al domicilio de quien fuera su agresor. Se tuvo en cuenta el contexto de violencia doméstica que padecía la demandada, que la obligó a abandonar el hogar conyugal junto con sus hijos menores de edad, quedando el vehículo involucrado en posesión de su pareja.

El Observatorio de Género en la Justicia de la CABA emitió su opinión técnica sobre el caso, abordando la cuestión desde dos ejes principales: la violencia económica y la violencia institucional que padecen las personas víctimas de violencia de género. Atento ello, consideró que el proceso constituía un supuesto de revictimización contra aquella que sufriera esta problemática.

Finalmente, el Tribunal compartió la opinión del Observatorio de Género y, sobre la base de los Convenios internacionales con jerarquía superior a las leyes, a la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer con jerarquía constitucional y la ley nacional N° 26.485 de protección integral para prevenir, sancionar y erradicar la violencia contra las mujeres, ponderó finalmente la condición de vulnerabilidad en la que se encontraba inmersa la demandada para hacer lugar al planteo de nulidad de la notificación incoada.

<sup>58</sup> CORONELLO, Silvina E., “Resignificación del principio de tutela efectiva en materia tributaria desde una perspectiva de género”, *Doctrina Tributaria Errepar* (DTE). T. XLI, Buenos Aires, Ed. Errepar, 2020.

Conforme comentarios al fallo, la violencia contra la mujer es una forma de discriminación que inhibe gravemente la capacidad de la mujer de gozar de derechos y libertades en pie de igualdad con el hombre<sup>59</sup>. Si a eso le sumamos los actos de un Estado que lleva adelante una ejecución sin ponderar las circunstancias apremiantes de la demandada, no quedan dudas que se produce una nueva victimización de la agredida. Precisamente, la aparente neutralidad de la norma, provoca una afectación del principio de igualdad –como ocurre en el caso– al profundizar una situación de desigualdad y padecimiento, afectando con su aplicación el goce pleno y efectivo de derechos de una persona en condición de vulnerabilidad.

La doctrina ha expresado que la condición de vulnerabilidad de la mujer víctima de violencia de género se encuentra expresamente reconocida por nuestra Constitución Nacional (art. 75, inc. 23), razón por la cual su consideración resulta insoslayable a la hora de establecer pautas de mayor o menor rigurosidad referidas a las formalidades exigibles en los procesos específicamente promovidos para la tutela de sus derechos<sup>60</sup>.

La interpretación novedosa que la magistrada realizara de las normas del proceso con un enfoque con perspectiva de género, garantizó el derecho de defensa, debido proceso, el principio de tutela judicial efectiva y, especialmente, resguardó el principio de igualdad real de oportunidades contemplado en la manda constitucional del art. 75 inc. 23, el cual exige al Estado adoptar las medidas de cualquier índole, que fueran necesarias para eliminar los actos de

discriminación –en particular– contra las mujeres.

Posteriormente, con fecha 22 de abril del 2024, el tribunal se expidió de forma concluyente respecto del planteo de falta de legitimación pasiva opuesta por la demandada. La magistrada, nuevamente analizó la cuestión conforme la condición de mujer, jefa de hogar y víctima de violencia de género de la demandada, dando cuenta ello de su condición de vulnerabilidad.

Enfatizó que el gravamen de patentes se genera por la presunción del aprovechamiento de la calidad de poseedor o propietario de un vehículo, por lo que, conforme expresara la jurisprudencia, “pretender cobrarle al contribuyente un impuesto sobre un vehículo que no ha podido utilizar implicaría gravar una capacidad contributiva inexistente (...) a la par de controvertir diferentes aspectos del hecho imponible”.

Dejó establecido por último que, en un contexto de violencia de género, la falta de incumplimiento del deber formal de comunicación sobre la desposesión del automotor, sumado a un marco de doble judicialización, conflictividad y sobrecarga de tareas de cuidado, podría ser interpretado como un extremo de violencia institucional, razón por la cual resolvió hacer lugar a la excepción de falta de legitimación pasiva.

#### **III.4. El razonable equilibrio entre las prerrogativas del Fisco y las garantías de los derechos de los contribuyentes.**<sup>61</sup>

Hasta aquí hemos analizado el principio de igualdad a nivel general como garantía constitucional, como valor. Toca ahora analizarla desde el punto de vista de los sujetos de la relación jurídica tributaria.

---

<sup>59</sup> CORONELLO, Silvina E.; SANZ, Juan M., “La interpretación con perspectiva de género”, Temas de Derecho Administrativo, Buenos Aires, Ed. Errepar, 2024.

<sup>60</sup> “CARDOZO, Israel David c/Romano, Luisina /art. 250 – CPC- Incidente familia” sentencia del 16 de junio de 2020 dictada por la Sala N° 1 de Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil.

---

<sup>61</sup> Este apartado fue escrito por la Dra. María Luján Rodríguez Oliva.

Entendemos en ese sentido que la relación Fisco Contribuyente no configura un vínculo de pares.

Y ello así, habida cuenta que aquel goza de prerrogativas relacionadas no solo con sus funciones sino también con el interés público en juego.

No obstante, el hecho que no se visualice como una relación de igualdad no significa en modo alguno que las facultades que posee puedan desarrollarse al margen de la ley, de manera arbitraria o vulnerando garantías constitucionales.

En un Estado de Derecho el cumplimiento de la ley es un imperativo tanto formal como sustancial.

La mínima advertencia que se esté procediendo en contrario amerita la intervención de la justicia por los procedimientos ordinarios y/o extraordinarios que, en ejercicio del control de constitucionalidad difuso, resolverá en consecuencia.

En términos generales, sin tributos, el Estado como tal no podría subsistir, y de contra cara a esa necesidad de subsistencia, en virtud de la cual el Estado exige, se halla un sinfín de preceptos en nuestra Constitución Nacional.

Ese razonable equilibrio entre las prerrogativas del Fisco y las garantías de los derechos de los contribuyentes es lo que forma parte de este trabajo.

Los tributos están compuestos por impuestos, tasas y contribuciones en su división tripartita tradicional, y el impuesto como tal no constituye una suma abonada como contraprestación a un servicio determinado. La legitimación de su exigencia está dada pura y exclusivamente en nuestra capacidad contributiva; fuera de ella, que utilicemos o no esas prestaciones, resulta una cuestión totalmente ajena a esa exigibilidad.

En el punto, juegan un rol importante los derechos y garantías del contribuyente como límite más allá del cual nadie podrá tolerar el peso de un determinado tributo.

Entre esos derechos y garantías se encuentra la de igualdad, no obstante, lo cual me temo adelantar opinión: la Administración Fiscal y el contribuyente no trasuntan en

paridad; circunstancia que no lleva a concluir necesariamente un permiso de arbitrariedad.

En efecto, existen múltiples relaciones en el campo de los derechos humanos que no se hallan en pie de igualdad y ello no conduce a otorgar permiso de ejercicio de formas abusivas, avasallamiento de cualquier tipo, o abuso de derecho.

El principio de igualdad formal establecido en el art. 16 de la Constitución Nacional reconoce antecedentes en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano. Sin embargo, la afirmación que de él se desprende en cuanto a que todos los individuos son iguales ante la ley resulta incompleta si no determinamos qué se entiende por igual, y qué criterios se emplean para efectuar diferencias.

Esto así porque el derecho por naturaleza establece categorías, diferencias y su negación implicaría la imposibilidad de sancionar normas. Lo que debemos impedir sí es la discriminación, y/o la diferencia basada en datos equivocados que impliquen hostilidad contra determinado grupo de individuos.

En este punto podríamos afirmar que la garantía de igualdad ha sido una de las más invocadas ante el Supremo Tribunal, cuya doctrina reiterada ha establecido la igualdad en igualdad de circunstancias a fin de evaluar dentro de un conjunto determinado de individuos si alguno es excluido de lo que se incluye por ejemplo a otros. Por ende, la igualdad lleva ínsita la razonabilidad; esto es, el criterio adecuado (o no) utilizado para esbozar las distintas categorías.

Los responsables por deuda propia (contribuyentes) y aquellos por deuda ajena constituyen una categoría y el principio de igualdad en línea con lo que venimos exponiendo impone que se encuentre sujeta al control de razonabilidad e importe que aquellos sean tratados de modo igual en igualdad de circunstancias.

La igualdad en materia tributaria no ha sido definida como tal por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y esa igualdad o desigualdad puede darse sobre distintos aspectos de su capacidad contributiva pero siempre teniendo como base

y límite esta garantía —de hecho si se busca *igualdad tributaria* en la página de la Corte Suprema todos los fallos que aparecen lo hacen ligados a la capacidad tributaria—.

Por ende, entendemos que las cuestiones relacionadas con determinados institutos como la prescripción, la repetición de tributos, la tasa de interés podrían resultar diferentes para el Fisco y el Contribuyente, siempre y cuando aquella diferencia se encuentre dentro de una razonabilidad inherente a las necesidades del Estado para llevar a cabo las funciones que le son propias.

Lo más importante para el contribuyente —para el ciudadano en general— es la seguridad jurídica y en virtud de ella todos los institutos que lo afecten en mayor o menor medida deben ser conocidos de antemano y no generar en ningún caso sorpresa frente al pago de sus impuestos. De ahí en más el agravio constitucional que se entienda existente sobre el punto, se plasmará en los tribunales.

El principio de igualdad de armas a nuestro juicio guarda relación con que ambas partes sean tratadas por igual ante la ley pero no a la ausencia de prerrogativas que imperiosamente el Organismo de Control requiere para cumplir con sus funciones de recaudación y fiscalización de tributos como también en la imposición de sanciones en caso de incumplimiento<sup>62</sup>.

---

<sup>62</sup> Tiene dicho la Corte “La extensión analógica de lo dispuesto en el art. 42 de la ley 11.683 (t. o. en 1978 y sus modific.) al supuesto de repetición de tributos carece de justificación por tratarse de situaciones de diversa índole, ya que resulta obvio el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que - por otra parte - no beneficia a personas determinadas, sino a la comunidad toda. Dichos objetivos son propios del ámbito al cual se refiere la regla cuya extensión analógica se pretende, lo que no permite su aplicación por esa vía a casos en los cuales aquéllos no se presentan” CSJN, Fallos: 308:283.

Lo dicho no importa bajo ningún punto de vista que el Fisco pueda ejercer sus facultades de forma arbitraria: de hecho, aquellas enumeradas en el artículo 35 y siguientes de la Ley N°11683 son de carácter taxativo e importan el límite a sus potestades y no a la inversa.

En efecto, el capítulo V del título I de la ley 11.683 consagra las facultades legales en materia de verificación y fiscalización a favor del organismo recaudador, tendientes a determinar tributos y que constituyen reglas que acuerdan facultades al Organismo pero correlativamente deberes de colaboración en cabeza de los contribuyentes.

Tiene dicho la doctrina que: “*El ejercicio de las potestades de verificación y fiscalización por el organismo recaudador con miras a lograr una actividad recaudatoria eficaz, debe reconocer y mantener un adecuado equilibrio entre ese objetivo y el resguardo de las garantías que nuestra Constitución Nacional confiere a los administrados. La obligación de contribuir y la necesidad pública de obtener recursos para su manutención no debe justificar la utilización de cualquier tipo de medios, especialmente de aquellos que desconocen principios constitucionales*”.<sup>63</sup>

En un estado de derecho la relación fisco-contribuyente se encuentra sujeta a principios y garantías propias del ordenamiento jurídico y sujeta a la ley; desprender de ahí que la relación por más clara, transparente y reglada que sea se configure en un plano de absoluta igualdad resultaría utópico.

Ahora bien, lo dicho no importa en modo alguno que ambas partes se encuentren sometidas a la ley en diferente forma o que existan privilegios para el Fisco por tratarse del sujeto activo de la obligación tributaria —privilegio y diferencia no son sinónimos—.

---

<sup>63</sup> FERNANDO J. DIEZ – GERMÁN J. RUETTI *Procedimiento Tributario Ley 11.683 Comentada* Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley, 2016, pág. 278/279

La sujeción a la ley debe ser idéntica en ambos casos pues el hecho que determinados institutos privilegien la captación de recursos acorde con las necesidades que atañen al Estado no supone bajo ningún punto de vista prerrogativas ante la ley. Los tribunales deben tratar en ese punto al Fisco y al Contribuyente como partes iguales.

El Fisco tendrá las facultades propias y comunes que tienen todos los acreedores más aquellas especiales que le confiera la ley y en caso de silencio rige el principio de la igualdad de partes en los aspectos formal, procesal, material y penal.

Por ello de momento es necesario concluir que cuando hablamos de igualdad entre Fisco y Contribuyente hablamos de igualdad jurídica y no de igualdad de hecho. O sea, que ambas partes están sometidas por igual a la ley y a la jurisdicción; cada una tiene los derechos y obligaciones que establece la ley y cualquier diferencia deberá ser dirimida por jueces idóneos e independientes

Consecuentemente es admisible que por ley se establezcan medidas de protección de ciertas situaciones por razones de interés general y aquellas podrían ser tanto en favor del Estado como del propio contribuyente. Solo a modo de ejemplo las medidas cautelares, de cobro compulsivo o de inspección y control colocan a la Administración en una posición privilegiada que no debería violentar la garantía en la medida que como sostenemos se trata de partes diferentes y se encuentra en juego el interés general —que también incluye a los contribuyentes como ciudadanos—.

Lo importante es que esa prerrogativa, esa diferencia a favor del Estado esté fundada en ese interés superior, se encuentre plasmada en el derecho positivo y no viole ninguna norma constitucional.

Lo dicho —la no igualdad— tampoco importa que la relación jurídico-tributaria sea una relación de poder, el Fisco no exige ni resulta titular de un crédito porque quiere, no fiscaliza ni aplica sanciones por su propia voluntad sino que debe hacerlo en un marco de legalidad que le es propio y está sujeta a ella del mismo modo que lo está el contribuyente. Lo que tratamos de afirmar es

que la existencia de prerrogativas —siempre legales y constitucionales— no vulnera la garantía de igualdad ante la ley porque se trata de dos sujetos diferentes por naturaleza y, precisamente, aquellas con las que cuenta el Fisco lo obligan a comportarse del modo más reglado y menos arbitrario posible.

La función administrativa es una actividad reglada y que excluye la posibilidad de aplicación analógica y de actuación discrecional. Incluso aquellos que bajo el amparo del derecho administrativo o del Poder de Policía continúan hablando de una relación de poder Fisco Contribuyente entienden que las prerrogativas que aquel tenga debe provenir de la ley y en todo caso el punto en discusión será si afectan o no alguna garantía constitucional.

En una primera conclusión es en el accionar arbitrario donde se encontrarían afectados los derechos individuales de los contribuyentes y de esa forma alterada la relación de equilibrio (no igualdad).

El atributo de exorbitantes de determinadas facultades plasmadas en la ley o su reglamentación es subjetivo, y dependerá en efecto de esa consideración concluir si se encuentran vulneradas o no las garantías constitucionales; nos proponemos a tal efecto mencionar algunos casos.

Ya desde el precedente de nuestro Supremo Tribunal "*Fernández Arias*"<sup>64</sup> se entendió que los órganos administrativos podían cumplir funciones jurisdiccionales en la medida que aquellas se encuentren sometidas a un control jurisdiccional posterior, control que evaluará la compatibilidad de los procedimientos administrativos con los principios constitucionales entre los que se encuentran primordialmente la seguridad jurídica y la tutela judicial efectiva.

Los principales agravios en este punto están dados por los requerimientos de información efectuados por el Fisco —sobre todo por medios electrónicos—, las medidas anti evasión y la aplicación de sanciones ante ciertos incumplimientos vinculados con garantías de no autoincriminación, derecho a

---

<sup>64</sup> CSJN Fallos: 247:646.

la intimidad, a la propiedad, inviolabilidad de domicilio y documentos privados.

A fin de poder evaluar la alegada exorbitancia resulta menester identificar en la ley y las distintas resoluciones generales si afectan principios de legalidad, jerarquía normativa, reserva de ley, capacidad contributiva, razonabilidad, equidad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, derecho de defensa, no autoincriminación, derecho a la intimidad o privacidad etc.

Va de suyo que la legislación no se encuentra en condiciones de reglar el ejercicio de la totalidad de las actividades desarrolladas por la Administración que de otro lado también van en línea casi progresiva con el desarrollo cada vez más perfectible de maniobras elusivas o evasivas de tributos.

Por ello, la Administración Fiscal se encuentra facultada para dictar las diferentes instrucciones (internas) o resoluciones (para responsables y terceros) generales que la faculta a la aplicación de distintos procedimientos y medidas pero siempre dentro del rango legal y sujeto a no vulnerar derechos de la Constitución.

A modo de ejemplo conviene recordar el fallo “*FDM Management SRL*” de la Sala IV de la Cámara Contencioso Administrativo Federal que declaró la inconstitucionalidad de la RG 3358/12 que establecía que la AFIP tenía facultades para dar de baja de oficio una CUIT<sup>65</sup>.

---

<sup>65</sup> La Cámara cuestionó esa facultad y consideró que la resolución era inconstitucional porque la ley de procedimiento tributario no otorgaba esta potestad a la AFIP. El Organismo por su parte había invocado como fundamento para adoptar esa decisión las atribuciones que le otorga el Dto 618/97 que prevé que el Administrador Federal pueda dictar normas obligatorias en relación con la inscripción de contribuyentes no obstante lo cual la Sala dejó sentado que “[...] *del texto expreso o literal de la norma solo surgen facultades para regular lo relativo a la forma y modo en que los contribuyentes y demás sujetos tributarios deben inscribirse*” agregando “*en modo alguno surge que también cuente con la potestad para cancelar o dar*

Claramente a criterio de la justicia la RG 3358/12 importaba el exceso de facultades reglamentarias violentando el principio de jerarquía normativa situación que fue recogida por la Ley Nro. 27430 al incorporar el inciso h) al artículo 35 de la Ley Nro. 11683 no obstante lo cual la citada resolución general ya había sido abrogada por el artículo 14 de la RG 3832/2016.

En ese orden de ideas todo lo que exceda el marco legal o peor aún importe una actividad no reglada trasuntará indefectiblemente en la definición de actividad discrecional totalmente vedada. Aun así debemos diferenciar porque no es lo mismo discrecional que arbitrario pues mientras lo discrecional puede contener una solución justa —razón por la cual se han admitido si no vulneraban garantías constitucionales— lo arbitrario definitivamente no.

Será la justicia en línea con lo que venimos diciendo quien calificará el acto administrativo a la luz de los principios de razonabilidad, legalidad y tutela judicial efectiva limitando la discrecionalidad y arbitrariedad resolviendo su nulidad o revocatoria para el caso que exceda dicho límite.

La mayor cantidad de agravios suscitados a la fecha —sobre todo y con razón antes de la reforma de la Ley Nro. 27430 en el citado artículo 35 inciso h)— radicaban en la existencia de sanciones catalogadas de anómalas por no encontrarse presentes en textos legales y de ausencias de procedimientos administrativos previos a la aplicación que para el caso corresponda en materia de sanciones.

Resulta importante en este punto considerar en cada supuesto en particular (v.g. artículo 11 RG 5364/2023, inclusión en una categoría de SIPER determinada, suspensión de CUIT, registro fiscal de operadores de granos, regímenes de retención e información) si se

---

*de baja la CUIT*” CCAF Sala IV “*FDM Management SRL c/ EN – AFIP – DGI – RG 3358/12 s/ amparo ley 16.986*” Causa N° 204/13 20 de febrero de 2014.

trata de sanciones impropias y en tal caso cuál sería el remedio procesal correspondiente.

En punto a las cancelaciones de CUIT a modo de ejemplo se han suscitado distintas vías extraordinarias como el amparo —medida cautelar mediante— con el objeto de hacer cesar el acto catalogado como arbitrario por parte de la Administración Fiscal.

La admisibilidad o rechazo de aquellas vías atendiendo a la reforma mencionada supra del inciso h) ha resultado por demás significativa y el aval de los tribunales en caso de existencia de causas penales o simples procedimientos de fiscalización que concluían en la existencia de empresas apócrifas también.

En lo que respecta al trámite ordinario y limitando el artículo 76 a los casos que efectivamente importen una sanción el artículo 74 del Decreto Reglamentario de la Ley Nro. 11683 establece un procedimiento recursivo de carácter residual como apelación ante el director general sin sustanciación ni efecto suspensivo. El contribuyente puede no obstante solicitar la suspensión de los efectos del acto sobre la base del art. 12 de la Ley Nro. 19.549 en lo pertinente.

No correspondería realizar una enumeración taxativa de las facultades establecidas en la ley Nro. 11.683 pero sí me gustaría para finalizar esta parte del trabajo dejar sentado que de todas las medidas establecidas en el artículo 35 la solicitud de orden de allanamiento, la clausura preventiva y las medidas anti evasión son las que han tenido a la fecha mayor cantidad de cuestionamientos en orden a una posible vulneración de garantías constitucionales.

El problema en todos los casos se relaciona con la necesidad de un equilibrio entre los derechos del Fisco y los del contribuyente porque las garantías que establece nuestra carta magna —entre ellas la igualdad— solo puede hacerse efectiva si se ejercen las facultades dentro de la ley.

En lo que concierne a la orden de allanamiento por ejemplo aquella no podrá llevarse a cabo aún con orden de juez competente ante la mera reticencia del contribuyente a ser inspeccionado pues debiera haber indicios graves de resistencia a

la fiscalización a la vez que urgencia de la medida.

La clausura preventiva por su parte ha sido cuestionada de inconstitucional por entenderla como una sanción que se proyecta y efectiviza previa a la intervención de un juez competente. Aquí particularmente se vislumbran a la perfección la contrafuerza de los derechos del Fisco a evitar la prosecución de ciertas actividades que se presumen ilícitas (trabajo en negro) con la del contribuyente a ejercer su trabajo. El perjuicio “grave” debe ser evidente.

Por último y en lo que concierne a las medidas anti evasión establecidas en el inciso h) de la Ley Nro. 27.430 su inclusión en la ley precisamente para resguardar garantías y establecer un marco regulador de las facultades del Fisco ha sido feliz; y ello así habida cuenta que con anterioridad se estaban llevando a cabo sin una tutela de derechos efectiva en lo que hacía fundamentalmente al procedimiento (actuaciones administrativas previas v.g. a la suspensión de la CUIT).

La relación Fisco Contribuyente no se localiza en un plano de estricta igualdad habida cuenta del interés público comprometido. Sin embargo, las facultades establecidas en el artículo 35 no son discrecionales sino regladas. Su ejercicio al margen de la ley —como cualquier otra diferencia entre ambas partes no prevista legalmente— importará arbitrariedad manifiesta pasible de inconstitucionalidad. Existe un error conceptual al considerar que se está privilegiando al ente (en este caso Fisco) al otorgarle ciertas prerrogativas cuando lo que se está protegiendo es la función.

En este sentido nuestra Corte Suprema entre otro número importante de fallos ha sostenido: “La garantía consagrada por el art. 16 de la Constitución Nacional no importa otra cosa que impedir distinciones arbitrarias, inspiradas en un propósito manifiesto de hostilidad contra determinadas personas o clases; que el elevado fin que domina este principio es el derecho de todos a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, entre las que

pueden mencionarse aquellas realizadas en función de diferencias de color, raza, nacionalidad, religión, opinión política u otras consideraciones que no tengan relación con los deberes de los ciudadanos como contribuyentes”<sup>66</sup>.

---

<sup>66</sup> CSJN Fallos 345:1342 del 06/12/2022 donde la Corte concluyó que la decisión recurrida en tanto el impedimento para acceder a un plan de facilidades de pago contemplado en el art. 4to de la RG 3451/13 resultaba un ejercicio razonable de las atribuciones conferidas al organismo fiscal y no afectaba las garantías tuteladas por los arts. 16 y 18 de la Constitución Nacional.

## EL PRINCIPIO DE EQUIDAD COMO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

Luciana Belén Casadavant, Pamela Jursza  
y Diana María Queirolo

*Lo equitativo y lo justo son una misma cosa; y siendo buenos ambos, la única diferencia que hay entre ellos es que lo equitativo es mejor aún. La dificultad está en que lo equitativo, siendo lo justo, no es lo justo legal, lo justo según la ley, sino que es una dichosa rectificación de la justicia rigurosamente legal... Lo propio de lo equitativo consiste precisamente en restablecer la ley en los puntos en que se ha engañado a causa de la fórmula general de que se ha servido.*  
Aristóteles, *Ética a Nicómaco*, Libro V, Capítulo X.

### I. Organización del trabajo

En el presente artículo decidimos abarcar el concepto de equidad en materia tributaria dividiendo el tema en diversas facetas de estudio.

Por un lado, el concepto genérico de equidad, como aquella virtud que tiene una persona para aplicar el tipo abstracto al caso concreto, que es lo que permite moderar la ley.

En un segundo lugar, partiendo de la máxima de que la tributación no debe alterar los derechos constitucionales, anudamos a la equidad con otros principios, derechos y garantías constitucionales. Y la desglosamos en: 1º) la tributación no debe alterar el ejercicio del derecho de propiedad; 2º) la tributación no debe alterar el derecho de trabajar y/o ejercer industria lícita; 3º) la tributación no debe alterar la libertad de circulación y tránsito.

En tercer término, estudiamos la proyección del principio de equidad con relación a la proporcionalidad en los tributos (puntualmente, entre la tasa y el costo del servicio); y la progresividad en el tipo o tarifa, caracterizadora del sistema tributario.

Desde la perspectiva del derecho penal tributario abordamos la aplicación de la equidad para moderar los delitos e infracciones con sus respectivas sanciones.

Por último, no podíamos dejar de analizar aquellos aspectos excluidos del conocimiento judicial. Por lo que escindimos el tratamiento en: 1º) la libertad de configuración para

organizar jurídicamente el tributo; 2º) la oportunidad, mérito y conveniencia; bondad o equidad del sistema tributario.

Como conclusión, clasificamos la jurisprudencia relevada en dos familias: listamos aquellos juicios en los que se definió el concepto de equidad pero no se resolvió la cuestión, o sea, en los que el principio se esbozó como un *obiter dictum*; y aquellas otras causas en las cuales se resolvieron con clave en la vulneración de la equidad tributaria.

### II. Las referencias a la equidad en la Constitución Nacional

La equidad tributaria constituye un principio de indudable trascendencia para la formación del Tesoro nacional, expresamente mencionado en el art. 4º de nuestra Constitución Nacional y, particularmente referido a los tributos cuando prescribe “...las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General.”

Enlazados con el referido art. 4º, tenemos que el inciso 2º del art. 75 prevé las contribuciones directas y habla de “proporcionalmente a la población”. Nombrando lo “equitativo” como criterio de reparto del régimen de coparticipación.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Tema que no es objeto de desarrollo en este trabajo.

Por otra parte, es la mismísima Corte Suprema quien también ubica la equidad tributaria en el art. 28 de la Constitución Nacional.

En ese orden, se destaca que en la causa “Piccardo y Cía. Ltda. S.A. s / recurso contencioso”, del 25 de noviembre de 1954, el Máximo Tribunal expresó “Que además, el alcance fijado por la sentencia en recurso, a los preceptos legales que analiza, concuerda con la doctrina que informa la jurisprudencia de esta Corte Suprema en Fallos: 221, 644, no sólo en cuanto con esa interpretación se logra la armonía de vida en la inteligencia del régimen impositivo previsto en aquéllos con el principio superior igualitario y de equidad consagrado por el art. 28 de la Constitución Nacional, evitando criterios distintos y aun contradictorios en situaciones de evidente identidad.”<sup>2</sup>

El concepto y la ubicación en el texto constitucional de la equidad en materia tributaria ha sido formulado por la doctrina judicial como un entramado vinculado con otros principios, derechos y garantías.

Siguiendo la opinión del Dr. Casás, podemos señalar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha entendido en una familia muy reducida de sentencias que los tributos pueden ser descalificados judicialmente por contravenir el principio de equidad<sup>3</sup>.

Y, fuera de esos casos aislados, ya en el precedente “Sala Fidel (sus herederos) contra Provincia de Santa Fe, sobre inconstitucionalidad de un impuesto a las herencias transversales”<sup>4</sup>, sentencia del 2 de agosto de 1904, el Tribunal cimero dejó expuesto en su considerando 13: “Que si la Constitución Nacional, en su artículo 5º, no ha hecho de la moderación de los impuestos... una de las condiciones de la garantía al goce y ejercicio de las instituciones provinciales..., no es admisible que se haya querido dejar a la discreción del Poder Judicial de la misma Nación, la facultad de declarar sin valor, en casos concretos, la legislación provincial relativa a impuestos..., porque este último

poder es el menos adecuado, por su naturaleza, funciones y reglas de procedimiento, para decidir sobre la necesidad y equidad de las contribuciones y para apreciar los resultados económicos de ellas, según su monto o la manera de cobrarlos, en lo que, como se ha observado con exactitud, no puede haber cuestión de constitucionalidad o inconstitucionalidad, ya se trate de sumas fijas, ya de graduadas o proporcionales a los valores sobre que recaen, y aún cuando puedan afectar indirectamente la transmisión hereditaria de la propiedad”. El criterio que expresa este fallo fue reiterado en numerosas causas.<sup>5</sup>

### III. Opiniones de la doctrina tributaria en torno del concepto de equidad de la tributación

Hemos tomado de referencia las definiciones de la equidad de la tributación o del sistema tributario que han efectuado algunos de nuestros reconocidos tributaristas.

En ese sentido, podemos citar a Dino Jarach<sup>6</sup> quien enseña que el concepto de equidad, ha sido identificado en fallos más recientes de la Corte Suprema de Justicia con prohibición de impuestos confiscatorios, subrayando: “los impuestos son equitativos si no violan la garantía de la propiedad individual, lo que demuestra inexacta la interpretación dada por el miembro informante en la Asamblea Constituyente de 1949, Sampay, quien sostuvo que en la jurisprudencia de la Corte el concepto de igualdad era coincidente con el de equidad y proporcionalidad”, ya que en la doctrina del Alto Tribunal hay “dos clases de fallos: los que dicen que equidad no es materia de control; y los que expresan que equidad equivale a prohibición de impuestos confiscatorios, que es la doctrina que prevalece hoy”.

<sup>5</sup> Fallos: 153:46; 166:383; 171:390; 181:264; 183:319, entre muchos otros.

<sup>6</sup>Jarach, Dino: *Curso Superior de Derecho Tributario*, 2ª edición, Linceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, Tomo I, Capítulo III: “Límites constitucionales al ejercicio del poder fiscal”, parágrafo 3: “Principio de Equidad”, ps. 135 y ss., en particular p. 136.

<sup>2</sup> Fallos: 230:304.

<sup>3</sup> Fallos: 98:20; 151:359, entre otros.

<sup>4</sup> Fallos: 100:51.

Conforme lo conceptualiza el tributarista Horacio A. García Belsunce<sup>7</sup> la noción de equidad de las contribuciones, o del sistema tributario en su conjunto, según, *representa el fundamento filosófico y ontológico de la justicia* en el terreno de las cargas públicas, con lo cual, se advierte la dificultad de erigirla “en una garantía constitucional o en una limitación al poder de imposición del Estado”.

Para el académico Dr. José Osvaldo Casás<sup>8</sup>, desde el prisma de la equidad, no puede juzgarse la oportunidad, mérito o conveniencia de un recurso tributario, o ponderarse sus resultados económicos, ya que, conforme a reiterados fallos del Alto Tribunal, el hecho de que un tributo, desde tal ángulo de consideración, se presente como innecesario, inequitativo, inconveniente e, incluso, injusto, no tiene entidad bastante como para posibilitar su descalificación por los jueces con base constitucional.

A modo de síntesis digamos entonces, que el *principio de equidad* por sí solo se torna ambiguo e insuficiente para establecer un cauce o valladar a la potestad tributaria normativa del Estado, salvo en aquellos casos en que estén comprometidas otras garantías constitucionales, como las que tutelan el derecho a usar y disponer de la propiedad —dando lugar a su contracara: la *confiscatoriedad*—; el de trabajar, comerciar y ejercer industrias lícitas; el de circular libremente por todo el territorio de la República; el de entrar y salir libremente del país; etc.

Mientras que el profesor Arístides H. M. Corti<sup>9</sup>, partiendo del art. 4º de la Constitución

<sup>7</sup> García Belsunce, Horacio A.: *Las garantías constitucionales del contribuyente*, en *Temas de Derecho Tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982, ps. 75 y ss., parágrafo 5: “La garantía de equidad”, ps. 102 y ss., en particular ps. 102 y 103.

<sup>8</sup> Casás, José Osvaldo. “Principios jurídicos de la tributación” en *Tratado de tributación*. T. I, Volumen I, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 330 y sgtes.

<sup>9</sup> Corti, Arístides Horacio M.: *De los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad)*, en obra colectiva: en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, obra colectiva en homenaje al profesor Juan Carlos Luqui, coordinada

Nacional, dice que la proporcionalidad se subsume en el principio de igualdad y se integra con los conceptos de capacidad contributiva y progresividad.

Que en estas condiciones y en la inteligencia de la Constitución Nacional la equidad viene a completar el estatuto del contribuyente, fijándole límites al poder tributario, más allá de los cuales el tributo deviene inequitativo. Entiende que ello sucederá en dos situaciones: a) cuando la imposición excede el marco de la racionalidad o razonabilidad (art. 28) y la garantía innominada del debido proceso sustantivo (art. 33); y b) cuando el gravamen despoja o exacciona el patrimonio o asfixia la capacidad productiva de los contribuyentes infringiendo el principio de no confiscatoriedad.

Continúa expresando que, en esta línea argumental, la equidad sería susceptible de control judicial, y se desvincula de los juicios de conveniencia, oportunidad, acierto, mérito o eficacia económica o social de los instrumentos tributarios, propios del departamento legislativo del gobierno y en principio exentos de la revisión por los tribunales judiciales, como lo tiene dicho desde antiguo la Corte nacional (en Fallos: 100:51; 153:46; 166:383; 181:264; 183:319, 188:105; 193:463), y se centraliza en el examen de dichos instrumentos, tanto en punto a su razonabilidad como a su posible confiscatoriedad.

Allí señala que, dicho de otra manera, el principio de equidad constituye una especificación en el ámbito tributario de las garantías constitucionales de razonabilidad y de la propiedad (arts. 28, 33 y 17 de la Constitución Nacional).

Ello así, Corti señala que, si bien la tributación admitirá clasificar categorías de contribuyentes e imposiciones progresivas que cumplan los postulados de la capacidad contributiva (igualdad de sacrificio) y una progresividad incluso en exceso de dicha igualdad a fin de obtener, mediante la ley tributaria, la igualdad de hecho con

por el académico Horacio A. García Belsunce, Depalma, Buenos Aires, 1994, ps. 271 y ss.

fundamento en la solidaridad social, dichos instrumentos y cometidos siempre estarán sujetos a un doble límite, más allá del cual el impuesto se tornará inequitativo y, por ende, inconstitucional: a) inequidad por falta de razonabilidad (arbitrariedad) o coherencia (inconsecuencia); y b) inequidad por presencia de una tributación confiscatoria.

Por último, expone que el marco que asigna a la equidad no coincide con la concepción de raíz anglosajona que equipara equidad con igualdad horizontal y vertical, y por tal vía atribuye a la equidad contenidos propios del principio autónomo de igualdad. Piensa que la equidad constituye un límite a los distintos contenidos del principio de igualdad (generalidad, proporcionalidad y progresividad), pero no se confunde con éstos, en tanto su función es evitar su desnaturalización o corregir sus excesos.

De tal forma, subsume en el *principio de equidad* el criterio de *razonabilidad en la selección* al conformar las diversas categorías de contribuyentes o el tratamiento dispar de los hechos imposables, conceptos que provienen del doctrinario Juan Francisco Linares<sup>10</sup> cuando se ocupa de la igualdad ante los poderes contributivos y del tratamiento singular y diferente que ante las cargas tributarias se someta a unos y a otros obligados.

Corti concluye sosteniendo que la tributación se sustenta en una triple y concurrente legitimación constitucional: legitimación de origen (principio de legalidad); legitimación de fines (principio de finalidad pública) y legitimación de contenido (principios de justicia), entre los que ubica a la igualdad y a la equidad. Señalando que la equidad se construye con: a) razonabilidad selectiva, excluyente de las clasificaciones arbitrarias de capacidad contributiva; b) razonabilidad ponderativa, excluyente de la tributación confiscatoria (principio de no

confiscatoriedad); c) garantía de coherencia y consecuencia (en la formulación legal y aplicación administrativa y judicial de los tributos).

Mientras que, por su parte, el profesor Naveira de Casanova,<sup>11</sup> trata a la equidad siguiendo el criterio de Jarach. Dice que la Corte Suprema ha mantenido dos nociones: la primera es equivalente a la oportunidad o conveniencia relativa al establecimiento del tributo y sus circunstancias; y la segunda es coincidente con el concepto de no confiscatoriedad, ya que si bien no bastaría con que un impuesto sea inequitativo para impugnarlo, ello podría darse si se llegara a configurar la confiscación de bienes o de la renta.

#### **IV. Vinculaciones de la equidad con otros principios, derechos y garantías: no confiscatoriedad, trabajar y ejercer industria lícita, libre circulación y razonabilidad; y capacidad contributiva**

La primera aserción de la que partimos para vincular el plexo de derechos, principios y garantías y la equidad, es aquella que formulamos a partir de entender que no existen derechos absolutos, sino que éstos son relativos y admiten su reglamentación. No obstante, esa reglamentación pase por el tamiz de la razonabilidad, esto es, en términos de la jurisprudencia de la Corte Suprema que “no debe alterar el ejercicio de ese derecho”.

A su vez, poniéndolo de otro modo, se exige la proporcionalidad entre el medio elegido y su fin. Todo ello conforme el resorte constitucional del armónico juego de los artículos 14 y 28 de la Constitución Nacional.

Afinando lo expuesto, sabemos que una de las limitaciones a los derechos reconocidos por la Carta Magna es el sistema tributario.

De allí que, de aquella máxima de no alterar los derechos constitucionales, surge, puntualmente, que la tributación no debe alterar el derecho de propiedad.

<sup>10</sup> Linares, Juan Francisco: *Razonabilidad de las leyes. El “debido proceso” como garantía innominada en la Constitución Argentina*, Astrea, Buenos Aires, 1989, 2ª edición actualizada, Capítulo XII: “Los poderes contributivos y la igualdad ante la ley”, ps. 167 y ss.

<sup>11</sup> Naveira de Casanova, Gustavo José: “*El principio constitucional de no confiscatoriedad tributaria*”, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2012, págs. 253 y sgtes.

Cuando se entiende que un tributo es equitativo, lo es porque no afecta el derecho de propiedad (de allí su equivalencia con la garantía de la no confiscatoriedad), o bien, en una posición intermedia: el tributo no debe tener efectos semejantes a la confiscación, esto es, no debe alterar el derecho de propiedad

Esto nos aproxima a la idea de la equidad como equivalente a la no confiscatoriedad. Y nuestra Corte Suprema formula esta concepción en diversos fallos en los que expone: “Que el hecho de que un impuesto no sea equitativo no es fundamento para alegar su inconstitucionalidad, si esa inequidad no llegara a la confiscación de bienes..., ni corresponde juzgar de esa equidad al Poder Judicial de la Nación” (ver, a modo de ejemplo, la sentencia en la causa “Banco Ítalo Argentino de San Juan v. Provincia de San Juan”<sup>12</sup>, del 14 de octubre de 1940).

Destacamos un fallo de 1948 en autos “María Laura Pérez Guzmán de Viaña y Emilia Olmos Arredondo de Pérez Guzmán v. Provincia de Tucumán sobre impuesto sucesorio”<sup>13</sup> donde se discutió el impuesto a la transmisión gratuita de bienes cobrado por el fisco local, y es el *leading case* en el que la Corte explicita el por ciento para reliquidar en un supuesto de confiscatoriedad, para ser efectivas las garantías de la equidad y de la propiedad.

Señaló: “Que al ejercitar la facultad de negar la asistencia de su imperio para el cobro de un gravamen porque, no obstante haber sido en principio legítimo el ejercicio de la potestad fiscal en la materia y la jurisdicción de que se trate, la aplicación de él absorbe en el caso una parte substancial de los bienes gravados y viola con ello la propiedad que éstos constituyen, lo jueces están discerniendo el límite de la atribución legislativa en este punto, es decir, en cuanto al monto de la contribución. Y si bien en numerosos casos análogos esta Corte no ha enunciado explícitamente el máximo de las contribuciones válidas de esta especie,

*reduciéndose a decir en unos que el monto no era confiscatorio y en otros que lo era, es obvio que una y otra afirmación se fundan en la referencia tácita a un determinado límite. Luego, porque se haga explícitamente la enunciación del límite no varía en lo más mínimo el carácter del pronunciamiento, comparado con lo que se acaban de recordar. Si lo cobrado por el Fisco de la Provincia de Tucumán se considera inequitativo y violatorio de la propiedad, por excesivo, es porque traspasa el término hasta el cual hubiera podido llegar válidamente el monto del gravamen. En consecuencia, enunciada dicha limitación quedan fijados con ello los efectos de este pronunciamiento que, al declarar inválido el impuesto en cuestión a causa de su monto, y sólo a causa de él, no debe tener más alcance que el de invalidar lo cobrado en exceso.” Concluyendo en devolver a los actores la cantidad en que el impuesto excedió del 33% del valor atribuido a los bienes transmitidos en la liquidación fiscal sobre cuya base fue cobrado.*

Y tomando la equidad como parámetro también supo distinguir entre los contribuyentes radicados en el país, de aquellos domiciliados en el exterior, a los fines de medir el límite del derecho de propiedad.

De tal forma, dijo: “Como el límite de los impuestos, en orden a su gravitación sobre la propiedad no es absoluto sino en el extremo en que comportan prácticamente el aniquilamiento de ella en su substancia o en cualquiera de sus atributos, la impugnación de confiscatoriedad debe juzgarse relativamente a la razón de ser y la extensión del deber de contribuir que tienen los sujetos de la tributación de que se trate. En consecuencia, el límite máximo de la equidad de un impuesto desde el punto de vista de la garantía de la propiedad no puede ser el mismo para el contribuyente radicado en el país y para quien está domiciliado en el extranjero.” (“Drabble de Pemberton, Liliana I. c/ Prov. de Bs. Aires”, 1951, entre otros).

En lo relativo al impuesto inmobiliario rural, si bien la Corte convalidó, por un lado, que los inmuebles rurales podían ser arrendados por

---

<sup>12</sup> CSJN, Fallos: 188:105.

<sup>13</sup> CSJN, Fallos: 211:1033, del 2 de agosto de 1948.

los locatarios para obtener de ellos un rendimiento que supere el monto del arriendo en una medida compensatoria de la inversión de trabajo y capital; y por el otro, que arrendar dichos inmuebles constituía un modo legítimo de su uso por parte de sus dueños, equiparó a la equidad con la confiscatoriedad y la capacidad contributiva, llegando al concepto de rendimiento normal o potencial de la tierra. De tal forma, en “Rosa Jardon Perissé”, en donde dice que explotación eficiente de un campo significa el debido aprovechamiento de todas las posibilidades al alcance del común de las gentes dedicadas a esta especie de trabajo, lo que supone la incorporación de los capitales necesarios para aquel fin. El rendimiento de estos capitales debe tenerse en cuenta para establecer el índice de productividad del campo.

Siguiendo con el hilo argumental, la tributación no debe alterar el derecho de trabajar y ejercer industria lícita.

Observamos que tempranamente la doctrina judicial define y pone las cosas en su recto quicio en cuanto a considerar que el gravar el ejercicio de una actividad determinada no constituye por sí sola una medida que la torne imposible.

Es más, señala que es común y de pacífica aceptación que el Estado determine como obligados al pago a quienes realizan determinadas actividades, en relación a tributos vinculados a ellas. También lo es que tome a ciertas características de los sujetos como demostrativa ya sea de su interés, ya de su capacidad económica, de modo de hacer razonable su elección. Ponemos como ejemplo fallos en donde el Alto Tribunal convalidó las facultades impositivas, entendiendo que su ejercicio –siendo razonable– no vulneraba el derecho de trabajar y ejercer industria lícita: “Cía. Azucarera Ingenio Cruz Alta S.A. c/ Provincia de Tucumán s/ repetición de pago”, Fallos: 235:516, del 6 de agosto de 1956; y “C.A.V.I.C. c/ Juan Maurín y Cía. S.R.L. s/apremio”, Fallos: 277:147, del 8 de julio de 1970.

No obstante, al toparse con tributos que no tuvieron en cuenta la igualdad y equidad de los artículos 4º, 16 y el hoy 75 inciso 2º, la

Corte Suprema no dudó en considerarlos inconstitucionales.

En el recordado precedente “Hileret y Rodríguez c/ Provincia de Tucumán”<sup>14</sup> del 5 de septiembre de 1903, la Corte invalidó la ley de la Provincia de Tucumán que había creado un impuesto adicional de medio centavo y cuarenta centavos, respectivamente, según el prorrateo que la misma establecía sobre la producción de azúcar correspondiente a la cosecha de 1902, por resultar violatoria de los artículos 14 y 16 de la Constitución Nacional. El fallo permite introducirnos no solamente en cuanto a los límites de las facultades tributarias de las provincias en orden a no alterar el derecho de trabajar y ejercer industria lícita tornando confiscatorias las gabelas, sino también a la verdadera entelequia del principio de igualdad y equidad de la tributación.

En ese orden de ideas, expresó que el 14 de la Constitución acuerda estos derechos conforme las leyes que reglamentan su ejercicio, de cuya cláusula se pretende derivar para la Provincia de Tucumán, la facultad de limitar y de prohibir, según lo tenga de bien, en ocasiones dadas, su ejercicio; pero esto seguramente no es exacto, ni conciliable con la prescripción del art. 28 de la Constitución, que declara: que “los principios, garantías y derechos reconocidos en los artículos anteriores (entran en esta designación los artículos 14 y 16) no podrán ser alterados por leyes que reglamenten su ejercicio”.

Porque es evidente que si una ley de carácter reglamentario no puede ni debe constitucionalmente alterar el derecho que esté 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; ningún otro que este puede ser el alcance que los constituyentes

<sup>14</sup> CSJN, Fallos: 98:20 “Hileret y Rodríguez c/ Provincia de Tucumán, sobre inconstitucionalidad de la ley provincial de 14 de junio de 1902 y devolución de dinero” y Fallos: 98:52 “Nougués Hnos. v. provincia de Tucumán, sobre inconstitucionalidad de la ley provincial de 14 de junio de 1902 y devolución de dinero”, ambos de la misma fecha.

han querido dar al artículo constitucional de que se trata.

Para culminar resolviendo que “...la reglamentación de la ley tucumana, fijando, como ha fijado a cada ingenio de la provincia, la cantidad de azúcar que ha de producir, bajo la pena de pagar por el exceso un impuesto que representa algo más que la confiscación misma de ese exceso, puesto que se obliga al industrial a pagar un valor mayor que el que tiene en el mercado, no puede, en manera alguna, ser considerada por esta Suprema Corte como ajustada y conforme, no solamente a las prescripciones de los artículos 16 y 14 de la Constitución, sino a ninguno de los principios de libertad y de gobierno que consagra este Código.”

En forma posterior, la Corte reitera la doctrina *in re* “Don Raúl Rizzotti contra la Provincia de San Juan, por repetición de impuestos”, del 30 de marzo de 1928<sup>15</sup>, ley que instauró una patente que debían abonar los médicos radicados en la provincia a los efectos de practicar la medicina particular, exceptuando a aquellos profesionales que ejercieran en hospitales o salas públicas. El objetivo de dicha norma era aventar los sindicatos que habían nucleado a tales profesionales, y organizado –entre otras funciones- el mínimo del arancel de la consulta médica. Entre las diversas consideraciones del fallo, el Tribunal entendió vulnerados los arts. 14, 16 y 17 de la Constitución Nacional en cuanto se había logrado acreditar que la cuantía de la patente afectaba de tal manera los emolumentos anuales de los médicos en aquella provincia, que en realidad constituía una traba insalvable al ejercicio de sus actividades profesionales, las que, en definitiva, sufrían el mismo o mayor quebranto por el sistema de los servicios gratuitos que al eximirlos del pago del impuesto, y les exigía en cambio una consagración acaso del todo incompatible con el desempeño normal y remunerado de la función profesional que tienen derecho de ejercer sin restricciones persecutorias.

---

<sup>15</sup> CSJN, Fallos 150:419.

Desgajando asimismo la máxima arriba esbozada, la enlazamos con el derecho de transitar y circular libremente: la tributación no cumple con el principio de equidad cuando torna ilusorio el derecho a la libre circulación.

Ello así, como muestra de los ribetes singulares del entramado enunciado, la clave de bóveda la encontramos en el *leading case* de “Estado Nacional c/ Arenera del Libertador”,<sup>16</sup> en donde la Corte, luego de clasificar al peaje dentro de las contribuciones previstas en el art. 4° de la Constitución Nacional, se pregunta: “¿A qué persona puede alcanzar un tributo? La Constitución Nacional exige igualdad (art. 16) y equidad y proporcionalidad en relación a la población (art. 4°). De allí que surge que el trato no debe ser uniforme sino equitativo, de modo igual en igualdad de condiciones.” (del Considerando 12).

Para considerar más abajo, en cuanto a la libertad de tránsito del art. 14 de la Constitución Nacional, que ella sólo puede verse afectada por medidas fiscales o parafiscales cuando éstas tornen en ilusorio aquel derecho, lo que no impide en modo alguno al Estado establecer los tributos que razonablemente requiera el sostenimiento de sus actividades y repartir su carga de un modo que también, razonablemente, estime adecuado y conforme al art. 16 de la Constitución Nacional.

En dicha causa, el Máximo Tribunal terminó convalidando el peaje porque no se había demostrado que la necesidad indispensable del uso de la vía gravada, unida a un monto irrazonable tornase en ilusorio su derecho de circular, lo que sí hubiera tornado inconstitucional su cobro.

Por su parte, la Corte entendió que se había trabado la libertad de circulación a partir de la imposición de un trámite para el otorgamiento de guías forestales en el que se requería la acreditación del pago de las tasas municipales e impuestos provinciales. Nos estamos refiriendo al fallo “Irizar, José Manuel c/ Misiones, Provincia de s/ inconstitucionalidad”,

---

<sup>16</sup> CSJN, Fallos: 314:595, del 18 de junio de 1991.

del 12 de septiembre de 1996,<sup>17</sup> en donde, y desde la perspectiva de los arts. 9, 10, 11, 14, 17, 18 y 28 de la Constitución Nacional para invalidar la ley, dijo que la modalidad escogida, ejercitada dentro de la órbita de lo que es materia del poder de policía, excede el marco de razonabilidad antes señalado y encubre bajo esa apariencia una pretensión fiscal que obra, en los hechos, como una suerte de impedimento para la circulación de los productos forestales de modo tal que gravita negativamente sobre la actividad productiva al punto de dificultarla, en contradicción con los planes de desarrollo que la legislación específica debe perseguir. De esa manera, los medios escogidos para la recaudación de tributos carecen 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 (del Considerando 9°).

Como otra de las aristas a desarrollar, se puede utilizar el concepto de equidad para comprender el de igualdad y el de capacidad contributiva.

El Máximo Tribunal así lo ha interpretado, por ejemplo, en el precedente “Ana Masotti de Busso”<sup>18</sup> del 7 de abril de 1947, en donde se cuestionó un impuesto inmobiliario que tomaba como base imponible del gravamen el total de la valuación del inmueble como si tuviera un solo dueño, sin considerar que se trataba de un condominio.

Sobre este punto, la Corte hizo énfasis en que “...gravar al condominio de un inmueble con un por ciento correspondiente a su valor total importa regular dicho impuesto en consideración a lo que podría llamarse la integridad material del bien, con prescindencia de la realidad jurídica del condominio que a ese bien se refiere.”

Para indicar que “...Y es la medida en que la participación tributaria en un condominio comporta capacidad tributaria, y no a cualesquiera de las obligaciones ajenas a la

condición de condómino, a lo que debe atenderse en la determinación equitativa de un impuesto”.

Y por supuesto en el *leading case* “Hermitage”<sup>19</sup>, del 15 de junio del 2010, que constituye en la obra práctica la fórmula que armoniza el diseño constitucional de las garantías que estamos tratando al invalidar el impuesto a la ganancia mínima presunta cuyo hecho imponible presumía una ganancia que, en el caso estuvo acreditado que no existía.

El Considerando 15) es contundente al señalar: “Que, la iniquidad de esta clase de previsión, se pondría en evidencia ante la comprobación fehaciente de que aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido. Según lo ha juzgado el a quo, esta última situación es la que se configura en el sub examine, y como se verá, este aspecto de la decisión es irrevisable por el Tribunal.

En efecto, la cámara, sobre la base de la pericia contable de fs. 224/228 —no objetada por las partes— concluyó que los resultados de la sociedad arrojan pérdidas que “...obstarían a descontar el impuesto del que aquí se trata e incrementarían aún más el detrimento contable e impositivo, circunstancia que desvirtúa la [existencia de una] ‘ganancia presunta’” (fs. 269).

El Estado Nacional nada ha expresado en el recurso extraordinario acerca de la ponderación de la prueba realizada por el a quo y, además, al concederse dicho recurso solamente en cuanto a la inteligencia de las normas federales y ser desestimado en lo relativo a la arbitrariedad planteada, el apelante tampoco dedujo el recurso de queja.”

Para afirmar, en forma contundente: “16) Que, en las condiciones relatadas en este pronunciamiento, corresponde concluir 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 constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso, lo que así se declara.”

<sup>17</sup> Fallos: 319:1934.

<sup>18</sup> Fallos: 207:270, “Busso, Ana Masotti de, y otros v. Bs. Aires, la Provincia sobre inconstitucionalidad del adicional al impuesto inmobiliario –ley 4204-” y “Mario Gaviña” de la misma fecha.

<sup>19</sup> Fallos: 333:993, autos “Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 - ley 25.063 s/ proceso de conocimiento”.

## V. La proporcionalidad, tributos (tasa y el costo del servicio) y sanciones: derecho penal tributario. La progresividad, tipo o tarifa, caracterizadora del sistema tributario

En el derecho argentino podemos encontrar la referencia a la proporcionalidad de los tributos en los arts. 4º y 75 inc. 2º de nuestra Constitución Nacional.

El primero prescribe que las contribuciones deben ser impuestas de forma equitativa y proporcional a la población; mientras que el segundo, al referirse a las contribuciones directas, establece que éstas deben ser proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación.

Ahora bien, como seguidamente veremos con mayor detalle, este principio se proyecta en dos frentes, los cuales constituyen la cara de una misma moneda. Por un lado, funciona como guía para determinar el modo de distribuir la carga tributaria entre la población, y por el otro, para establecer cómo se repartirán los recursos obtenidos entre los diferentes niveles de gobierno.

En cuanto a la primera cuestión, se desprende que la redacción de nuestra Carta Magna se inspiró en la Constitución estadounidense de 1787, la cual también establecía un sistema de tributación proporcional sobre la población<sup>20</sup>.

<sup>20</sup> En el art. I, Sección Segunda, párrafo 3º surge "Los representantes y las contribuciones directas serán prorrateadas entre los diversos Estados que pueden ser incluidos dentro de esta Unión de acuerdo a su población, la cual será determinada agregando a la suma total de personas libres – incluyendo a aquellas obligadas a servir por un término dado de años y excluyendo a los indios no contribuyentes- las tres quintas partes de todas las demás personas. El censo respectivo será efectuado dentro de los tres años de la primera reunión del Congreso de los Estados Unidos y luego, dentro de cada término subsiguiente de diez años". No obstante, esta redacción sufrió una enmienda en el año 1913 para posibilitar la aplicación del impuesto a la renta como recurso federal, la cual dejó de lado la proporcionalidad a la población.

Es por ello que, en un principio, la interpretación semántica del término "proporcionalidad" unida a su vinculación con la población en el texto constitucional, parecía indicar un modo de imposición uniforme y homogéneo, para cada persona en particular, lo cual conduciría necesariamente a un sistema de capitación, donde el monto general de las contribuciones sea dividido en partes iguales entre cada ciudadano.

No obstante, tempranamente la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación consideró que la proporcionalidad no constituía una regla férrea por la cual todos los habitantes debían contribuir con una cuota igual al sostenimiento del gobierno, sino que esta debía entenderse desde el punto de vista de la uniformidad en relación con la capacidad contributiva exteriorizada por cada contribuyente.

De hecho, en el ya citado precedente "Ana Masotti de Busso"<sup>21</sup> la Corte entendió que "...el impuesto debe fundarse en los principios fundamentales de la "generalidad", conforme al cual ningún individuo que pertenezca al consorcio político y goce de los beneficios que proporciona debe ser eximido de las cargas, y de la "uniformidad", que exige que cada individuo contribuya en proporción gradual de su condición económica. Esos principios se concretan en la norma general del art. 16 de la Constitución Nacional que establece la igualdad como base de los impuestos y las cargas públicas. En cuanto a las contribuciones directas, los arts. 4º y 67, inc. 2º, de la Const. Nacional complementan la norma mencionada, exigiendo el requisito de la "proporcionalidad", que se refiere a la esencia del gravamen, y no a la población del país"<sup>22</sup>.

Por tal motivo, consideró razonable la existencia de diversas clasificaciones en materia impositiva, siempre y cuando estas diferenciaciones no respondieran a motivaciones de hostilidad o arbitrariedad respecto a determinados grupos, sino que su

<sup>21</sup> Fallos: 207:270.

<sup>22</sup> En el mismo sentido en Fallos: 105:273; Fallos: 117:22; Fallos 132:198; Fallos: 150:112.

basamento estuviera dado en función de la sustancia económica de cada sujeto.

En tal sentido, se ha sostenido que esta garantía importa, en lo relativo a tributos, establecer que, en condiciones análogas, deberán imponerse gravámenes idénticos a los contribuyentes<sup>23</sup>.

Así, por ejemplo en el precedente “Don Ignacio Unanue y otros c. Municipalidad de Capital”<sup>24</sup> se entendió que un impuesto que alcanzaba los locales por *stud*, exclusivamente destinados a las carreras de caballo, no violaba el principio de igualdad “...desde que todas las caballerizas comprendidas en la denominación de *studs* son gravadas con una base uniforme, o sea, de acuerdo con el número de caballos de carrera que alojan”.

Así, en este punto, se observa la necesidad de que se satisfaga la regla según la cual se observe igual medida de imposición, sobre la misma capacidad contributiva, dejando al legislador la tarea de decidir cómo y cuándo, y en qué medida los contribuyentes exteriorizan esta última<sup>25</sup>.

Sin perjuicio de ello, es interesante señalar que la igualdad sobre la base de la capacidad contributiva podría ser dejada de lado, cuando estuviera en juego el cumplimiento de alguna finalidad extrafiscal, y esta diferenciación no se tornara irrazonable y/o desproporcionada.

La Corte ha convalidado esta posición al declarar que “si bien todo impuesto tiene que responder a una capacidad contributiva (...) la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida de su capacidad económica (...). Por las características de los bienes, por el modo de poseerlos o explotarlos, por la mayor o menor vinculación del dueño con el país en que la riqueza gravada tiene su asiento o su fuente, por la clase de actividad que con ella se realiza, etc., ese deber puede ser mayor habiendo valores económicos iguales a los de otros contribuyentes a los que se cobra menos, y

viceversa, y este es el principio que esta Corte ha utilizado para fundamentar su reconocimiento de sobretasas o recargo al ausentismo o latifundio.”<sup>26</sup>.

A fin de cuentas, el poder impositivo tiende, ante todo, a proveer de recursos al tesoro público, pero constituye, además, un valioso instrumento de regulación económica<sup>27</sup>, que a veces linda con el poder de policía y sirve a la política económica del Estado, en la medida en que responde a las exigencias del bien general, cuya satisfacción ha sido prevista por la Ley Fundamental como uno de los objetos del poder impositivo (art. 67, inc. 2º). En este aspecto, las manifestaciones actuales de ese poder convergen hacia la finalidad primera, y ciertamente extrafiscal, de impulsar un desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas<sup>28</sup>.

En ese sentido, continuando con el fallo anteriormente citado donde se cuestionaba que solamente se gravara a las caballerizas destinadas a los caballos de carrera, pese a la existencia de otras que poseían su misma capacidad contributiva, pero que albergaban otro destino diferente, la Corte entendió “...razonable hacer distinción entre los establecimientos que se ocupan de cuidar caballos destinados al tráfico común de la ciudad, y aquellos que albergan y preparan caballos con el único destino de disputar carreras. Ese motivo existe aún cuando solo se tenga en cuenta la diferencia vinculación de unos y otros con el interés público, ya que los primeros realizan una función esencial para el bienestar de la población, lo que no ocurre con los últimos. Por lo demás, es innegable por el valor de los animales que alojan, por los cuidados especiales que estos requieren, y aún por el monto de la pensión, los *studs* forman una categoría particular dentro de las caballerizas y esa circunstancia constituye también causal bastante para autorizar distinta clasificación”.

De manera que aquí, la proporcionalidad no concurre como parámetro de distribución del poder de imposición del Estado, en función de

<sup>23</sup> Fallos: 105:273; 117:22; 132:198, entre otros.

<sup>24</sup> Fallos: 138:313.

<sup>25</sup> Jarach, Dino. *El hecho imponible*, Ed. Abeledo Perrot, 3era. Edición, Buenos Aires, p. 86.

<sup>26</sup> Fallos: 314:1239.

<sup>27</sup> Fallos: 151:359.

<sup>28</sup> Fallos: 243:98, “Larralde, Lorenzo, y otros”, 1959.

la riqueza de sus ciudadanos, sino que funciona como un criterio de análisis para determinar la razonabilidad de apartarse de esta premisa, con el objetivo de satisfacer otras necesidades públicas.

En este sentido, el Máximo Tribunal delimitó el estándar referido al examen de la proporcionalidad de los medios a los fines propuestos y, en consecuencia, si es o no admisible la consiguiente restricción de los derechos individuales involucrados<sup>29</sup>.

Por otra parte, en lo referente a la determinación de la cuantía del gravamen, la proporcionalidad se ve reflejada al aplicar una alícuota constante sobre la base imponible, la cual se mantiene inalterada, aunque esta última se incrementa. En cambio, la progresividad está dada por la aplicación de una alícuota creciente, a medida que aumenta la base imponible.

Esta última fue adquiriendo terreno en el campo de las finanzas, por cuanto se comenzó a entender que el impuesto proporcional a la renta no satisfacía de forma completa el principio de igualdad, porque no tiene en cuenta la curva descendente de utilidad marginal del ingreso personal, admitiendo como hipótesis la comparabilidad de las utilidades marginales de sujetos diferentes<sup>30</sup>.

Este motivo llevó a Víctor Uckmar a concluir que la teoría de que la imposición debía medirse proporcionalmente al rédito cuya privación se traduzca en un sacrificio igual al de su vecino, lo cual culminaba necesariamente con la aplicación de una alícuota progresiva<sup>31</sup>.

Particularmente en nuestro derecho se admitió tempranamente la pacífica convivencia entre la proporcionalidad fijada en nuestra Carta Magna, y la aplicación de tarifas o tipos progresivos, al entender que se mantiene uniforme dentro de las categorías que crea, y a su vez, se mantiene proporcional,

manteniendo el mismo porcentaje para las divisiones que dan margen a la progresión.

Así, la Corte Suprema en el fallo “Eugenio Díaz Vélez v. Provincia de Buenos Aires”<sup>32</sup> sostuvo que “...la proporcionalidad del art. 4 de la CN se refiere a la población, y no a la riqueza o al capital, precepto que no debe considerarse aisladamente, sino en combinación con las reglas expresadas en los arts. 16 y 67, inciso 2º, como lo ha dicho esta Corte en fallo citado por la demandada, y es por esto que las sistemas rentísticos del país, han podido apartarse del proporcional a la población, para seguir el principio de la proporcionalidad indeterminada que para las contribuciones directas ha adoptado la Constitución en el art. 67, inc. 2º dentro del cual cabe el impuesto que toma por base, la proporción relacionada con el valor de la tierra pues tratándose de una de una contribución directa la exigencia de su proporcionalidad ha de ser mirada solamente con arreglo a la riqueza que se grava. Establecido ya que la igualdad de una contribución no se ataca en el impuesto progresivo desde que este es uniforme dentro de las categorías que crea, debe agregarse que, por la misma razón, es también proporcional toda vez que se mantiene el mismo porcentaje para las grandes divisiones que dan margen a la progresión”.

A su vez, determinó previamente que “...tanto los impuestos llamados proporcionales como los progresivos, son aceptados dentro del campo de las finanzas públicas y que ambos tienen fundamento científico con arraigo en la opinión de los autores y en la práctica de las Naciones, dividiéndose aquéllos, solamente, al apreciar las consecuencias y la justicia de su adopción, teniendo en cuenta que los primeros están caracterizados por la uniformidad y constancia de la tasa, en tanto que en los segundos el divisor es variable de acuerdo con la progresión establecida en las leyes respectivas, oponiéndose de esta manera, al sistema de la proporcionalidad material del

---

<sup>29</sup> Fallos: 247:121.

<sup>30</sup> Jarach, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 3º Edición, pps. 292/293.

<sup>31</sup> Uckmar, Víctor. *Principios comunes*, p. 68 y siguientes.

---

<sup>32</sup> Fallos: 151:359.

*impuesto la teoría de la proporcionalidad del sacrificio*<sup>33</sup>”.

Sin perjuicio de lo expuesto, cabe destacar que la progresividad puede resultar adecuada como técnica de imposición para el caso de impuestos directos que toman como manifestaciones de riqueza indicios que surgen de características particulares de cada contribuyente.

No obstante, en el caso de impuestos reales, o de impuestos indirectos podría llegar a tener efectos regresivos, generando una mayor carga respecto de aquellos contribuyentes con menor aptitud de pago.

Así y todo, en el precedente anteriormente citado, la Corte ha entendido que no existe peligro de que los Estados caigan en una exageración del sistema progresivo, puesto que siempre existirá como límite el principio de no confiscatoriedad.

Esta tesis siguió la Corte en el precedente “Dolores Cobo de Macchi”<sup>34</sup> al declarar inconstitucional un impuesto rural progresivo cuya alícuota se incrementaba en función del valor total de todos los inmuebles rurales que poseía el propietario del bien en cuestión, al absorber una porción sustancial de las utilidades obtenidas<sup>35</sup>.

Lo cierto es que de todas maneras, este enunciado no resulta suficiente para responder a los problemas que presentaría la técnica progresiva en los gravámenes indirectos, donde la manifestación de capacidad contributiva depende de indicios mediatos, tornando más difícil su medición en relación con la situación sustancial puntual de cada contribuyente, sumado a la complejidad del fenómeno de la traslación, y el efecto analgésico que esta produce al incorporarse a los precios de bienes y servicios.

Por tal motivo, resulta indispensable que los efectos económicos de la progresión se estudien en función de la tipología y particularidad de cada gravamen, a los fines de evitar modelos fiscales altamente asimétricos, máxime si se tiene en cuenta, como hemos visto, que no siempre el principio de no confiscatoriedad podrá operar como un valladar ante determinadas situaciones.

En otro orden de ideas, cabe referirnos al modo en que este principio se refleja en la relación entre la cuantía del tributo y la capacidad contributiva del contribuyente. Sobre este punto, cabe destacar que no existe una regla general que determine una proporcionalidad matemática determinada entre el importe a pagar y la cuantía de la materia imponible, sino que el límite está dado por el principio de confiscatoriedad.

Así, la Corte ha entendido que mientras no se verifique en el caso concreto una absorción sustancial del capital o de la renta<sup>36</sup>, o una demostración de que el gravamen excede la capacidad económica o financiera<sup>37</sup> del contribuyente, un impuesto no puede ser impugnado sobre la mera base de la exorbitancia del monto a pagar<sup>38</sup>.

En esa inteligencia, nuestro más Alto Tribunal entiende que un análisis de la proporción cuantitativa del gravamen respecto de la materia imponible, implicaría un recorte de los factores que concurren a su creación, por cuanto sólo se estaría considerando su aspecto como carga pública que gravita sobre la propiedad privada, cuando este también concurre como recurso fiscal para satisfacer las necesidades primordiales del gobierno, para la remuneración de los servicios públicos prestados al contribuyente, y en muchos casos para satisfacer exigencias y previsiones de la política económica y financiera del Estado<sup>39</sup>.

En materia de tasas, si bien se ha establecido que debe existir una proporcionalidad entre el costo del servicio prestado, y el *quantum* del tributo, puesto que en el servicio reside su

<sup>33</sup> En igual sentido Fallos: 171:390; 195:270.

<sup>34</sup> Fallos: 190:231.

<sup>35</sup> Ver también disidencia parcial de B.A. Nazar Anchorena donde menciona “una irrazonable exageración del impuesto rural tendiente a desposeer a sus propietarios, para auxiliar a quienes no solo son”, considerando que, de tratarse de un fin social, este debería llevarse adelante mediante la institución legal de la expropiación, y no obligando al propietario a reducir su patrimonio por medio del impuesto.

<sup>36</sup> Fallos: 100:51.

<sup>37</sup> Fallos: 271:7.

<sup>38</sup> Fallos: 210:855.

<sup>39</sup> Fallos: 160:247.

causa<sup>40</sup> y este debe ser prestado efectivamente en forma individualizada, lo cierto es la Corte ha dejado en claro que esta no puede ser una igualdad matemática o equivalencia estricta. Lo que sí debe existir es una prudente, razonable y discreta proporcionalidad entre ambos términos<sup>41</sup>.

Además, consideró que la fijación de la cuantía no sólo debía considerar el costo del servicio en relación con cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de estos representada por el valor de su inmueble o de su renta<sup>42</sup>.

De esta manera se podría cobrar una contribución menor a aquellos menos capacitados, y compensar el costo del servicio requiriendo un importe mayor a aquellos con más capacidad.

Una situación similar se verifica con relación a las contribuciones especiales cuyo importe también debe guardar una proporción razonable con el monto del beneficio, no debiendo exceder de este último<sup>43</sup>. Sin perjuicio de ello, en ningún caso el monto podrá absorber una parte sustancial de la propiedad<sup>44</sup>.

En el ámbito del derecho penal, el principio de proporcionalidad, derivado del art. 28 de la Constitución Nacional, busca equilibrar la relación entre el hecho ilícito cometido y la sanción aplicable.

Sobre este punto, cabe recordar que existe un amplio margen de discrecionalidad para que el Estado escoja los medios que considere más idóneos para llevar adelante ciertos fines en materia de política criminal.

Sin perjuicio de ello, la doctrina de la Corte Suprema exige en la legislación y la aplicación judicial "salvaguardar el interés público comprometido y proporcionado a los fines que se procura alcanzar, de tal modo de coordinar el interés privado con el público y los derechos individuales con el de la sociedad"<sup>45</sup>.

Esto quiere que el test de razonabilidad evalúa si ese instrumento que redundará en una restricción de derechos, está justificado constitucionalmente por la importancia del bien jurídico tutelado, y la inexistencia de otra medida de menor afectación particular<sup>46</sup>.

A ese respecto, el Alto Tribunal indicó, que *"...el juicio sobre tal razonabilidad no puede fundarse exclusivamente en la comparación de las penas conminadas para los distintos delitos definidos en el catálogo penal, pues el intérprete sólo puede obtener, como resultado de tal comparación, la convicción de que existe un tratamiento distinto de los bienes; pero de ningún modo decidir cuál de las dos normas de igual jerarquía legal comparadas es la que no respeta la proporcionalidad, ya que tan imperfecto método de interpretación lo llevaría al dilema insoluble de saber si la una es desproporcional por exceso o si la otra lo es por defecto."*; y concluyó que *"la única interpretación posible es la que enjuicia la razonabilidad de la ley penal confrontándola con las normas de jerarquía constitucional que la fundan y limitan. De la confrontación de la norma legal con sus correspondientes de la Ley Fundamental surge, pues, como criterio que permite precisar los límites a considerar ante la invocación de falta de proporcionalidad entre la pena conminada y la ofensa cometida, el que se deriva de la propia naturaleza garantizadora del principio de la proporcionalidad de la pena, que opera únicamente para limitar los excesos del poder punitivo estatal respecto de eventuales transgresores a las leyes, y que determina que la proporcionalidad no puede resolverse en fórmulas matemáticas, sino que solo exige un mínimo de razonabilidad para que la conminación pueda ser aceptada en un Estado de Derecho. En ese sentido, son incompatibles con la Constitución las penas crueles o que consistan en mortificaciones mayores que aquellas que su naturaleza impone (art. 18 de la Constitución Nacional), y las que expresan una falta de correspondencia tan inconciliable entre el bien jurídico lesionado por el delito y*

---

<sup>40</sup> Fallos: 201:545; 234:663.

<sup>41</sup> Fallos: 311:2211.

<sup>42</sup> Fallos: 234:663 y Fallos: 277:218.

<sup>43</sup> Fallos: 187:234.

<sup>44</sup> Fallos: 138:161; 200:352; 201:350.

<sup>45</sup> Fallos: 136:161, 204:195, 297:201, 312:496

---

<sup>46</sup> Fallos: 313:1333.

*la intensidad o extensión de la privación de bienes jurídicos del delincuente como consecuencia de la comisión de aquél, que resulta repugnante a la protección de la dignidad de la persona humana, centro sobre el que gira la organización de los derechos fundamentales de nuestro orden constitucional...”<sup>47</sup>.*

De tal forma, en el ámbito del derecho penal tributario donde los tipos penales generalmente se complementan con otras disposiciones, deberá verificarse la existencia de una correlación entre la sanción prevista en la norma, y el bien jurídico tutelado, a los fines de evitar que por vía interpretativa, se amplíen los tipos legales a la protección de bienes jurídicos distintos de los que el legislador ha querido proteger<sup>48</sup>.

También, debe analizarse la existencia de un nexo causal entre la conducta y el fin que se persigue resguardar<sup>49</sup>, así como la existencia de fines públicos superiores, antes los cuales deben ceder determinados intereses particulares<sup>50</sup>.

Por otro lado, en materia de multas, se ha entendido que en lo referente a su cuantía también se debe tomar en consideración la capacidad económica del sujeto en cuestión, de manera tal de no redundar en un desapoderamiento de sus bienes<sup>51</sup>.

Finalmente, ahora que hemos visto cómo opera este principio a la hora de delimitar la distribución de la carga tributaria, así como los límites de su imposición, cabe referirnos a su función en todo lo relativo a los criterios de reparto de los recursos en los distintos niveles de gobierno.

Todo ello, por cuanto una correcta coordinación financiera entre los tributos locales y nacionales también influye en la carga individual que deberá soportar cada contribuyente, así como también hace a la igualdad de tratamiento entre habitantes de diferentes jurisdicciones.

En ese sentido, el art. 75 inc. 2° de la Constitución Nacional dispone que la distribución de competencias, servicios y funciones entre la Nación y las provincias se hará sobre la base de criterios objetivos de reparto, a la vez que establece la necesidad de que exista una proporción directa entre las competencias asignadas y los recursos que se les asignan para poder cumplir dichos cometidos.

Refuerza esta premisa, el hecho de que el 5° párrafo del art. 75 inc. 2° mencione que no se puede efectuar la transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos.

A modo de conclusión podemos ver que el concepto de proporcionalidad no puede ser analizado de forma aislada, ni tampoco desde la perspectiva literal en la cual fue insertado en el texto constitucional.

Sobre este tema, la jurisprudencia de la Corte ha sido una gran rectora a la hora de guiarnos sobre el modo de interpretar este término, considerando que debe ser armonizado con el principio de capacidad contributiva y el de igualdad.

En ese sentido, Villegas<sup>52</sup> concluye que la igualdad a que se refiere la Constitución como «base» del impuesto, es la contribución de todos los habitantes del suelo argentino según su aptitud patrimonial de prestación.

El concepto es complementado con el de proporcionalidad, que no se refiere al número de habitantes sino a la cantidad de riqueza gravada, y se refuerza axiológicamente con el de equidad, principio éste que se opone a la arbitrariedad y que se entiende cumplido cuando la imposición es justa y razonable.

Otros como Spisso<sup>53</sup> han entendido que la proporcionalidad y la progresividad, más que principios propiamente dichos, son técnicas mediante las cuales se satisface el principio de igualdad como inspirador del sistema

<sup>47</sup> Fallos: 314:424.

<sup>48</sup> Fallos: 312:1920.

<sup>49</sup> Fallos: 313:1333.

<sup>50</sup> Fallos: 306:1892.

<sup>51</sup> Fallos 250: 208; 247:181.

<sup>52</sup> Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2021, p. 196.

<sup>53</sup> Spisso, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*, Abeledo Perrot, 5° Edición, Buenos Aires, p.315.

tributario, al servicio de una efectiva igualdad de derecho.

García Belsunce lo tildó como la garantía más inoperante, frágil y deletérea, mientras que para Casás esta posee una fuerza y significado propio<sup>54</sup>.

Por nuestra parte consideramos que, si bien esencialmente se lo tacha como un principio secundario, o que necesariamente se subsume dentro de los principios de capacidad contributiva e igualdad, la proporcionalidad termina siendo el vector que une todos esos principios, armonizándolos y otorgándoles un sentido que no podrían adquirir por separado.

A fin de cuentas, es a partir del principio de proporcionalidad que surge el debate sobre cuál sería la manera más equitativa de repartir las cargas tributarias, así como también sus límites, y el modo en que se pueden clasificar o agrupar contribuyentes.

Su terminología semántica nos provee definiciones de la economía política que, proyectadas hacia los principios consagrados en la Constitución Nacional, definen el programa del sistema tributario a seguir. Incluso en aquellos supuestos donde la capacidad contributiva, e incluso la igualdad ante la ley deben ceder ante finalidades extrafiscales, la proporcionalidad subsiste, y se transforma en un mecanismo de graduación y limitación del poder de policía del Estado a través de la garantía de la razonabilidad.

De allí que su capacidad de mutar y adaptarse a distintas situaciones no debe ser considerado como un signo de debilidad, sino como la prueba de que se trata del corazón del sistema tributario, activando a través de sus diferentes vasos mecanismos de limitación contra el poder de imposición.

En consecuencia, la proporcionalidad es un principio rector que nuclea en sus bases todos los fundamentos y límites de la imposición, es el que define el cómo, el cuánto y el para qué de cada tributo, tomando en cuenta no sólo los aspectos meramente económicos y cuantitativos, sino también los aspectos

sociales, de promoción y de fomento que pudieran influir en su creación.

Asimismo, el principio se proyecta más allá de los caracteres del tributo, unificando la actividad financiera del Estado, al extrapolarse a la problemática relativa al modo de distribuir el poder de imposición, y asignar recursos entre los distintos niveles de gobierno.

## VI. Aspectos excluidos del conocimiento judicial

### VI.1. La libertad de configuración para organizar jurídicamente el tributo

El primer artículo de nuestra Constitución Nacional prescribe que "*La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, según la establece la presente Constitución*". Pues bien, en la forma republicana de gobierno encontramos la división de poderes, y es a partir de dicho concepto que se trabajará en el presente acápite.

Montesquieu, filósofo y jurista francés nacido en el Siglo XVIII, sostuvo que la experiencia había demostrado que toda persona investida de autoridad se encontraría inclinada a abusar de ella, y de allí la importancia de que existan límites que equilibren y ordenen las distintas fuerzas<sup>55</sup>.

En lo que se cree inspirado por John Locke, autor de la obra "Segundo Tratado de Gobierno Civil" (1690), Montesquieu expone la teoría de frenos y contrapesos -o *checks and balances*-, según la cual propone dividir al poder con el objeto de limitarlo y controlarlo. De esta forma, cada poder actúa independientemente dentro de la órbita de sus competencias otorgadas por vía constitucional, así como también en forma coordinada respecto a los otros dos poderes que integran esta división tripartita.

Nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación recogió dicha doctrina, la que plasmó en distintos precedentes en los que, según la materia que aquí nos convoca, se discutía la constitucionalidad de algún tributo.

<sup>54</sup> Casás, José Osvaldo. "Principios jurídicos de la tributación" en *Tratado de tributación*. T. I, Volumen I, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 334.

<sup>55</sup> Montesquieu, C., *El espíritu de las leyes* (Ed). Santa Fé, El Cid Editor, 2016, p. 144 y 325.

En esta inteligencia, el 31 de julio de 1952 dictó el fallo “Bombal, Domingo L. c/ Dir. Gral. Impositiva”<sup>56</sup>, oportunidad en la que se solicitaba la repetición de las sumas abonadas en concepto de impuesto a los beneficios extraordinarios por el período fiscal 1943. El contribuyente consideraba que dicho tributo debía ser entendido como una modalidad del impuesto a los réditos y, consecuentemente, liquidarse como tal, permitiendo computarse las utilidades y las pérdidas.

Sin embargo, el Tribunal cimero sostuvo que no era de su competencia “(...) *considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que necesita el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro; solo le corresponde declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional*”. A lo que agregó que “(...) *el Poder Judicial no tiene por función clasificar los sistemas económicos y rentísticos según su competencia y eficacia, sino simplemente la de pronunciarse sobre su conformidad con los principios fundamentales de los arts. 4, 16 y 67, inc. 2 de la Constitución Nacional (1853)*”.

Así, y conforme surge de la mencionada cita, nuestro más Alto Tribunal sentó su criterio acerca de cuáles eran sus competencias y cuáles cuestiones escapaban a sus funciones por ser privativas de otros poderes estatales.

Este precedente fue traído años más tarde en “Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional (D.G.I.) s/ ordinario (repetición)”<sup>57</sup>, causa en la que se solicitaba la repetición de las sumas ingresadas en virtud del régimen denominado “ahorro obligatorio” que se había creado por ley dictada por el Congreso de la Nación. Allí la Corte afirmó que, para demostrar que la obligación tributaria impuesta por el Estado mediante el régimen de “empréstito forzoso” era inválida desde el punto de vista constitucional, debía probarse su carácter confiscatorio en forma concreta y circunstanciada de conformidad a la jurisprudencia del Tribunal.

En otras palabras, el Tribunal resaltó que no tenía la competencia para pronunciarse sobre la bondad del sistema fiscal, pero subrayó que el Poder Judicial puede dejar sin efecto una norma dictada por el Legislador si ésta contraviene los principios y garantías constitucionales, y siempre que se tratase de en un caso concreto.

A los fines de una mejor comprensión, debemos identificar dos posibles escenarios: el primero, aquel en el que una norma es criticada por ser justo o injusto aquello que dispone; el segundo, cuando la norma en cuestión es atacada por violar, en un caso contencioso, principios y derechos consagrados en nuestra Constitución Nacional.

Cuando el Congreso de la Nación sanciona una norma tributaria, el debate parlamentario permite que aquellos que representan la voluntad de la mayoría y minorías del país argumenten sus posiciones y decidan qué medidas adoptar y con qué alcance, en función de lo que se cree justo y conveniente en un determinado momento histórico.

Dicho de otro modo, durante ese debate se lleva a cabo la evaluación de la bondad del sistema tributario en términos de su efectividad económica, equidad social o coherencia con los objetivos políticos generales.

En esta inteligencia, y en lo que a estas líneas interesa, el artículo 75 inciso 23 de nuestra Carta Magna establece que compete al Congreso de la Nación legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por dicho texto constitucional y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos.

Ese es el primer escenario y es aquel en el que el Poder Judicial no puede inmiscuirse.

En cambio, en el segundo escenario necesariamente nos encontramos ante un caso contencioso.

Citando a nuestra Corte Suprema en Fallos: 156:318: “*No corresponde al Poder Judicial de la Nación hacer declaraciones generales o en abstracto, sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las leyes que dicte el Honorable Congreso o de los decretos del*

<sup>56</sup> Fallos: 223:233.

<sup>57</sup> Fallos: 318:676, del 4 de mayo 1995, ver Considerando 15°.

*Poder Ejecutivo, sino únicamente con relación a la aplicación de éstas al hecho o caso contencioso producido (art. 2º de la ley 27)*<sup>58</sup>. Además, debe mediar la existencia de un gravamen o perjuicio concreto, actual y efectivo. Recién entonces, el Juez podrá analizar la constitucionalidad de la norma involucrada y podrá dejarla sin efecto en caso de que ésta resulte lesiva de derechos y garantías constitucionales.

Por ello, es fundamental iterar las funciones privativas de cada poder estatal, entendiendo así que una norma nunca podría ser invalidada por el Judicial por ser menos justa o, directamente, injusta (o, lo que es igual, no podría juzgarse la bondad del sistema tributario), sino únicamente cuando ésta se acredite inconstitucional en un caso concreto llevado al conocimiento de los jueces.

Todo lo hasta aquí analizado nos permite concluir que la jurisprudencia ha incorporado la teoría de los frenos y contrapesos, o *check and balances*, propia de un país con división de poderes, al establecer que el juzgamiento de la conveniencia del sistema fiscal no le compete al Poder Judicial, sino que constituye un aspecto privativo del Legislador.

No obstante, emerge la facultad de los jueces de analizar la constitucionalidad de las normas que se aplican en un caso concreto, en función de si éstas lesionan o no derechos y garantías de índole constitucional.

Trayendo lo hasta aquí estudiado a debates que actualmente se encuentran desarrollándose en sede judicial, puede observarse que, en un reciente pronunciamiento recaído en la causa “Telefónica de Argentina S.A.”<sup>59</sup>, en la que se encontraba controvertida la aplicación del ajuste por inflación impositivo en el Impuesto a las Ganancias, la Corte Suprema de Justicia de la Nación reiteró que no era su función pronunciarse sobre la conveniencia o bondad de los tributos creados por el Congreso

Nacional o las legislaturas provinciales, mientras que sí le correspondía pronunciarse sobre la conformidad de los tributos con las cláusulas de la Constitución Nacional.

Seguidamente, el máximo Tribunal sostuvo que eran tres las cláusulas constitucionales que cobraban relevancia en el caso y que modulaban la pretensión tributaria del Estado Nacional: i) la garantía de inviolabilidad de la propiedad que surge del artículo 17 de la Constitución; ii) el principio de capacidad contributiva, que emerge de la igualdad como base del impuesto y las cargas públicas (artículo 16, en relación con el artículo 4); iii) la obligación del Estado Nacional de proveer a la defensa del valor de la moneda, según lo establece el artículo 75, inciso 19.

Entonces, observando este caso particular, podemos decir que será a partir del análisis de aquellas tres cláusulas constitucionales que el Poder Judicial intervendrá en el caso contencioso en concreto, procurando dilucidar si éstas han sido respetadas y, por ende, también lo ha sido el principio de equidad tributaria.

Veamos otro ejemplo, esta vez, vinculado al Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia creado por la Ley 27.605.

En la causa “K., N.E. c/ EN - AFIP”<sup>60</sup>, la Justicia Federal recordó la doctrina sentada por el Máximo Tribunal en Fallos: 151:358 y 138:313, en el análisis de la aplicación de tarifas progresivas.

A partir de lo resuelto en dichos casos, observamos que la Justicia se inclina por convalidar la aplicación de tarifas progresivas, estableciendo como hermenéutica constitucional que la proporcionalidad reclamada en los arts. 4º y 75 inciso 2º de la Constitución Nacional no importa vedar la aplicación de un impuesto progresivo, toda vez que la Carta Magna alude a proporcionalidad indeterminada a la riqueza objeto del tributo,

<sup>58</sup> “Procurador Fiscal del Juzgado Federal de Salta”, sentencia del año 1930.

<sup>59</sup> Fallos: 345:1184, “Telefónica de Argentina SA y otro c/ DGI s/ Dirección General Impositiva”, del 25 de octubre del 2022.

<sup>60</sup> “K., N. E. c/ EN - AFIP - LEY 27605 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO”. Juzgado Contencioso Administrativo Federal Nº 5, del 6 de mayo de 2024.

por lo que una progresión limitada se encuentra en el marco de la equidad.

Una vez más, en este caso traído a las presentes líneas no se ha evaluado la conveniencia de la aplicación de tarifas progresivas, sino si éstas cumplen con el principio de proporcionalidad en el caso concreto, y si, por consiguiente, el tributo es o no es equitativo.

Por ello, queda demostrado que la doctrina sentada en Fallos 223:233 -cuya cita se efectuó *ut supra*- continúa plenamente vigente y que, tanto la Corte Suprema, como los Tribunales inferiores, abordan el control de constitucionalidad de los temas actualmente enjuiciados -en lo que nos compete, desde el punto de vista de la equidad- a partir de la observancia de los principios y derechos constitucionales, y no sobre la base de lo que se cree justo o injusto.

## **VI.2. Oportunidad, mérito y conveniencia de la tributación**

Continuando con las consecuencias propias de tener un sistema de división de poderes en el que cada uno de estos funciona dentro de su órbita de competencias otorgadas por vía constitucional, otra cuestión que escapa al conocimiento judicial es la oportunidad, mérito o conveniencia considerada por el Legislador al momento de dictar la norma cuya tacha de inconstitucionalidad se le solicita al Juez.

En 1977, la Corte Suprema dictó el fallo “Feito García de Carreira, María Isabel c/ Muñoz, Alberto”<sup>61</sup> y sostuvo que *“El análisis de la razonabilidad de las leyes en punto a su validez constitucional, no puede llevarse a cabo sino en el ámbito de las previsiones en ellas contenidas y de modo alguno sobre la base de los resultados posibles de su aplicación, lo que importaría valorarlas en mérito a factores extraños a sus normas”*.

Mismo criterio fue aplicado años más tarde en autos “Morillas, Juan Simón s/ apelación c/ resolución de la Dirección General Impositiva”, sentencia del 8 de junio 1993.<sup>62</sup>

Queda claro que la Corte no pretende inmiscuirse en los resultados posibles de la

aplicación de las normas enjuiciadas, sino en lo que éstas efectivamente prevén.

Retomando el precedente “Horvath” antes citado, allí el Alto Tribunal sostuvo que no era competencia de los jueces resolver cuestiones de política económica que son privativas de los otros poderes del Estado.

De esta forma, y remitiendo al fallo “López López, Luis y otro c/ Santiago del Estero” (Fallos: 314:1293, considerando 5°), remarcó que *“(...) salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades del Congreso Nacional para crear impuestos o contribuciones son amplias y discrecionales, de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerza es irrevisable por cualquier otro poder (...)”*.

Como ya hemos explicado, la Constitución Nacional otorga facultades privativas a cada poder estatal. Entre ellas, el análisis de “oportunidad, mérito y conveniencia” de las leyes se enmarca en la esfera de potestades del Congreso de la Nación, abarcando aspectos subjetivos que dicho órgano pondera al momento de elaborar, discutir y aprobar normas, o de modificarlas o derogarlas.

Para una mejor comprensión, debemos profundizar las implicancias del mencionado análisis.

El examen de la “oportunidad” se relaciona con el contexto en el que se implementará la ley. Es decir, implica evaluar si las condiciones políticas, económicas y sociales son propicias para la adopción de la legislación en cuestión.

Así, y a modo de ejemplo, puede considerarse oportuno aprobar una modificación del mínimo no imponible o de las alícuotas en la ley del impuesto a las ganancias en períodos inflacionarios en los que pueda verse afectada la progresividad del gravamen.

En cuanto al “mérito”, el Legislador deberá analizar si la norma es respetuosa de las cláusulas de nuestra Constitución Nacional, si tiene el potencial de lograr los fines que la motivan, así como también se analizarán los aspectos técnicos, jurídicos y políticos involucrados.

Por último, la “conveniencia” hace referencia al beneficio que trae aparejado el dictado de la ley. Sobre este punto, el Congreso deberá

<sup>61</sup> Fallos: 299:45.

<sup>62</sup> Fallos: 316:1261.

ponderar su impacto en las necesidades públicas de la sociedad en el momento dado (o lo que consideramos más acertado, el impacto en la satisfacción de los derechos fundamentales de la población) y los efectos económicos, sociales y políticos de la ley en el corto, mediano y largo plazo.

Este es, entonces, el análisis de la oportunidad, mérito y conveniencia de la tributación que resulta ajeno al Poder Judicial, tal como lo ha indicado el Tribunal Címero en los precedentes citados.

En esta misma línea de ideas, en el caso “Santiago Dugan Trocello S.R.L. c/ Poder Ejecutivo Nacional- Ministerio de Economía s/ amparo”<sup>63</sup>, la Corte, al remitir al dictamen de la Procuración, consideró que aún cuando fuera posible imaginar regulaciones legales más adecuadas o convenientes, no cabía dudas que la selección de aquéllas no era del resorte del Tribunal. Así, afirmó que el acierto o error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas no eran puntos sobre los que al Poder Judicial quepa pronunciarse. Y que sólo casos que trascienden ese ámbito de apreciación, para internarse en el campo de lo irrazonable, inicuo o arbitrario habilitaban la intervención de los jueces.

En esa oportunidad, el más Alto Tribunal destacó que, en nuestro sistema constitucional, el Poder Judicial tiene la atribución y el deber “(...) de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolos con el texto de la Ley Fundamental para averiguar si guardan o no conformidad con ésta, y abstenerse de aplicarlas si las encuentran en oposición con ella, siendo esta atribución moderadora uno de los fines supremos y fundamentales del poder judicial nacional y una de las mayores garantías con que se ha entendido asegurar los derechos consignados en la Constitución, contra los abusos posibles e involuntarios de los poderes públicos”.

Esto ya había sido plasmado en un precedente de 1888<sup>64</sup>, lo que denota la

firmeza del criterio adoptado y su mantenimiento a lo largo de los años.

A su vez, en autos “SA Swift La Plata c. Municipalidad de San Miguel de Tucumán”<sup>65</sup>, la Corte Suprema estableció que este criterio también se extiende a aquellos casos en los cuales se pretende la tacha de inconstitucionalidad de un tributo (en el caso se trataba de una tasa) por ser éste contrario a “los principios de la ciencia económica”.

De esa manera, nos encontramos frente a otro extremo que escapa la competencia de los jueces.

Llegando a los tiempos que corren, veamos lo que sucedió en un caso en el que se discutía el artículo 8° de la Ley 27.451 que establecía como requisito para gozar de los beneficios del Régimen de Regularización de Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduaneras, la obligación de encontrarse inscripto como Micro, Pequeña o Mediana Empresa. Hablamos del fallo “Marítima Maruba”<sup>66</sup> dictado en fecha 17 de julio de 2020 por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I.

Lo cierto es que, en dicha causa, la empresa accionante pretendía obtener un beneficio que, en verdad, el Legislador había previsto para una determinada categoría de contribuyentes entre los que ésta no se encontraba. Al decidir rechazar la medida cautelar autónoma solicitada, la Alzada sostuvo que el Poder Judicial no podía valorar la política fiscal llevada a cabo por el Estado en materia de regularización de deudas tributarias y “amnistías fiscales”, cuya competencia constitucional se encuentra primordialmente a cargo del Congreso Nacional y, en lo pertinente, del Poder Ejecutivo Nacional (conforme Considerando IX del decisorio).

Como se observa en este ejemplo, puede advertirse que el análisis de la equidad tributaria se llevó a cabo a partir de los principios de igualdad y de razonabilidad,

<sup>63</sup> Fallos: 328:2567.

<sup>64</sup> Fallos: 33:162.

<sup>65</sup> Fallos, 249:99. Año 1961.

<sup>66</sup> 9227/2020, “Incidente Nº 1 - ACTOR: MARITIMA MARUBA SA DEMANDADO: EN-AFIP-DGI s/INC APELACION”; Juzg. Fed. Cont. Adm. Nº 7.

previstos en los artículos 16 y 28 de la Constitución Nacional, que Marítima Maruba acusaba afectados. No obstante, el Tribunal de Alzada entendió que no existía un problema en torno a tales principios, sino que la cuestión giraba en torno a la política fiscal que impulsó tales medidas. Y, una vez más, se reiteró que la apreciación de la oportunidad, del mérito o de la conveniencia consideradas por el Legislador, es ajena a los jueces.

### VII. La equidad tratada como *obiter dictum* en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Aunque de forma tangencial, la equidad también ha sido un concepto abordado por nuestro Máximo Tribunal en distintos precedentes en los que se anticipó que los tributos pueden ser descalificados judicialmente por lesionar este principio constitucional.

Remontándonos al año 1903, en el más arriba citado “Hileret y Rodríguez c/ Provincia de Tucumán”<sup>67</sup>, la Corte Nacional señaló que correspondía a las provincias dictar leyes impositivas que hagan posible sus gobiernos y juzgar, por consiguiente, si un tributo es o no conveniente, así como si su tasa es equitativa o exorbitante. Sin embargo, continuó afirmando que, por su parte, el Tribunal tiene la facultad jurisdiccional de declarar inconstitucional o nula una ley por violar ésta un derecho o garantía consagrada en el texto constitucional.

Bajo este mismo razonamiento, en Fallos: 154:104<sup>68</sup>, el Alto Tribunal dispuso que las

<sup>67</sup>Fallos: 98:20. Allí, la Corte Suprema sostuvo esta facultad de dictar leyes impositivas es inherente a los gobiernos provinciales, “sin que sea por lo mismo dado a nadie sustraer de sus facultades jurisdiccionales el conocimiento de ley alguna, sea nacional o provincial, para que no declare si ha violado, o no, con ella, un caso derecho o garantía constitucional”, en tanto le corresponde a ella el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución y leyes del Congreso.

<sup>68</sup>“The United River Plate Telephone Cía. Ltda. Unión Telefónica c/ Provincia de Buenos Aires”, del 8 de marzo de 1929.

provincias, en ejercicio del poder no delegado a la Nación, tenían indiscutiblemente la potestad de crear gravámenes dentro de sus propias jurisdicciones locales, escogiendo los objetos, personas, propiedades, posesiones, franquicias, privilegios o derechos sobre los que éstos recaen, sin otra limitación que la de su poder legislativo, ni otra condición que la de conformar las contribuciones a los principios básicos de la ley fundamental de la Nación.

Así, se destacó que ese era el único punto sujeto a la decisión de la Corte Suprema, y que la apreciación de la justicia o conveniencia de su adopción se encontraba fuera de su función legal.

En otro orden de ideas, en el referido fallo “Díaz Vélez, Eugenio”<sup>69</sup>, oportunidad en la que se discutía la progresividad del impuesto sobre la valuación de la propiedad, la Corte Suprema afirmó “(...) que tampoco es inconstitucional el impuesto progresivo de autos, considerado según la proporcionalidad y equidad que consagra el art. 4 de la Constitución, por cuanto la proporcionalidad está referida en él a la población y no a la riqueza o al capital. // Dicho precepto no debe considerarse aisladamente, sino en combinación con las reglas expresadas en los arts. 16 y 67, inciso 2 (...) y es por esto que los sistemas rentísticos del país, han podido apartarse del proporcional a la población, para seguir el principio de la proporcionalidad indeterminada que para las contribuciones directas ha adoptado la Constitución en el art. 67, inc. 2, dentro del cual cabe el impuesto que toma por base, la proporción relacionada con el valor de la tierra, pues tratándose de una contribución directa la exigencia de su proporcionalidad ha de ser mirada solamente con arreglo a la riqueza que se grava”.

De esta manera, y desde antaño, la jurisprudencia del Máximo Tribunal abordó la equidad y progresividad en materia de tributos, indicando que, en tales supuestos, la interpretación en el control de constitucionalidad de las normas debía centrarse en el capital o la riqueza alcanzada

<sup>69</sup> Sentencia del 20 de junio de 1928.

por el gravamen, conjugándolo entonces con la garantía de la no confiscatoriedad.

Años más tarde, continuó asegurando *in re* “Banco Italo Argentino de San Juan v. Provincia de San Juan”<sup>70</sup> que, el hecho de estar frente a un tributo que no sea equitativo, no bastaba para alegar su inconstitucionalidad, si esa inequidad no producía en el caso una confiscación de los bienes. Además, insistió que no le correspondía al Poder Judicial juzgar esa equidad.

En otras palabras, un tributo inequitativo no es inconstitucional *per se*, debiendo acreditarse -para que proceda la invalidación de la norma- que en el caso concreto llevado al conocimiento del juez se ha violado alguno de los otros principios constitucionales que hemos desarrollado en los acápites que anteceden.

Continuando con casos en los que la normativa no prevé una solución específica, volvemos a la cita de autos “Sala Fidel (sus herederos)”, en donde la Corte subrayó en su considerando 13 que, si el constituyente, en el artículo 5 de nuestra Carta Magna, “(...) *no ha hecho de la moderación de los impuestos (...) una de las condiciones de la garantía al goce y ejercicio de las instituciones provinciales*”, no era competencia del Poder Judicial declarar la legislación provincial impositiva sin valor. Ello, en tanto entendió que, este poder, “*es el menos adecuado, por su naturaleza, funciones y reglas de procedimiento, para decidir sobre la necesidad y equidad de las contribuciones y para apreciar los resultados económicos de ellas, según su monto o la manera de cobrarlos, en lo que, como se ha observado con exactitud, no puede haber cuestión de constitucionalidad o inconstitucionalidad, ya se trate de sumas fijas, ya de graduadas o proporcionales a los valores sobre que recaen, y aún cuando puedan afectar indirectamente la transmisión hereditaria de la propiedad*”.

Acercándonos a los tiempos que corren, en un trascendental precedente que ha puesto en crisis el tratamiento de los haberes previsionales en el impuesto a las ganancias,

la Corte Suprema, remitiendo a Fallos: 181:264; 188:464; entre otros, sostuvo que el Poder Judicial no tiene facultades para invalidar los gravámenes en razón de su injusticia o inconveniencia, del exceso de su monto o de las formas de percepción, mientras de ellos no resulte una violación de las disposiciones constitucionales (“García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”; del 26 de marzo del 2019).<sup>71</sup>

Como vemos, la doctrina que hasta aquí hemos estudiado continúa vigente, aplicándose incluso en casos en los que la decisión depende fundamentalmente de otros argumentos. Siendo así, la justicia de las disposiciones de una ley no son resorte de los jueces, sino en la medida en que se puedan ver violentados los principios plasmados en nuestra Carta Magna.

En esta inteligencia, cabe analizar recientes pronunciamientos judiciales en torno a las temáticas que mayor controversia han generado en los últimos años.

*In re* “S.C. c/ EN-AFIP-LEY 27605 Y OTROS/PROCESO DE CONOCIMIENTO”<sup>72</sup>, oportunidad en la que se discutía la constitucionalidad del Aporte Solidario creado por la Ley 27.605, la Justicia de primera instancia destacó que el Legislador, al diseñar dicho tributo, ha determinado los sujetos pasivos con un parámetro objetivo, teniendo en cuenta la manifestación de riqueza individual, expresada en una suma determinada de dinero valuada en bienes y que, de conformidad con su situación económica, están llamados a contribuir en mayor medida que otros que poseen una menor riqueza. Aclaró que dicho diseño se ha fundado en los principios constitucionales que rigen, entre otras, en materia de equidad.

A su vez, el Juez de Grado ha ponderado la equidad en el análisis del principio de capacidad contributiva, al recordar que el más alto Tribunal tiene dicho que “*para que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar, es*

<sup>70</sup> Fallos: 188:105, del 14 de octubre de 1940.

<sup>71</sup> Fallos: 342:411.

<sup>72</sup> Expediente CAF 4729/2021, sentencia del 26 de diciembre de 2023.

*necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado excede la capacidad económica o financiera del contribuyente (...). La premisa de tal conclusión está constituida, obviamente, por la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva como indispensable requisito de validez de todo gravamen” (Fallos: 312:2467).*

De esta cita se evidencia la importancia que reviste el principio de equidad tributaria, no sólo por lo que éste implica individualmente, sino también a la hora de analizar los restantes principios y derechos constitucionales en el marco del control de constitucionalidad.

Por ello, son innumerables los precedentes en los que la equidad es tratada como *obiter dictum*, debido a su interrelación con los demás aspectos que hacen al control de constitucionalidad de las normas.

En otra causa<sup>73</sup> en la que se debatía el mismo tópico, se entendió que el sistema tributario satisface el principio de equidad cuando los que denotan una mayor capacidad contributiva, pagan una cuota de impuesto más relativamente elevada a los demás sectores, concluyendo que *“De aquí que, la equidad constituye un principio que en materia tributaria deriva del bloque de constitucionalidad y resguarda debidamente al principio de justicia fiscal”*.

Es en ese sentido en que se recordó que el principio de equidad deriva del art. 4º de la Constitución Nacional en cuanto dispone que las contribuciones que imponga el Congreso de la Nación, deben recaer en forma “equitativa” sobre la población. Además, se explicó que la equidad vertical es la que se vincula con el principio de progresividad, la progresión de los impuestos garantiza un tratamiento diferenciado de los disímiles niveles de capacidad contributiva, aumentando la carga tributaria a medida que ésta crece.

Finalmente, ponderó que *“(...) no existen cuestionamientos respecto a que la norma aquí analizada pone en cabeza de un pequeño grupo de contribuyentes la obligación*

*tributaria de ingresar sumas de dinero, empero tampoco es posible soslayar que es responsabilidad del Estado a través de sus políticas públicas, eliminar todo obstáculo y promover las condiciones necesarias para que se desarrolle una sociedad igualitaria en términos económicos, sociales y culturales.”*

Lo hasta aquí analizado nos permite concluir que la equidad no solo es un principio tomado como base fundamental de las decisiones de nuestro más Alto Tribunal y de sus tribunales inferiores, sino que, además, está presente en el análisis de la observancia de otros principios constitucionales.

De esta manera, la búsqueda judicial de lo justo e injusto no puede sino efectuarse en función del respeto de los pilares fundamentales en los que se apoya nuestro ordenamiento jurídico, siendo sin dudas la equidad, uno de ellos.

## VIII. Otras combinaciones de la equidad

### **La equidad: concepto flexible y de múltiples conexiones**

Otra versión del principio de equidad tributaria se observa en su interpretación sobre la base de la realidad material de las operaciones, a los fines de evitar tratamientos dispares ante situaciones sustancialmente análogas.

Como muestra tenemos el fallo “S.A. Piccardo y Cía. Ltda.”<sup>74</sup>, previamente citado, en donde la actora había interpuesto un recurso de repetición contra el pago del impuesto de sellos sobre operaciones en descubierto en cuenta corriente, por cuanto entendía que no se encontraba alcanzada por el hecho imponible al no tratarse de una entidad bancaria, ni realizar actividades de crédito como actividad principal. No obstante, el Máximo Tribunal entendió que las disposiciones de la ley 11.290 debían interpretarse en armonía con los principios de equidad e igualdad, evitando criterios distintos para situaciones de evidente identidad, por cuanto al fin de cuentas la actora realizaba operaciones de crédito mediante el uso de

<sup>73</sup> “R., J. G. c/ AFIP - DGI - LEY 27605 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO”, Expte. CAF 3711/2021.

<sup>74</sup> Fallos: 230:304.

cuenta corriente, siendo intrascendente que esta no fuera su principal actividad.

Por otro lado, en el caso “Don Juan Hannah Drysdale y otros contra la Provincia de Buenos Aires”<sup>75</sup> se ha considerado un supuesto de inequidad aplicar la alícuota del impuesto a la transmisión gratuita de bienes sobre la base del monto total de los bienes que conforman la sucesión, en vez de en función del valor de los bienes a recibir por cada heredero. Así, se entendió que este modo de imposición generaba una situación de desigualdad pudiendo generar que quienes recibieran una herencia mayor pagaran lo mismo que otros herederos, sólo por el hecho de concurrir al proceso con menor cantidad de sucesores.

También se ha catalogado como de “manifiesta inequidad” establecer alícuotas diferenciales en el impuesto de sellos sobre la base de la jurisdicción local en la cual se celebra el instrumento, y sin consideración de la capacidad contributiva<sup>76</sup>.

En otro orden de ideas, resulta interesante la perspectiva marcada por el Alto Tribunal en el famoso fallo “Mickey”<sup>77</sup> en cuanto entiende que el cumplimiento de los deberes formales por parte de los contribuyentes constituye una invaluable herramienta para lograr un sistema tributario más equitativo, al permitir captar más adecuadamente la capacidad contributiva de cada sujeto obligado, permitiendo un mejor control del circuito económico, ya que resulta un hecho notorio la situación en que se encuentran aquéllos que en el ejercicio de sus actividades cumplen con los recaudos que las leyes y reglamentos les imponen, frente a otros que operan en los circuitos económicos informales y de creciente marginalidad<sup>78</sup>, con excepción de que la medida en cuestión sea irrazonable, o que trasunte en una pena desmedida<sup>79</sup>.

En materia de retroactividad, consideró que los impuestos podían tener carácter retroactivo, si se mantenían dentro de límites lógicos teniendo en cuenta siempre la equidad y proporcionalidad establecidas en el art. 28 de la Carta Fundamental<sup>80</sup>, o de la lesión patrimonial a un derecho de igual naturaleza irrevocablemente adquirido al amparo de una legislación anterior y producida, sin cumplirse las exigencias constitucionales previas, o del carácter opresivo del impuesto, por su incidencia, o confiscatorio, por su monto, o de la aplicación de normas o procedimientos que conduzcan a resultados análogos, o de la concurrencia de ambos factores hacía igual conclusión<sup>81</sup>.

Finalmente, en lo referente a las tasas de interés la Corte entendió razonable que, frente a la mora del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones, la ley establezca la posibilidad de fijar una tasa de interés más elevada que aquélla prevista en las relaciones entre particulares, por cuanto en el primer caso se encuentra en juego el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que -por otra parte- no beneficia a personas determinadas sino a la comunidad toda<sup>82</sup>.

No obstante, la Procuración General de la Nación en una serie de dictámenes<sup>83</sup> entendió que una tasa de interés exigua no resulta suficiente para resarcir al contribuyente por la mora del Fisco en la devolución de los tributos ingresados de forma indebida. A su vez, hizo referencia a que en este caso si bien la diferencia entre la tasa que el Fisco aplica ante la mora del contribuyente y la tasa aplicada al

---

<sup>75</sup> Fallos: 149:417.

<sup>76</sup> Fallos: 338:1455.

<sup>77</sup> Fallos: 314:1385, “Dr. García Pinto, José p/ Mickey S.A. s/ infracción art. 44, inciso 1º, ley 11.683”, del 5 de noviembre de 1991.

<sup>78</sup> Fallos: 324:3345; 325:645.

<sup>79</sup> Fallos: 312:826.

---

<sup>80</sup> Fallos: 220:1237.

<sup>81</sup> Fallos: 218:668.

<sup>82</sup> Fallos: 302:484.

<sup>83</sup> Ver dictámenes de la Procuración General de la Nación de fecha 21 de diciembre de 2018 en “Thomas de Sudamérica SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, y “Driollet Laspiur Rogelio C/ EN - AFIP s/ Dirección General Impositiva”.

contribuyente en la repetición no violentaba el principio de igualdad, sí se tornaba irrazonable y desproporcionada, al vulnerar el derecho de propiedad del contribuyente.

### IX. A modo de conclusión: hilvanando las ideas

Recapitulando, observamos que la Corte definió al principio de equidad tributaria como un criterio de justicia en la aplicación de la ley a la individualidad de las personas y de las relaciones<sup>84</sup>, y quisimos mostrar en este trabajo la proyección que le asignó a la hora de interpretar disposiciones legales, calificar hechos, así como también el alcance otorgado cuando entran en juego otras garantías constitucionales.

Como detallamos en los antiguos precedentes como “Sala, Fidel”<sup>85</sup> y “Banco Ítalo Argentino de San Juan”<sup>86</sup>, y se reitera –más acá en el tiempo e invariablemente- (ver, por ejemplo, “Santiago Dugan Trocello SRL” y “Candy S.A.”), que el Poder Judicial no se encuentra facultado para decidir sobre la necesidad y equidad de las contribuciones, ni sobre sus resultados económicos, salvo que esa inequidad llevará a la confiscación de bienes; o si afecta la libertad de ejercer industria lícita o trabajar<sup>87</sup>; o la libre circulación<sup>88</sup>; o se acredita el establecimiento de discriminaciones irrazonables, tendientes a la indebida hostilización o favoritismo de personas o clases de personas<sup>89</sup>.

De esta manera, la falta de equidad de los tributos, acerca de la cual no incumbe pronunciarse al Poder Judicial, no es suficiente para fundar la inconstitucionalidad de los mismos<sup>90</sup>.

En ese sentido, al referirse al poder tributario la Corte señaló que este no es ilimitado, sino que debe ejercerse de acuerdo a principios de imparcialidad y uniformidad, a fin de distribuir

con justicia la carga, pues toda imposición que se apoye en otras razones no sería un impuesto, sino un despojo. No obstante, las razones de natural equidad, gratitud y beneficencia, no están fuera de lugar cuando el bienestar del pueblo se halle en cuestión, y puedan ser tomado en vista en la imposición de las cargas públicas<sup>91</sup>.

En términos de confiscatoriedad, el Tribunal consideró que su límite estaba dado desde el punto de vista de la equidad del impuesto, el cual es relativo a la razón de ser y extensión del deber de contribuir que tiene el sujeto del gravamen habida consideración de la incidencia de éste sobre el fundamento del orden social y económico que es la propiedad, es variable en el tiempo y aún susceptible de diferenciaciones en una misma época<sup>92</sup>.

A su vez, entendió que la equidad de un impuesto, desde el punto de vista de la garantía de la propiedad, no puede ser el mismo para el contribuyente radicado en el país y para el que está domiciliado en el extranjero<sup>93</sup>.

Ahora bien, la mera comparación del gravamen abonado con aquel que el contribuyente esgrime que correspondería pagar no deriva en ningún agravio constitucional *per se*, sino que sólo trasunta en un debate meramente dogmático sobre la mayor o menor equidad de un sistema tributario<sup>94</sup>.

La visión panorámica de la equidad enlazada con el principio tributario de capacidad contributiva la consideramos en el precedente “Ana Masotti de Busso”<sup>95</sup>; y llegando a su máxima expresión cuando la Corte, al invalidar el pago del impuesto a la ganancia mínima presunta, entendió que la presunción de existencia de renta sobre la base de la tenencia o mantenimiento de activos se tornaba inequitativa ante la comprobación fehaciente de que dicha renta lisa y llanamente nunca existió<sup>96</sup>.

<sup>84</sup> Fallos: 220:689.

<sup>85</sup> Fallos: 100:51.

<sup>86</sup> Fallos: 188:105.

<sup>87</sup> Fallos: 150:419.

<sup>88</sup> Fallos: 319:1934.

<sup>89</sup> Fallos: 235:411.

<sup>90</sup> Fallos: 201:545.

<sup>91</sup> Fallos: 157:359.

<sup>92</sup> Fallos: 210:1208.

<sup>93</sup> Fallos: 211:34.

<sup>94</sup> Fallos: 328:2567; 328:4542.

<sup>95</sup> Fallos: 207:270.

<sup>96</sup> Fallos: 333:993; 337:62.

Vinculado con la proporcionalidad y la progresividad dimos cuenta del análisis de la igualdad como base del impuesto y las cargas públicas, de acuerdo al art. 16 de la Constitución Nacional, mostrando la postura judicial plasmada en “Eugenio Díaz Vélez v. Provincia de Buenos Aires”<sup>97</sup> en cuanto a que el trato progresivo no altera la igualdad; sino que la respuesta la encontramos en forma más equitativa para repartir las cargas tributarias, sus limitaciones, y el modo en que se pueden clasificar o agrupar contribuyentes, como distinguimos en “Don Ignacio Unanue y otros c. Municipalidad de Capital”.<sup>98</sup>

Sin olvidar que la Corte ha dicho que la mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva<sup>99</sup>.

Es así que el concepto de equidad y su proyección en nuestra materia tiene ribetes singulares y ramificaciones que ha requerido, en la realidad, en la obra práctica, enfrentar la ley y contrastarla con el plexo de garantías constitucionales para intentar arribar a la justicia tributaria.

---

<sup>97</sup> Fallos: 151:359.

<sup>98</sup> Fallos: 138:313.

<sup>99</sup> Fallos: 314:1385.

## LA IGUALDAD TRIBUTARIA LOS CAMBIOS NORMATIVOS Y SU ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DESDE LA ÓPTICA DEL MÁS ALTO TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

Marcelo Adrián Nieto

### I. Consideraciones previas

En orden al tema a desarrollar, debe sincerarse que se partirá principalmente de los excelsos trabajos realizados por maestros del pensamiento tributario, como lo han sido en estas latitudes rioplatenses, los profesores y juristas Ramón Valdés Costa, Horacio García Belsunce y José Osvaldo Casás<sup>1</sup>.

Más allá del repaso de los mismos, sus respectivos análisis y enseñanzas, se abordarán las distintas situaciones que la normativa fiscal ha generado respecto del principio constitucional de igualdad tributaria, su impacto y los respectivos pronunciamientos del tribunal cimero, como intérprete final de nuestra Constitución Nacional.

Asimismo, y como consideración preliminar debe destacarse que en nuestra Ley Fundamental se encuentran tres órdenes de normas en materia financiera, como son: I) las referidas a las garantías de los derechos de

los contribuyentes, II) las relativas al sistema de distribución de competencias tributarias y III) las asignadas a la actuación del Poder Legislativo y del Poder Ejecutivo en materia financiera. Y tal como decía Juan Bautista Alberdi “La Constitución federal argentina contiene un sistema completo de política económica”.<sup>2</sup>

Así pues, del primer orden cabe identificar a los llamados principios o garantías constitucionales en materia tributaria. En este punto, es dable remarcar que los principios en cuestión son la consecuencia directa del sistema representativo, republicano y federal que la nación adoptó como forma de gobierno, y constituyen así parte de la vida social, política, económica y jurídica de cada país.

Sobre el particular, es dable recordar que la Corte ha sostenido, de forma consecuente, que “la interpretación de las normas constitucionales no debe hacerse de modo que unas anulen o dejen sin valor a otras, ya que el texto debe ser analizado como un conjunto armónico, dentro del cual cada una de las disposiciones ha de interpretarse de acuerdo con el contenido de las demás y no en forma aislada e inconexa...”.<sup>3</sup>

En este sentido, teniendo presente que la igualdad tributaria se deriva de la igualdad constitucional, cabe asimismo considerar que la igualdad en materia tributaria se encuentra contenida dentro de los principios generales del derecho tributario<sup>4</sup>; por ende, se tratarán

<sup>1</sup> cfr. VALDÉS COSTA, Ramón, “Instituciones de Derecho Tributario”, Editorial Depalma, Bs. As., 1992, págs. 369/437. CASÁS, José Osvaldo, “El principio de igualdad en el estatuto del contribuyente”, Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, Nº 3, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A., Madrid, 1997, y en Revista Derecho Tributario Tomo XVI, págs. 219/243, Ediciones Interoceánicas S.A., y GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., “Estudios Financieros”, Editorial Abeledo Perrot, Bs. As. 1966. Lecturas que se recomiendan como imprescindibles en la materia en trato. Asimismo, CORTI, Arístides Horacio M. “Los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad)”, capítulo de la obra colectiva en homenaje al Prof. Juan Carlos LUQUI, H. GARCÍA BELSUNCE coordinador, Editorial Depalma, Bs. As., 1994, págs. 271 a 300. También, CASAS, José Osvaldo “Principios Jurídicos de la Tributación”, en Tratado de Tributación”, Tomo I, Derecho Tributario, Volumen 1, Director Horacio GARCÍA BELSUNCE, Editorial Depalma, Bs. As., 2003, págs. 219/408.

<sup>2</sup> cfr. Alberdi, Juan Bautista, “Sistema Económico y Rentístico de la Confederación”, Fundación Atlas, Buenos Aires, 1998, pág. 11.

<sup>3</sup> Fallos: 307:326.

<sup>4</sup> Al respecto, -en palabras de F. Neumark “Principios de la Imposición”, Ed. Jurídicas Olejnik, Santiago de Chile, 2023- es dable identificar a los principios de la imposición como preceptos del deber ser que se formulan en orden a la realización de determinados objetivos. Son postulados,

las ideas, criterios, y construcción dogmática efectuada por la jurisprudencia, sin pretender agotar todas las variantes posibles en las que pueda examinarse el mentado principio.

## II. La igualdad<sup>5</sup>

El principio de igualdad aparece en el siglo XVIII con la ruptura de la monarquía y el advenimiento del sistema republicano, poniendo énfasis en la idea central de nivelación de desigualdades naturales o creadas por las personas humanas.

Así, se ha indicado que “el principio de igualdad formal establecido en el Art. 16 de la Constitución Nacional reconoce antecedentes en la Declaración de Derechos del Hombre y el Ciudadano de Francia... No obstante –tal como sucedió en el proceso revolucionario francés a partir del 4 de agosto de 1789, en el que se establecieron paulatinamente los principios igualitarios con la abolición del feudalismo, la proclamación de la igualdad civil, de la igualdad tributaria y la desaparición del fisco privado- la declaración del Art. 16 de la Constitución Nacional estableció los fundamentos formales de la igualdad, para los habitantes de la Nación. Principio que, como la norma lo indica y en consonancia con el Art. 20 de la Ley Suprema, comprende también a los extranjeros...”.<sup>6</sup> Asimismo, la autora citada distingue la “igualdad formal” y la “igualdad material”, expresando que la primera está contenida en dicho artículo 16 -igualdad en igualdad de condiciones- y mientras que en el art. 20 se “estableció una categoría sospechosa de violar la igualdad. En efecto, el artículo citado reconoce a los extranjeros los mismos derechos civiles que a los ciudadanos, por ello cualquier diferenciación establecida entre argentinos y extranjeros en el goce de

los derechos civiles tiene una fuerte presunción de inconstitucionalidad. Esta última disposición consagró una igualdad material entre dos categorías de personas con base en la nacionalidad...”.<sup>7</sup>

No obstante, recordaba Villegas que “Los orígenes del principio en estudio suelen remontarse a Aristóteles, quien propugnaba ‘tratar como igual a los iguales y a los desiguales como desiguales’...Las enseñanzas y reflexiones del filósofo griego se refería al principio de ‘igualdad genérica’, o sea aquel cuyo destinatario era el conjunto de personas consideradas en sí mismas...”.<sup>8</sup>

Asimismo, se ha indicado que “El principio de igualdad evolucionó desde la llamada igualdad jurídica hacia la igualdad real. La primera hace referencia a la igualdad formal –decimonónica y liberal- por el mero hecho de ser una persona, mientras que la segunda implica una equiparación en cuanto a las oportunidades y posibilidades, de carácter sustancial o material, que no lleva necesariamente a la caída del igualitarismo forzando la entrada en moldes preexistentes, sino a la conjugación de la libertad, valor que acompaña siempre a la igualdad...”.<sup>9</sup>

En este sentido debe señalarse que en materia de igualdad está comprometido un valor fundamental, la dignidad de la persona humana. La igualdad ante la ley supone simplemente que todos los habitantes de la Nación están sujetos a los mismos deberes, gozan de los mismos derechos y están tutelados por las mismas garantías. Así pues, puede afirmarse que en general protege contra distinciones de tratamiento que resulten irrazonables o caprichosas, que impliquen una injusta persecución o un indebido privilegio, tal como lo ha sostenido histórica y pacíficamente la Corte Suprema.

---

directrices, reglas o máximas contenidas en el plano más alto del ordenamiento jurídico.

<sup>5</sup> También llamado de *isonomía* (de isos, igual; nomos de uso, costumbre, ley), en algunos países, como por ejemplo en Brasil.

<sup>6</sup> cfr. GELLI, María Angélica, “Constitución de la Nación Argentina. Comentada y concordada”, 6ta. Edición, Tomo I, pág. 351, Editorial Thomson Reuters La Ley, Bs. As., 2022.

---

<sup>7</sup> cfr. GELLI, María Angélica, op. cit. pág. 359.

<sup>8</sup> cfr. VILLEGAS, Héctor Belisario, “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, 8va. Edición, Editorial Astrea, Bs. As. 2002, págs. 268 y siguientes

<sup>9</sup> cfr. NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo, “Derecho Tributario – Guía de Estudio”, Editorial Estudio, Bs. As., 2015, pág. 205.

Por su parte, Arístides Corti expresaba que “...el principio de igualdad, en sus alcances genéricos, interesa al derecho tributario en cuanto, partiendo de los habitantes, proscribire, como bien señala Luqui, ‘toda diferencia de nacimiento, raza, sangre y religión’. Es que dicha abolición de privilegios, existentes en las pasadas monarquías, ‘es uno de los principios en que se asienta el sistema republicano de gobierno’. De allí, afirma Luqui, el distinto origen histórico del principio de igualdad en relación con el de legalidad. Así como el derecho inglés suministra como su punto de partida la Carta Magna de Juan sin Tierra (1215), y Luqui lo remonta a derecho foral español (1091), el principio de igualdad aparece en el siglo XVIII con la ruptura de la monarquía y el advenimiento del sistema republicano...”<sup>10</sup>

Por ende, y ya avanzando en el tiempo puede afirmarse que las reglas comunes establecidas por los distintos ordenamientos constitucionales de los países con concepciones culturales, sociales, económicas y políticas diversas, han adoptado en materia tributaria los principios generales como pilares basamentales que condicionan el derecho positivo. También, cabe tener presente a la garantía de no discriminación contenida en el artículo 43 de nuestra actual Ley Fundamental; respecto del cual resulta pertinente aclarar que este principio de no discriminación consagra una dimensión de protección más concreta, directa y específica del valor de la igualdad: ampara y protege contra ciertas distinciones o criterios de distinción en particular (raza, origen nacional, religión, sexo, etc.), declarándolas irrazonables e injustificables “prima facie”.

Sobre el particular, también deben considerarse los postulados consagrados en los distintos tratados internacionales incorporados a nuestro derecho constitucional, de conformidad a lo establecido en el artículo 75, inciso 22 de la Constitución Nacional.<sup>11</sup>

<sup>10</sup> cfr. CORTI, Arístides H.M., “De los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad)”, op. cit., págs. 274/275.

<sup>11</sup> La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, art. 2º; La Declaración

Asimismo, no cabe soslayar que el mentado artículo 75 de nuestro más alto ordenamiento, prevé en su inciso 23 que son atribuciones del Congreso “Legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce y ejercicio de derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos, en particular respecto de los niños, las mujeres,

Universal de Derechos Humanos, ver: considerando, artículos 1º y 7º; la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), art. 24; el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, ver considerando y art. 3º; el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, cláusulas 3ra. y 26; la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las formas de discriminación Racial, ver considerandos y arts. 1º y 5º; La Convención sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación contra la Mujer, ver considerandos y arts. 2º y 15; la Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Cruelles Inhumanos o Degradantes, ver considerandos y arts. 1º, 13 y concordantes, y la Convención sobre los Derechos del Niño, ver su Preámbulo y arts. 2º, 13, 29 y concordantes. Asimismo, a nivel provincial cabe identificar al principio de igualdad, en las siguientes: en la Constitución de CABA, en su Preámbulo, y en los arts. 11, 36, 37, 38, 39, 40, 41 y específicamente en el 51; en la de Pcia. de Bs. As., en el art. 11 y en el art. 103 relativo a las facultades de la legislatura; en la Pcia. de Catamarca, en el art. 175; en la Pcia. del Chaco, en el art. 59; en la Pcia. de Chubut, en el art. 94; en la Pcia. de Córdoba, en los arts. 7, 21 y 71; en la Pcia. de Corrientes, en los arts. 19, 27, 28, 45 y específicamente en el 118; en la Pcia. de Entre Ríos, en el art. 81, en la Pcia. de Formosa, en el art. 54; en la Pcia. de Jujuy, en el art. 82; en la Pcia. de La Pampa, en los arts. 6 y específicamente en el 44; en la Pcia. de La Rioja, en el art. 71; en la Pcia. de Mendoza, en el art. 32; en la Pcia. de Misiones, en el art. 71, en la Pcia. de Neuquén, en el art. 217; en la Pcia. de Río Negro, en el art. 94; en la Pcia. de Salta, en el art. 67; en la Pcia. de San Juan en el art. 109; en la Pcia. de San Luis, en el art. 89; en la Pcia. de Santa Fe, en el art. 8; en la Pcia. de Santa Cruz, en el art. 11; en la Pcia. de Santiago del Estero, en los arts. 18 y 92; en la Pcia. de Tucumán, en los arts. 35 y 63; y finalmente en la Pcia. de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, en el art. 68.

los ancianos y las personas con discapacidad...”.

En este orden de ideas, cuando se examina este principio general en la faz tributaria siempre deberá visualizarse que el tributo sea exigido a sujetos que se encuentren en iguales situaciones, y/o circunstancias, y/o condiciones, y/o tratamiento, y/o bajo criterios extrafiscales razonables; extremos que obviamente, en cada caso particular la jurisprudencia se ha expedido brindando ciertos alcances al tema en trato. Al respecto, resulta dable señalar que en este tópico del estudio, se trata de una igualdad llamada “horizontal” en cuanto que se gravan a los sujetos que se encuentran en niveles económicos similares, y no en lo denominada “igualdad vertical”, que se pretende referir a la gravabilidad de personas en distintos niveles de capacidad económica.

La Corte Suprema, entre otros tantos pronunciamientos, señaló que “El alto propósito que domina en los principios de igualdad consagrado por el artículo 16 de la Constitución, es el derecho de todos a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, no siendo, en consecuencia, la nivelación absoluta de los hombres lo que se ha proclamado, sino su igualdad relativa propiciada por una legislación tendiente a la protección en lo posible de las desigualdades naturales.”, y que “El principio de igualdad, escrito en el art. 16 de la Constitución, no se propone sancionar, en materia de impuestos, un sistema determinado ni una regla férrea por la cual todos los habitantes o propietarios del Estado deban contribuir con una cuota igual al sostenimiento del gobierno, sino, solamente, establecer que en condiciones análogas, se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes.”<sup>12</sup>

A todo evento, cabe tener también presente que cuando suceden sentencias que pueden resultar contradictorias,<sup>13</sup> la doctrina ha sostenido que ello afecta el principio de

igualdad, expresando que el Estado no puede tratar de modo desigual a quienes se hallan en situaciones similares, ni cuando se legisla, ni cuando se juzga.<sup>14</sup>

En cuanto a los criterios interpretativos de la norma tributaria, ya se había destacado que –tal como lo remarca Casás– “En las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en México en 1958... se dejó consignado en sus resoluciones: 3. Deben excluirse los criterios apriorísticos de interpretación, tanto a favor del Fisco como del contribuyente...”.<sup>15</sup>

### II.1. La igualdad tributaria

El principio de igualdad tributaria puede ser definido como la obligación que tienen los poderes públicos de gravar a los sujetos que se encuentran en la misma situación y desigualmente a los que están en situaciones diferentes; evitando dentro de cada situación cualquier discriminación económica. En otras palabras, la igualdad tributaria significa igualdad en condiciones iguales de capacidad contributiva, o bajo criterios extrafiscales razonables.

En su oportunidad, ya enseñaba Horacio García Belsunce que “La igualdad desde el punto de vista fiscal quiere decir: a iguales riquezas, iguales impuestos o cargas. En el sentido jurídico o constitucional la igualdad ha sido explicada en su verdadera acepción en numerosos fallos de la Corte Suprema... esta garantía así concebida, no prescribe una rígida igualdad y entrega a la discreción y sabiduría de los gobiernos una amplia latitud para ordenar y agrupar, distinguiendo y clasificando los objetos de la legislación; y cuando tal clasificación se ha basado en una diferencia razonable y no en una selección puramente arbitraria, se está en condiciones de afirmar

---

<sup>12</sup> Fallos 151:359, autos: “Don Eugenio Díaz Vélez contra Provincia de Buenos Aires”, del 20/6/1928.

<sup>13</sup> Ver Fallos 311:505.

---

<sup>14</sup> cfr. SPISSO, Rodolfo, “Derecho Constitucional Tributario”, 5ta. edición, Editorial Abeledo-Perrot, Bs. As. 2011, pág. 324.

<sup>15</sup> cfr. CASÁS, José Osvaldo, “Carta de Derechos del Contribuyente Latinoamericano”, Editorial Ad-Hoc, Bs. As., 2014, pág. 96 y concordantes.

que ha sido respetada la garantía del art. 16...".<sup>16</sup>

Por su parte, la doctrina foránea ha expresado que "La garantía de igualdad sirve para fijar la paridad de tratamiento sin excepciones o discriminaciones por razones de clase, política, raza, religión o sexo y también como criterio de medida o cuantificación de las obligaciones tributarias para asignar con justicia el gasto público, lo que demuestra que la capacidad contributiva la precede, pues sobre ella como presupuesto necesario, puede luego fijarse el criterio de valor comparativo".<sup>17</sup> También enseñaban José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García que este principio de igualdad ante el impuesto, significa que "todos los ciudadanos deben ser tratados fiscalmente en un plano de igualdad, en relación con su capacidad económica. Este principio, pues, es incompatible con ciertas formas de discriminación fiscal (las que no se justifiquen en una diversa capacidad económica) y exige, en cambio, otras (las que están motivadas por aquella diversidad)...".<sup>18</sup>

Desde antiguo la jurisprudencia se encargó de resaltar que este principio no se refiere a la igualdad numérica, que daría lugar a mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de todo distingo arbitrario, injusto hostil contra determinadas personas o categorías de personas.<sup>19</sup> Por su parte, Giuliani Fonrouge

expresaba que "Es idea arraigada entre nosotros, que el principio de igualdad no se refiere a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones, de modo que no constituye una regla férrea, porque permite la formación de distingos o categorías, siempre que éstas sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas...".<sup>20</sup> A todo evento, también puede consultarse sobre la temática en trato, el análisis efectuado en su oportunidad por Linares Quintana cuando la reforma constitucional de 1949, había reemplazado la garantía del artículo 16 ya referido, por el artículo 28 in fine de ese texto constitucional expresando que "la equidad y la proporcionalidad son las bases de los impuestos y las cargas públicas".<sup>21</sup>

Más recientemente, se puede observar lo dicho por el juez Rosatti, en su voto, al sostener que "...el principio de igualdad...en su genuino alcance constitucional no implica 'igualitarismo' sino 'equivalencia' de trato, lo que permite al legislador contemplar de manera distinta situaciones que considere diferentes en la medida en que dichas distinciones no se formulen con criterios arbitrarios, de indebido favor o desfavor, privilegio o inferioridad personal o clase, ni importen ilegítima persecución de personas o grupos de ellas.

<sup>16</sup> cfr. GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., "Estudios Financieros", Editorial Abeledo Perrot, Bs. As., 1966, págs. 175 y siguientes.

<sup>17</sup> cfr. LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, "El principio de igualdad", en Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Andrea Amatucci, Tomo I, Editorial Temis S.A., Bogotá, Colombia, 2001, págs. 224/225.

<sup>18</sup> cfr. PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio "Derecho Tributario I, Editorial Plaza Universitaria, Salamanca, España, 1994, pág. 156.

<sup>19</sup> Fallos 16:118, Causa XXIII "Criminal contra Don Guillermo Olivar, por complicidad en el delito de rebelión", donde la Corte Suprema de Justicia de la Nación señaló, ya en 1875, que "la igualdad ante la ley consiste en que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos, de lo que se

conceda a otros en iguales circunstancias...", agregando que "de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar en los casos ocurrentes la ley según las diferencias constitutivas de ellos, y que cualquiera otra inteligencia o acepción de este derecho es contraria a su propia naturaleza o interés social...".

<sup>20</sup> cfr. GIULIANI FONROUGE, Carlos María "Derecho Financiero" Volumen I, Ediciones Depalma, Bs. As., 1973, pág. 316/317.

<sup>21</sup> cfr. LINARES QUINTANA, Segundo V. "Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional argentino y comparado", Parte especial Tomo III, Editorial Alfa, Bs. As., 1956, págs. 484 y sigtes.

Cada contribuyente se encuentra llamado a aportar al sostenimiento de la Nación en la medida idónea de sus condiciones individuales, por tal motivo, la igualdad frente a las cargas públicas se relaciona íntimamente con el deber estatal de fijar contribuciones de forma 'equitativa y proporcionada' que emerge del art. 4º de la Constitución...".<sup>22</sup>

En este aspecto, debe reiterarse que el análisis de cada principio constitucional va íntimamente enlazado con el resto de los mismos, lo que –en cada caso particular– imposibilitará un estudio aislado.

Así pues, y tal como lo señalan en sus conclusiones en el trabajo publicado en esta Revista, Mariano R. Guaita, Franco Rodríguez y Pablo Revilla, que "La conjunción de estas garantías en un justo equilibrio permite al legislador repartir con amplia libertad las cargas públicas, según las valoraciones políticas y las necesidades fiscales de cada momento, estableciendo categorías razonables, que respeten la uniformidad en el tratamiento de los sujetos que se encuentran en cada una de ellas, pudiendo gravar de manera más intensa a quienes exhiben mayor capacidad contributiva, con el objeto de mantener la proporcionalidad en el sacrificio...".<sup>23</sup>

Ya advertía Casás que "...la igualdad no es una declaración meramente programática, sino que, en tanto principio, vincula a los poderes públicos, ya al legislativo, ya a la administración, ya a los tratamientos dispares injustificados y, en el caso particular de las leyes cuando esta consagren, el principio de igualdad entrará en juego exigiendo una fundamentación suficiente para cada distinción, mientras que los jueces estarán habilitados para investigar a qué fin atiende la disparidad, la conexión de esta con interés jurídico constitucional relevante y si hay

proporcionalidad entre el medio empleado y el objetivo perseguido...".<sup>24</sup>

Por su parte, cuando Fritz Neumark recuerda que toda clasificación tiene un cierto grado de arbitrariedad y que, en cuanto al principio de igualdad, destaca "La justicia que se persigue con este postulado es únicamente la denominada 'horizontal' (es decir, entre personas que están en similares niveles de renta) ya que la 'vertical' (entre personas con niveles de renta distintos) se refiere a problemas cuyo estudio ha de hacerse al analizar los aspectos del principio de redistribución".<sup>25</sup>

Asimismo, en este punto del desarrollo no puede pasarse por alto lo indicado por Dino Jarach cuando efectuaba la comparación entre la ciencia jurídica y la ciencia financiera, expresando que "Es común, ... a ambas ciencias el planteamiento de la compatibilidad del principio de igualdad con la utilización del impuesto como instrumento de la política de redistribución de ingresos o de las políticas de estabilización y desarrollo. Pero las conclusiones pueden ser muy distintas...", y que "Por nuestra parte, consideramos que el principio de la capacidad contributiva, tal como se acepta en la actualidad, no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración política de la misma...".<sup>26</sup>

En el orden de continuar el estudio ya realizado por los tributaristas precitados, desde un punto de vista metodológico se seguirá la distinción efectuada en cuanto a la terminología y concepción de la igualdad tributaria, referida a: 1) la igualdad en la ley, 2) la igualdad por la ley, 3) la igualdad ante la ley, 4) la igualdad en la interpretación y

---

<sup>22</sup> Fallos: 345:1184.

<sup>23</sup> cfr. Mariano R. Guaita, Franco Rodríguez y Pablo Revilla, "Igualdad en el Ingreso y el Gasto Público", en Revista "Debates del Derecho Tributario y Financiero- Tomo I, Año IV –Nº 10, abril 2024, de la Facultad de Derecho – UBA, págs. 165 y ss.

---

<sup>24</sup> cfr. CASÁS, José Osvaldo, "El principio de igualdad en el estatuto del contribuyente", Ediciones Interoceánicas S.A., Revista Derecho Tributario, Tomo XVI, pág. 226.

<sup>25</sup> Citado por NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo, en "Finanzas Públicas y Derecho Financiero: guía de estudio: programa desarrollado de la materia", 2da. Edición, Bs. As., 2013, págs. 309 y ss.

<sup>26</sup> cfr. JARACH, Dino, "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", tercera edición, Editorial Abeledo-Perrot, Bs. As. 2004, pág. 299/301.

aplicación de la ley, y 5) la igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria<sup>27</sup>.

Es del caso recordar que los recursos tributarios representan una de las fuentes principales de ingresos de los Estados para solventar sus gastos<sup>28</sup>, los que más allá de los exigidos por los crecimientos demográficos, cierto es que las demandas sociales -generadas por desigualdades o por nuevos requerimientos-, los avances económicos y tecnológicos, los hechos fortuitos y/o imprevistos, etc. han generado un aumento del gasto público. Estas circunstancias, provocan la necesidad de obtener mayores recursos monetarios y no siempre los gobiernos se encuentran dispuestos a revisar y/o a reducir sus gastos. Es en esta temática que, la creación de obligaciones tributarias aumenta y sobre la cual siempre corresponderá velar por su constitucionalidad.

En un reciente trabajo se había puesto de relieve que, luego de la pandemia del Covid-19, se han efectuado distintos estudios económicos y sociales que han manifestado un crecimiento de la desigualdad en la distribución del ingreso y en la generación y acumulación de riqueza,<sup>29</sup> circunstancia que

<sup>27</sup> Resulta muy interesante el análisis efectuado por CORTI, Horacio G.A., en el trabajo “El principio de igualdad tributaria. Una aproximación sistemática”, publicado en Revista Jurídica de Buenos Aires, de la Facultad de Derecho, UBA, dedicada a “Derechos Humanos y Tributación”, Coordinador CASÁS, José O., Editorial Lexis-Nexis/Abeledo Perrot, Bs. As., 2001, págs. 133 a 163; que, desde otra óptica, señala lo que él mismo denomina “dimensiones del principio de igualdad”, y que él mismo va desde la simplicidad de su enunciado a la complejidad de su desarrollo, y examina al principio desde una analítica de normas que se clasifican en prohibidas, en obligatorias, y en permitidas.

<sup>28</sup> Sobre el particular, ya indicaba Dino JARACH que “El tributo es uno de los recursos que se ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios al desarrollo de sus actividades...”, en “El Hecho Imponible –Teoría general del derecho tributario sustantivo”, Editorial Abeledo-Perrot, Bs. As., 1996, pág. 9.

<sup>29</sup> cfr. [www.oxfam.org/wp-content/uploads/2023/01/La-ley-del-mas-rico.pdf](http://www.oxfam.org/wp-content/uploads/2023/01/La-ley-del-mas-rico.pdf) trabajo de OXFAM, enero 2023, consulta web 22-2-2024, citado por

también ha provocado problemas migratorios con niveles alarmantes y en aumento. Todas estas circunstancias, generan un permanente estudio –entre otros- del principio de igualdad en materia fiscal.

En tales consideraciones, resulta esclarecedor como punto de partida del análisis lo advertido por Jarach al poner de relieve que “La ley misma debe dar un tratamiento igual y tiene que respetar las igualdades en materia de cargas tributarias, o sea, que los legisladores son quienes deben cuidar de que se les dé un tratamiento igualitario a los contribuyentes. No es que los jueces o la Administración deban tratar a todos con igualdad frente a la ley, sino que ella debe ser pareja. Por consiguiente el principio de igualdad es un límite para el Poder Legislativo...”<sup>30</sup>

### II.1.A. La igualdad en la ley

Esta primera apreciación acerca del principio de igualdad, nos lleva a la manera, a la forma en que la propia ley establece ciertos supuestos, evitando que se fijen excepciones o privilegios que excluyan a unos, de lo que se conceda a otros, en iguales circunstancias. Es decir, que –tal como lo señalaba Casás- los tratamientos legislativos deben ser iguales en igualdad de condiciones, y desiguales ante circunstancias desiguales.

Así pues, el principio de igualdad simplemente exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas.

Sobre el particular, Valdés Costa señala que “...el principio está tradicionalmente vinculado con la capacidad contributiva, y no con la mera existencia del individuo. Dentro de esta significación el principio de la igualdad en la ley tiende a la obtención de la justicia

Marcelo Adrián NIETO en “Imposición sobre el Patrimonio”, en la obra colectiva “Régimen Tributario de la Argentina – Tributos nacionales y locales”, Directores: Gustavo Naveira de Casanova y Pablo Varela, Editorial Errepar, Bs. As., 2024, págs. 341/400. Referencia E079886.

<sup>30</sup> cfr. JARACH, Dino, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Tercera edición, Editorial Abeledo-Perrot, Bs. As., 1999, pág. 318.

tributaria por la vía de la neutralidad fiscal... las constituciones contemporáneas, especialmente la italiana de 1946, determinan el concepto haciendo referencia a la capacidad contributiva como regla adecuada para lograr la igualdad ante la ley...”; no obstante, pone de relieve que “La igualdad económica, concretada en la expresión igualdad ante las cargas fiscales, es un concepto jurídico indeterminado, que presenta reconocidas dificultades de especificación en virtud de las diferencias de criterios y de procedimientos técnicos...”,<sup>31</sup> lo que explica la flexibilidad y la evolución de la jurisprudencia.

Por su parte, el Dr. Pablo Revilla en un minucioso y completo trabajo –cuya lectura también se recomienda– repasa cierta jurisprudencia de la Corte Suprema, en la que se exhibe el estudio de la igualdad en la ley, como valoración de la capacidad contributiva en términos relativos, en el sentido de la medida del deber de pagar un determinado tributo. En este sentido, dicho autor sostiene que la capacidad contributiva en términos absolutos es la manifestación de riqueza que debe existir al momento de la creación del tributo, para que su detracción coactiva sea válida. Al respecto, señala a las sentencias recaídas en Fallos 312:2467; 332.936 y en los autos “Luján Williams Automotores S.A.”, de fecha 13/03/2012 –no publicada en Fallos–, en las que se resalta la necesidad imperativa en la norma de la existencia de capacidad contributiva.

Luego, se expone acerca de lo referido a la capacidad contributiva en términos relativos, que “actúa como medida de la detracción tributaria, ajustando el nivel de imposición que recae sobre la manifestación de riqueza según el criterio político del legislador de turno. Para ello, la ley puede recurrir a distintos instrumentos tales como la graduación de las alícuotas mediante escalas, que se incrementan a medida que aumenta la riqueza sujeta a impuesto, o la reducción de

las deducciones permitidas a medida que aumenta la ganancia neta...”.<sup>32</sup>

Finalmente, dicho autor pone de relieve que resulta reiterada la jurisprudencia del máximo Tribunal de Justicia, al remarcar que dentro de los límites constitucionales resultan facultades políticas la de distribuir la carga fiscal, y que, por ende, el modo o acierto con que las mismas se ejerzan no resulta justiciable, por ende, no corresponde a los jueces pronunciarse sobre la conveniencia de los tributos creados por el Congreso o las legislaturas provinciales.

### II.1.B. La igualdad por la ley

Ya nos indicaba Valdés Costa que esta clasificación apunta a su utilización normativa “como instrumento para lograr una igualdad de los individuos, corrigiendo las desigualdades económicas imperantes”<sup>33</sup>. Asimismo, agrega que deriva del campo del derecho general y que su “fundamento está consustanciado con el concepto que se tenga respecto de las relaciones entre el Estado y el individuo, que en este caso se concreta en si el Estado debe observar una actitud prescindente ante la actual distribución de las riquezas, o intervenir para modificarla suprimiendo las desigualdades que se considera injustas...”, y pone de relieve que “Es un problema de naturaleza política, que debe ser resuelto discrecionalmente por el legislador, según su concepción acerca de la justicia social, dentro del marco establecido por la Constitución...”.<sup>34</sup>

En el campo del derecho financiero y tributario, dicho jurista señala que son instrumentos para lograr objetivos políticos, efectuando distinciones fiscales, como exoneraciones, progresividad, etc. Por ello, dice que “la igualdad ante las cargas públicas es un problema de justicia tributaria, mientras

---

<sup>31</sup> cfr. VALDÉS COSTA, Ramón, op. cit. pág. 373.

<sup>32</sup> cfr. REVILLA, Pablo José María, “Principios constitucionales de igualdad, equidad y proporcionalidad en materia tributaria”, publicado en “Lecciones de derecho tributario. Obra en homenaje al académico Dr. Horacio García Belsunce”. Editorial La Ley, Bs. As., febrero 2019.

<sup>33</sup> cfr. VALDÉS COSTA, Ramón, op. cit. pág. 370.

<sup>34</sup> cfr. VALDÉS COSTA, Ramón, op. cit. pág. 410.

que la igualdad por la ley es un problema de justicia social...”.<sup>35</sup>

Sobre el particular, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ya había sostenido la posibilidad de aplicar los impuestos como instrumento de política fiscal en los autos “LARRALDE, Lorenzo y otros”, de fecha 2/03/1959, expresando que “El poder impositivo tiende, ante todo, a proveer de recursos al tesoro público, pero constituye, además, un valioso instrumento de regulación económica. Tal es la ‘función de fomento y asistencia social’ del impuesto, que a veces linda con el poder de policía y sirve a la política económica del Estado en la medida en que responde a las exigencias del bien general, cuya satisfacción ha sido prevista en la Ley Fundamental como uno de los objetivos del poder impositivo. En este aspecto, las manifestaciones actuales de ese poder convergen hacia la finalidad primaria, y ciertamente extrafiscal, de impulsar un desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas.”.<sup>36</sup>

Así pues, este punto identifica a la necesidad de que el Estado a través del instrumento de la ley intervenga a los fines de tratar ciertas desigualdades socio-económicas y lograr equiparar con un sentido de justicia social. En este aspecto, cabe aclarar que pueden existir normas que reposen en distingos cuya finalidad sea de estímulo, promoción o para desalentar ciertas conductas y/o actividades; o bien, en normas que pertenezcan a la propia estructura del tributo que permiten su equilibrio y armonía respecto del hecho alcanzado.

En este orden de ideas, debe reiterarse que si bien los tributos reposan principalmente en la necesidad de proveer recursos al Estado a los fines de solventar los gastos públicos, cierto es que el mismo es utilizado políticamente a los fines de distribuir riquezas en pos de una mejora socio-económica de aquellos que en la pirámide social se encuentran más postergados, pero también cabe considerar en este aspecto, a aquéllos

que tienen fines extrafiscales, ya sea para promocionar y fomentar económicamente una determinada actividad, o lugar geográfico, o como instrumento disuasivo o para desalentar ciertas actividades o comportamientos de los obligados (en esta última clasificación de extrafiscales, cabe incluir a los llamados tributos verdes o ambientales o denominada ecotributación).<sup>37</sup> Obviamente, el punto es determinar cómo recaen las obligaciones al sector alcanzado, y si se le hacen distinciones, verificar cómo se las trata en particular. Desde ya que rechazamos efectuar distinciones con fines extrafiscales que resulten “categorías sospechosas”, o que impliquen persecuciones ya sea para establecer o devolver favores indebidos, siempre se debe obedecer al principio de razonabilidad, tanto en su ponderación como en su selección, prohibiéndose cualquier discriminación por razón de sexo o género, raza, religión, nacionalidad, domicilio y cualquier característica subjetiva de los seres humanos.

Los mecanismos para redistribución de riquezas pueden acudir a la herramienta tributaria, pero el legislador deberá ser sumamente prudente en el proceso de selección y ponderación de la materia gravada –*razonabilidad selectiva*–, como asimismo respecto del resto de los elementos estructurales del hecho imponible, y también a la forma de cuantificar el mismo (base

<sup>35</sup> cfr. VALDÉS COSTA, Ramón, op. cit. pág. 411.

<sup>36</sup> Fallos: 243:98.

<sup>37</sup> Los tributos ecológicos son “aquellos impuestos, tasas y contribuciones especiales cuya estructura establece un incentivo a la protección ambiental, o bien compensa los daños ocasionados al medio ambiente por los sujetos que soportan la carga tributaria.”. FERRÉ OLIVE, Edgardo Héctor “Tributos Ambientales y Desarrollo Sostenible”, 2da. Edición, EDICON Fondo Editorial Consejo, del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA, Bs. As., 2013, pág. 106. También la OCDE ha dicho que son instrumentos económicos tendientes a la protección del medio ambiente, cfr. OCDE, *Economic Instruments for Environmental Protection*, París 1989, y versión en español en Revista del Instituto de Estudios Económicos, Nº 2 de 1990, “Medio Ambiente y Crecimiento Económico”, Madrid, España, p. 216.

imponible y alícuota/s)<sup>38</sup> y a las exenciones que pudieran establecerse. Por ende, en aquellos aspectos que impliquen en términos generales la definición de su alcance o de su exclusión, será donde corresponderá velar el cumplimiento del principio de igualdad y del resto de las garantías constitucionales.

No escapa a considerar que si bien podrían revisarse aspectos relativos exclusivamente a política tributaria, ya que muchas decisiones gubernamentales pueden resultar para algunos justas y para otros lo contrario; lo cierto es que dicha revisión nunca debería perder el análisis del núcleo del principio de igualdad que ha ido marcando la jurisprudencia en cada caso particular, y que necesariamente debe ser vista con todo el orden constitucional, teniendo presente que incluso el trazado de paridad de capacidad contributiva puede verse alterado por cuestiones de solidaridad social, extremo en el cual, obviamente, también entrarán en juego la afectación o no de otros preceptos constitucionales.

Por último, dentro de esta clasificación no cabe soslayar que además del imperativo contemplado en el artículo 16 de la Constitución Nacional, debe tenerse presente el rango constitucional –art. 75 inc. 22 CN- de los tratados de derechos humanos que contemplan la igualdad por medio de la ley, y que ya fueron referenciados anteriormente; como asimismo el mandato establecido en el inciso 23 del mentado artículo 75.

---

<sup>38</sup> “La presunta vulneración del principio de igualdad tributaria (art. 143 CP) no se configura por la circunstancia de que existan diversas bases imposables sobre las cuales aplicar la alícuota... la distinción con relación a la base imponible formulada en el inciso a) del artículo 286 citado, responde a la intención del legislador de proteger al trabajador, facilitando la resolución de los conflictos laborales mediante la formalización de acuerdos entre las partes, que deberán ser homologados por el juez, quien...deberá velar por la no violación del orden público laboral...” cfr. “Colegio de Abogados de Chos Malal y otros c/Provincia de Neuquén s/Acción de inconstitucionalidad”. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Pcia. de Neuquén, del 22/12/2017, SAJ: FA 17070118.

### II.1.C. La igualdad ante la ley

Sobre el particular, recuerda Spisso que “El principio de igualdad ante la ley surge como una reacción al sistema de privilegios y discriminaciones. Más que propiciar una verdadera igualdad entre todas las personas, el principio persigue acabar con situaciones de desigualdad...”<sup>39</sup>

En otras palabras, esta clasificación alude a la aplicación de lo fijado por la norma, en el sentido de recaer con un temperamento de igualdad a todos aquellos alcanzados por la misma, es decir, aplicándola con una paridad de trato. Se lo identifica en este punto con lo que también se denomina “universalidad de la ley” y la igualdad jurídica de todas las personas por el hecho de ser tales.

Asimismo, ya se había observado que “si bien la consagración de la igualdad ante la ley constituyó un notable avance, pronto se advirtió que la imposibilidad de hacer distingos en la norma conducía a negar, dogmáticamente, las desigualdades existentes en la realidad, obligando a tratar del mismo modo a personas que no se encontraban en iguales circunstancias, lo que resulta notoriamente injusto...”<sup>40</sup>

Por su parte, Valdés Costa señala que esta clasificación hace a la forma de interpretar y aplicar la ley, y “significa, que la norma debe ser aplicada con criterio de estricta igualdad, a todos los afectados por ella...”, advirtiendo que “En el caso de la igualdad en la ley, el principio debe ser cumplido por el legislador, si lo viola se abre la vía de la acción o excepción de inconstitucionalidad; en el caso de la igualdad ante la ley el obligado es el órgano que ejecuta la ley mediante su reglamentación o su aplicación al caso concreto, y su violación da lugar a la acción o excepción de legalidad...”<sup>41</sup>

---

<sup>39</sup> cfr. SPISSO, Rodolfo R., “Derecho Constitucional Tributario”, op.cit., pág. 305.

<sup>40</sup> cfr. GARAY, Alberto F., “La igualdad ante la ley”, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1989, pág. 20.

<sup>41</sup> VALDÉS COSTA, Ramón, op.cit. págs. 370, y 417 y ss.

También, en cuanto a esta clasificación, se sostuvo que “Se produce una discriminación si se efectúan distinciones entre las personas en criterios ‘arbitrarios’. Y son tales aquellos cuya aplicación da lugar a un trato ‘hostil’ o ‘favorecedor’. Se trata de prohibir las clasificaciones que importen agredir (de forma odiosa) o privilegiar (con favoritismo) a ciertas personas y/o clases de personas...”<sup>42</sup>

Finalmente, el más Alto Tribunal ha expresado en reiteradas oportunidades que “Para que exista violación de la garantía de la igualdad, es menester que la desigualdad resulte del texto mismo de la ley aplicada y no de la interpretación que le haya dado la autoridad encargada de hacerla cumplir. Si la norma es constitucional, aquel a quien se aplica no puede oponerse a ello en razón de que en los hechos sólo a él le fue aplicada...”<sup>43</sup>

#### **II.1.D. La igualdad en la interpretación y aplicación de la ley.**

Tal como indicaba Valdés Costa, cuando se alude a la igualdad ante la ley, se trata en definitiva de la forma de interpretarla y aplicarla; no obstante, cabe desarrollar este tópico de forma particular. Al respecto, resulta pacífico por parte de la doctrina al remarcar que se descartan las posturas de interpretación, en caso de dudas, tanto de *pro* como de *contra* Fisco; ya que conspiran contra el principio de reserva de ley.

Ya se ha dicho que cuando la ley no exige esfuerzo de interpretación, debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas en la norma. En este sentido, se puntualizó que “Cuando una ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación”,<sup>44</sup> y que “Es menester recordar la doctrina del Tribunal que señala que, cuando una norma es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación (arg. Fallos:

308:1745; 320:2145) y que es adecuado, en principio, dar a las palabras de la ley el significado que tienen en el lenguaje común (arg. Fallos: 302:429) o bien el sentido más obvio al entendimiento común (arg. Fallos: 320:2649). En este orden, no cabe admitir una interpretación de las disposiciones legales o reglamentarias que equivalga a la prescindencia de su texto, si no media debate y declaración de inconstitucionalidad o ilegalidad (confr. doctrina de Fallos: 285:353; 301:958; 307:2153), pues la exégesis de la norma debe practicarse sin violencia de su letra y de su espíritu (confr. Fallos: 308:1873)...”<sup>45</sup>

Sin perjuicio de ello, también debe tenerse presente que, en este aspecto, la jurisprudencia ha indicado “Por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, es propio de la interpretación judicial indagar lo que dicen jurídicamente; y si bien no cabe al respecto prescindir de las palabras, tampoco corresponde atenerse rigurosamente a ellas cuando así lo requiera la interpretación razonable y sistemática...”<sup>46</sup>

Siguiendo el temperamento aludido, ha sostenido que “En particular, el Tribunal ha expresado que las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla (Fallos: 243: 204), y aun cuando rijan la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley -como ocurre en el ámbito del derecho penal y tributario-, ello no excluye una exégesis que esclarezca la voluntad del legislador, a fin de que ella se cumpla de manera razonable y discreta (Fallos: 182:486; 232:254; 237: 33; 239: 367; 252: 139; 254: 362; 256: 277; 326: 2987). Asimismo, reiteradamente ha afirmado que en la tarea de interpretación de las leyes la primera regla es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 308:1745; 312:1098; 313:254;

<sup>42</sup> cfr. CORTI, Horacio G.A., op. cit., pág. 145.

<sup>43</sup> Fallos: 237:266.

<sup>44</sup> Fallos: 320:2145.

<sup>45</sup> Fallos: 324:1740, y reiterado en Fallos: 324:3345, 327:3312; 327:5668; 328:2056; 333:1789; 338:556; 334:1021; 343:498; 343:702; 344:431; 344:2765; 344:3394; 345:838; 345:923; 345:1011; 345:1143 y 346:1133.

<sup>46</sup> Fallos: 291:181.

328:293; 330: 1855 y 2892; 334: 1027) y, en este sentido, el Tribunal ha puntualizado que la exposición de motivos de las normas constituye un valioso criterio interpretativo acerca de la intención de sus autores (Fallos: 318:1894 y sus citas)...”.<sup>47</sup>

Y en este sentido que “Para interpretar las disposiciones relativas al impuesto a la transferencia de combustibles debe computarse el significado jurídico de la ley teniendo en cuenta su contexto general y los fines que la guían, sin atenerse rígidamente a pautas gramaticales, mediante un examen atento de sus términos que consulte la racionalidad de la norma y la voluntad del legislador, que no debe ser obviada por posibles imperfecciones técnicas de su instrumentación legal que dificulten la consecución de dichos fines...”.<sup>48</sup>

Finalmente, en otro precedente a favor del criterio del Fisco, sostuvo que “...esta Corte ha puntualizado que cuando la ley establece una condición a cargo del beneficiario -como sucede en el caso de autos en lo atinente a evitar que se produzca "una disminución de la cantidad de empleados obrante en las sucesivas declaraciones juradas cuyos vencimientos operen durante todo el período de cumplimiento... precisamente teniendo en cuenta dicha situación de privilegio, cabe exigir por su parte el estricto cumplimiento que aquella supone (Fallos: 314:1824 y 327:4360). Ello es así por cuanto 'la opción elegida resulta una circunstancia deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz (Fallos: 307:1602; 315:1738), toda vez que el beneficio de acceder a un plan de facilidades de pago configura un privilegio del cual solo disfruta el contribuyente incorporado a él (confr. dictamen de la causa registrada en Fallos: 327:4360)...”, y que “cabe puntualizar que este Tribunal ha señalado que las leyes que consagran regímenes de excepción deben ser interpretadas de manera estricta” (Fallos: 260:102; 264:137; 321:751)...”.<sup>49</sup>

Por lo tanto, y en este orden de ideas, deberán tenerse presente aquellas directivas jurisprudenciales al momento de evaluar cualquier debate sobre el principio de igualdad en la materia en trato.

### **II.1.E. La igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria.**

Por último, la cuestión relativa al tratamiento que la autoridad pública –como representante administrativo del sujeto activo de la relación jurídica tributaria- aplica al cumplimiento de cierta normativa, también puede tener implicancias en materia de igualdad.

Ya indicaba, Jarach, que es de esencia de la relación tributaria sustantiva la igualdad del Estado y del contribuyente, que “si se distingue la relación tributaria de sus presupuestos constitucionales y de las relaciones formales, penales y procesales, se pone en evidencia sin posibilidad de duda que la relación tributaria es una relación de derecho y no de poder. Los derechos y las obligaciones de los sujetos activos y pasivos derivan de igual manera de la ley; no hay superioridad de una de las partes sobre la otra, la coerción que caracteriza al tributo se agota en el momento legislativo y se reduce en la regla general del valor coactivo de las normas jurídicas; asimismo, el poder soberano originario o derivado del sujeto activo se agota en el poder de dictar a través de los órganos competentes, la normas jurídicas que prevén los hechos jurídicos tributarios y sus consecuencias. Bajo la disciplina jurídica del derecho material, fisco y contribuyente están sobre un pie de paridad jurídica, como el deudor y el acreedor de la relación obligatoria del derecho privado...”.<sup>50</sup>

---

<sup>47</sup> Fallos: 338:1156, y reiterado en Fallos: 344:421 y 344:1887.

<sup>48</sup> Fallos: 306:1580.

<sup>49</sup> Fallos: 342:2100.

---

<sup>50</sup> cfr. JARACH, Dino, “El Hecho Imponible – Teoría general del derecho tributario sustantivo”, Tercera Edición, Editorial Abeledo, Bs. As., 1996, pág. 57.

Al respecto, Valdés Costa expresaba que “...ambas partes de la relación jurídico-tributaria están igualmente sometidas a la ley y la jurisdicción, postulado divulgado por los aforismos de que no hay tributo sin ley que lo establezca y que nadie puede ser juez en su propia causa. Parece innecesario aclarar que al mencionar el enunciado a ‘ambas partes’ se está refiriendo a los sujetos activo y pasivo de la obligación, es decir, al acreedor y al deudor, y no al Estado como creador de la obligación ni al destinatario del producto de la recaudación...”, y que “...Queda, pues, precisado que el principio está circunscripto a la igualdad entre la administración o fisco y el contribuyente, siendo indiferente que aquél sea un órgano centralizado, desconcentrado o descentralizado o una persona de derecho público no estatal...”.<sup>51</sup> En lo relativo al derecho material, recuerda citando a Hensel, que “La administración, como titular del crédito tributario, no tiene una posición superior a la del contribuyente. Su voluntad frente a éste no es una voluntad decisoria de carácter autónomo, por el contrario, sólo puede exigir lo que el ordenamiento jurídico ha concedido”.<sup>52</sup> También, Casás expresaba que “...en el Estado constitucional social y democrático de derecho, en que gobierno y Administración se encuentran sometidos a la ley, a una esencial igualdad del fisco y el contribuyente por encontrarse ubicados en el mismo plano sin supremacías ni sumisiones...”.<sup>53</sup>

Por su parte, Arístides Corti señalaba que “...el principio de igualdad se proyecta a la posición de las partes (fisco y contribuyente u otros responsables) de la relación jurídica tributaria (u obligación tributaria) excluyente de las relaciones de poder, a partir del criterio jurídico constitucional de que el poder tributario –atribuido por la C.N.

exclusivamente al poder legislativo- se agota con la sanción de la ley del gravamen, generándose aquella recién con la verificación en la realidad jurídica y económica del hecho imponible descrito y tipificado como antecedente endonormativo de la norma jurídica tributaria sustantiva. Dicha concepción conlleva el carácter reglado del derecho tributario material, la interdicción de la arbitrariedad en la actuación sublegal de la administración fiscal, la supresión del *solve et repete* y la paridad de las partes en el contencioso tributario, todas consecuencias inherentes a un derecho tributario, todas consecuencias inherentes a un derecho tributario de base democrática, no autoritaria...”.<sup>54</sup>

La Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos: “Itapesca SACI - Proyesur S.A. UTE (TF 9848-A) c/ DGA”, en sentencia de fecha 31/05/2005, mediante la cual comparte el dictamen del Procurador General, señaló que “...En lo que respecta a la violación del principio de igualdad que el recurrente funda en la circunstancia del pago de los reintegros a otros exportadores, en idénticos supuestos que el de autos..., pienso que tal alegación no resulta admisible. Como es reiterada doctrina del Tribunal, si la desigualdad no está en la norma legal por haberse dispuesto un desigual tratamiento, sino que radica en la arbitrariedad de la autoridad administrativa que debe aplicarla, no existe violación de la garantía del art. 16 de la Constitución Nacional (Fallos: 202:130; 237:239, entre otros)...”.<sup>55</sup>

### III. Los cambios normativos y su análisis jurisprudencia

Tal como se viene expresando, todos los gobiernos ante las demandas sociales, deben acudir a todo tipo de herramientas que provean recursos al Estado, y obviamente, los tributos son una de ellas, pero siempre se replantea lo vigente, presumiendo que siempre es insuficiente; lo cual trae como

<sup>51</sup> cfr. VALDÉS COSTA, Ramón, op. cit. págs. 419/420.

<sup>52</sup> cfr. VALDÉS COSTA, Ramón, op. cit. págs.423 y ss.

<sup>53</sup> cfr. CASÁS, José Osvaldo, “Principios Jurídicos de la Tributación”, en obra colectiva “Tratado de Tributación”, Tomo I, Derecho Tributario, Volumen I, Editorial Astrea, Bs. As. 2003, pág. 306.

<sup>54</sup> cfr. CORTI, Arístides H.M., op. cit. pág. 291.

<sup>55</sup> Fallos: 328:1750.

consecuencia el impulso de modificaciones normativas o la creación de nuevos gravámenes. Tales circunstancias, generan en muchos casos que los sujetos obligados consideren que las exigencias que surjan de dicha normativa, no siempre se ajusta al marco constitucional, y con ello se produce una movilización del sistema judicial.

Así pues, en lo que hace a la temática en trato, ya señalaba Jarach que “Debemos... buscar en la jurisprudencia el significado que los jueces han atribuido al principio de igualdad. Se puede afirmar que un impuesto es igual a otro cuando el Poder Judicial participa de la misma conciencia jurídico-social y política del legislador. En este caso, los distinguos que hace el legislador, fundados en diferentes capacidades tributarias, concuerdan con las apreciaciones del Poder Judicial y, por lo tanto, los impuestos resultan iguales. Si en cambio el Poder Judicial no comparte las opiniones y propósitos políticos de las medidas fiscales adoptadas por el legislador, si no hay punto de contacto en las apreciaciones políticas de uno y otro, en la conciencia político-social de ambos poderes, entonces el Poder Judicial considera que los distinguos hechos por el legislador no se ajustan a criterios racionales de tributación, que son arbitrarios frente a los que él considera legítimos y por consiguiente, los impuestos son desiguales...”<sup>56</sup>

Así pues, cabe efectuar un breve repaso de los precedentes jurisprudenciales del tribunal cimero más relevantes, y que, en general, ha destacado la doctrina. En este sentido, se efectuará la siguiente clasificación temática:

### **III.1. La igualdad tributaria y la clasificación de sujetos pasivos en grupos o categorías.**

La Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en reiteradas oportunidades expresando que pueden clasificarse los contribuyentes en grupos o categorías, siempre que el legislador tomará en cuenta la capacidad contributiva en cada caso o criterios

---

<sup>56</sup> cfr. JARACH, Dino, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, tercera edición, Editorial Abeledo-Perrot, Bs. As. 2004, pág. 319.

extrafiscales razonables, pero descartando utilizar para ese fin, las llamadas “categorías sospechosas” que impliquen persecuciones o venganzas o establecer favores o privilegios indebidos.<sup>57</sup>

Así, cabe recordar la sentencia de fecha 20/8/1923, en los autos “Don Ignacio Unanué y otros v. Municipalidad de Capital”<sup>58</sup> estableciendo que lo que interesa para fijar la igualdad constitucional es que no se hagan distinguos con fines de hostilizar o favorecer a una determinada categoría; que es perfectamente constitucional una ley que establezca grupos o clases de contribuyentes, pero siempre que éstos no tengan un propósito de favorecimiento hacia algún grupo, o de hostilización hacia alguna otra categoría de contribuyentes.

También, que “La igualdad en materia impositiva se cumple cuando en condiciones análogas se imponen gravámenes iguales a los contribuyentes... La igualdad establecida en la Constitución Nacional como base del impuesto no impide la formación de categorías con tasas diversas, siempre que no se hagan distribuciones o distinciones arbitrarias y las clasificaciones de los bienes o de las personas afectadas reposen sobre una base razonables...”<sup>59</sup>

En particular, destacó que no respetan el criterio de igualdad las diferencias fundadas en el color, la raza, la nacionalidad, la religión, la opinión política y otras circunstancias que no tengan relación posible con los deberes de los ciudadanos como contribuyentes (Fallos 175:109; 210:284, entre otros).

En esa línea, ha dicho en distintas ocasiones que la verdadera igualdad consiste en aplicar en las causas ocurrentes la ley según las diferencias constitutivas de ellas (cfr. Fallos: 16:118; 101:401; 123:106; 126:280; 153:67, 340:1480, y otros).

---

<sup>57</sup> Fallos: 115:111; 123:106; 127:167; 150:189; 182:398; 236:168; 271:124; 273:228; 238:60; 295:455; 306:1560; 318:1256, 338:1455; 339:1077; 340:1480; 342:411; 344:2728.

<sup>58</sup> Fallos: 138:322.

<sup>59</sup> Fallos: 188:464; y en sentido concordante Fallos: 191:460; 192:139; 204:391; 284:319; 342:411.

Asimismo, el tribunal cimero en autos: “Cafés la Virginia S.A. c/DGI s/demanda de repetición”, de fecha 3/6/1997, ha expresado que “...es doctrina reiteradamente sostenida que no viola el art. 16 de la Constitución Nacional el hecho de que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considera diferentes, en tanto la discriminación no sea arbitraria ni importe ilegítima persecución de personas o grupos de ellas. La garantía consagrada en dicho precepto constitucional entrega a la prudencia y sabiduría del Poder Legislativo amplia libertad para ordenar y agrupar, distinguiendo y clasificando los objetos de la legislación (Fallos: 313:410 y sus citas). En tal sentido, es evidente que la sola ponderación de que existían en el país otros sectores -además del ganadero- con problemas económicos no es razón suficiente para concluir que la solución adoptada por el legislador pueda ser identificada con las discriminaciones arbitrarias o con las persecuciones ilegítimas aludidas por la doctrina citada. Por otra parte, es pertinente recordar también que esta Corte -desde antiguo- ha expresado que el principio de igualdad no exige que deban gravarse por igual a todas las industrias, cualquiera que sea su clase, ‘desde que es evidente que no son iguales las cosas que son diferentes, trátense de objetos ó de industrias de distinta clase, y que por lo mismo, para que sea una realidad el principio establecido en el artículo 16 de la Constitución, de que ‘la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas’, no puede ni debe referirse sino a cosas iguales y del mismo género, que constituyan la igualdad de que habla el artículo y que es, según él, la base del impuesto y de las cargas públicas (Fallos: 98:67)...”.<sup>60</sup>

Así pues, en esa misma línea ha sostenido de forma reiterada que “...esta Corte...en materia de impuestos ha decidido que aquella ‘no constituye una regla absoluta que obligue al legislador a cerrar los ojos ante las diversas circunstancias, condiciones o diferencias que puedan presentarse a su consideración; lo que estatuye aquella regla es la obligación de

igualar a todas las personas o instituciones afectadas por un impuesto, dentro de la categoría, grupo o clasificación que le corresponda, evitando distinciones arbitrarias, inspiradas en propósitos manifiestos de hostilidad contra determinadas clases o personas’ (Fallos: 115:111; 132:402, y ‘Bolsa de Cereales’ Fallos: 337:1464, considerando 149).

“La garantía del art. 16 de la Constitución Nacional entrega a la prudencia y sabiduría del Poder Legislativo una amplia libertad para ordenar, agrupar, distinguiendo y clasificando los objetos de la legislación (Fallos: 182:355; 236:168; 264:185; 301:1185, entre muchos otros).

“El establecimiento de clasificaciones y categorías para la percepción de los impuestos debe ser estrictamente compatible con el principio de igualdad, no solo a condición de que todos los que sean colocados en una clase o categoría reciban el mismo tratamiento, sino también -y es lo esencial- que la clasificación misma tenga razón de ser, esto es, que corresponda razonablemente a distinciones reales (Fallos: 200:424)...”, y que “...En materia de igualdad, el control de razonabilidad exige determinar si a todas las personas o situaciones incluidas en la categoría se les reconocen iguales derechos o se les aplican similares cargas, se trata, en definitiva, de examinar los elementos de clasificación que la componen y observar si se excluye a alguien que debería estar adentro y recibir igual atención jurídica.”.<sup>61</sup>

En otro relevante precedente, la Corte sostuvo que “En materia impositiva, el principio de igualdad no sólo exige la creación de categorías tributarias razonables sino que también prohíbe la posibilidad de unificar las consecuencias tributarias para situaciones que en la realidad son distintas, ya que desde el punto de vista constitucional, hacer prevalecer el principio de igualdad supone reconocer que

---

<sup>60</sup> Fallos: 320:1166.

---

<sup>61</sup> Fallos: 340:1480, autos “Bayer S.A. c/Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, de fecha 31/10/2017. Criterio reiterado en sentencia del máximo tribunal, en la misma fecha, en los autos: “Harriet y Donnelly S.A. c/Chaco, Provincia del s/acción declarativa de certeza”.

es tan injusto gravar en distinta forma a quienes tienen iguales medios como imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación, y que “La cláusula constitucional del art. 16 deriva a la prudencia y sabiduría del Poder Legislativo una amplia libertad para ordenar, agrupar, distinguir y clasificar los objetos de la legislación; no obstante, el establecimiento de categorías para la percepción de los impuestos debe ser estrictamente compatible con el principio de igualdad, no sólo a condición de que todos los que sean colocados en una clase o categoría reciban el mismo tratamiento, sino también -y es lo esencial- que la clasificación misma tenga razón de ser, esto es que corresponda razonablemente a distinciones reales.”<sup>62</sup>

Como corolario de este punto, cabe aquí transcribir lo apuntado en su oportunidad por LINARES QUINTANA al señalar que “...La existencia de desigualdades naturales justifica la creación de categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Razonabilidad de la categoría, vale decir... el criterio de distinción en materia fiscal no debe necesariamente referirse a consideraciones económicas: es constitucional la clasificación en categorías fundadas en razones de convivencia, justicia social y bien común;
- b) la clasificación o distinción debe excluir toda discriminación arbitraria injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas;
- c) todos los contribuyentes comprendidos en una misma categoría deben recibir el mismo tratamiento;
- d) el trato diferencial aplicado a los contribuyentes debe comportar una justa igualdad que la Constitución llama equidad;

---

<sup>62</sup> Fallos: 342:411. También en Fallos: 314:1293, sostuvo que: “La garantía de la igualdad en las cargas públicas no impide que la legislación considere de manera diferente situaciones que estima diversas, de modo tal que de no mediar discriminaciones arbitrarias, se creen categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes.”

- e) el trato diferencial debe respetar la uniformidad y la generalidad de la contribución;
- f) debe existir proporcionalidad de la contribución con relación a la capacidad tributaria del habitante.”<sup>63</sup>

### III.2. La igualdad tributaria y la distinción entre nacionales y extranjeros.

En cuanto a esta distinción, el caso al que siempre se alude es la sentencia recaída en los autos “S.A. Guardian Assurance Company Limited v. Gobierno Nacional”<sup>64</sup>, de fecha 12/12/1927, en el cual trató acerca de la gravabilidad de compañías argentinas frente a las extranjeras, en la cual se cuestionaba la alícuota diferencial sobre las primas de seguro aplicable a las compañías de seguros cuya dirección y capital inscripto no estuvieran radicados en el país.

Sobre el particular, la Corte entendió razonable para establecer categorías y distinciones, considerar sociedades radicadas en el exterior y radicadas en el país para la aplicación de impuestos, ya que la residencia, la radicación y sus consecuencias directas son suficientes para marcar diferencias de carácter económico, cuya apreciación y adopción corresponde al Congreso.

Asimismo, en otra ocasión sostuvo que “La garantía consagrada por el artículo 16 de la Constitución en lo que a impuesto se refiere, no importa otra cosa que impedir distinciones arbitrarias, inspiradas en un propósito manifiesto de hostilidad contra determinadas personas o clases, y poco importa al respecto que una sociedad deba ser considerada nacional o extranjera con arreglo a las disposiciones del derecho común vigentes a la época de la sanción del impuesto, desde que la facultad legislativa para establecer categorías dentro de cada una de esas clases de sociedades no puede considerarse discutible, siempre que el impuesto sea

---

<sup>63</sup> cfr. LINARES QUINTANA, Segundo V., “Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional argentino y comparado”, Parte especial Tomo III, Editorial Alfa, Bs. As., 1956, págs. 486/487, y su propia cita.

<sup>64</sup> Fallos: 150:89, sentencia citada luego por Fallos: 328:2056, 332:1571 y 342:411.

uniforme para todas las que se encuentren en igualdad de condiciones, es decir, dentro de cada categoría formada por la ley.”<sup>65</sup>

En lo relativo a este temperamento, comparto la opinión vertida por Spisso al advertir que “no consideramos que la decisión de la Corte en ese caso haya importado la aceptación de una distinción fundada en la nacionalidad. Nuestro tribunal cimero, con citas del diputado Mitre, sostuvo que el propósito de la ley 11252, al gravar en forma diferencial a las compañías con capital y dirección no radicados en el país, es gravar las utilidades que están destinadas a salir del país para distribuirse en forma de dividendos entre capitales del extranjero, puntualizando que cuando la ley habla de capital inscripto no radicado en el país se ha referido no a la implantación o empleo de esos capitales en el extranjero, sino a los que han sido suscriptos y formados fuera de la República, a donde van también las utilidades a repartirse...”<sup>66</sup>

En este tópico, cabe traer a colación otro precedente del máximo Tribunal en “Banco Hipotecario Franco Argentino v. Provincia de Córdoba”,<sup>67</sup> en el cual se sostuvo que “...se ha demostrado en autos que la protección que ofrece la Constitución al extranjero y al capital extranjero, igualándolos al argentino en sus derechos se refiere a los elementos que habitan en el país o que se incorporan realmente a su vida económica. No puede negarse, el propósito que tuvo la Constitución de atraer la población del exterior para fomentar las pampas incultas y toda la riqueza encerrada en su territorio, pero sus ofrecimientos amplios y generosos son para los hombres del mundo que quieran habitar el suelo argentino a quienes brinda esa igualdad fraternal que proclama abiertamente el art. 20...”.

Al respecto, puede relevarse que las normas que contienen un distingo según la radicación

de la casa matriz, a fin de diferenciar las alícuotas, combinan dos elementos relevantes que indican aptitud económica: actividad comercial de venta minorista o mayorista, e infraestructura edilicia dedicada a la actividad. La normativa jurídica en esa línea pareciera seguir una lógica razonable cuando esa diferencia se funda en una presunta capacidad económica distinta entre la realidad económica de la casa matriz con sus divisiones o sucursales en el exterior, que podría exceder el poder económico de las empresas puramente locales.

### III.3. La igualdad tributaria y los entes estatales.

En cuanto a esta clasificación, tiene dicho la Corte que las garantías constitucionales han sido dadas a los particulares contra las autoridades, y la del art. 16 de la Constitución Nacional, podría ser invocada por un contribuyente a quien se pretendiera gravarlo más que a otro, pero ella no está destinada a asegurar el poder del Estado en un caso concreto.<sup>68</sup>

Al respecto, resulta ilustrativo el caso ventilado en autos “Universidad Nacional de Córdoba c/Estado Nacional (Administración Federal de Ingresos Públicos)”,<sup>69</sup> en el que la Corte, con fecha 24/6/2004, comparte y hace suyas las razones expuestas en el dictamen del Procurador General, y en el mismo sostiene que -teniendo presente aquella doctrina judicial- “En estas circunstancias, aún cuando no se trata de un particular sino de una persona jurídica de derecho público, perteneciente al Estado nacional, entiendo que la garantía de la igualdad resulta aplicable, pues la actora acude en su situación de contribuyente, y no en su carácter de autoridad estatal, quien soporta una detracción coactiva de riquezas que presume más gravosa que otros de idéntica situación.

<sup>65</sup> Fallos: 132:402, reiterado en Fallos: 338:1455; 339:1077 y 340:1480.

<sup>66</sup> cfr. SPISSO, Rodolfo R. “Derecho Constitucional Tributario”, 2da. Edición, Editorial Depalma, Bs.As., 2000, págs. 328/329.

<sup>67</sup> Fallos: 210:1208, y en sentido concordante Fallos: 234:129; 235:883.

<sup>68</sup> Fallos: 132:101, 134:37; 134:148; 202:230; 303:113, y otros.

<sup>69</sup> Fallos: 327:2435.

“Como desde antiguo ha sostenido la Corte, esta garantía importa, en lo relativo a impuestos, establecer condiciones análogas, deberán imponerse gravámenes idénticos a los contribuyentes (Fallos: 105:273; 117:22; 132:198, entre otros).

“Por consiguiente, la norma constitucional de que se trata no excluye la facultad del legislador para establecer distinciones o formar categorías, siempre que tales clasificaciones no revistan el carácter de arbitrarias o estén inspiradas en un propósito manifiesto de hostilidad contra determinadas personas o clases (Fallos: 115:111; 132:402), es decir, siempre que tales distinciones, categorías o clasificaciones se apoye en una base razonable o respondan a una finalidad económica o social (Fallos: 138:313; 147:402)...”, y puntualmente en el caso de autos, destacó que no existía tal violación al principio de igualdad, dado que todas las instituciones universitarias estatales son gravadas con una base uniforme, así como todo el Estado nacional, provincial y municipal, y las instituciones que le pertenecen son alcanzados de igual manera.

#### **III.4. La igualdad y la diferenciación según la ubicación del domicilio**

Sobre esta temática, se reconoce un remoto antecedente en el que la Corte Suprema consideró discriminatorio de la cláusula comercial contemplada en el entonces artículo 67 inciso 12 –actual art. 75 inciso 13- y de los artículos 9º y 10 de la C.N., a la ley impositiva que establecía una alícuota incrementada cuando el producto que se vendía hubiera sido elaborado en otra Provincia.<sup>70</sup>

Al respecto, ya había sostenido que no conculcaba al principio de igualdad en autos: “Destilería Franco Argentina v. Gobierno Nacional”, con fecha 18/10/1920, expresando que “La garantía consagrada por el artículo 16 de la Constitución en lo que a impuesto se refiere, no importa otra cosa que impedir distinciones arbitrarias, inspiradas en un propósito manifiesto de hostilidad contra determinadas personas o clases, y poco

importa al respecto que una sociedad deba ser considerada nacional o extranjera con arreglo a las disposiciones del derecho común vigentes a la época de la sanción del impuesto, desde que la facultad legislativa para establecer categorías dentro de cada una de esas clases de sociedades no puede considerarse discutible, siempre que el impuesto sea uniforme para todas las que se encuentren en igualdad de condiciones, es decir, dentro de cada categoría formada por la ley.”<sup>71</sup>

Asimismo, en el caso de un impuesto a la transmisión gratuita de bienes que contemplaba un aumento según el domicilio de los herederos, la Corte se expidió en “Consejo Nacional de Educación c/Rodríguez, Herminio R. su sucesión s/ocultación de bienes”, expresó que no violentaba el principio de igualdad, señalando que “el art. 30 de la ley 11.287, en cuanto dispone un aumento del impuesto sucesorio en razón del domicilio de los herederos, no subvierte el régimen de las sucesiones establecido en el Código Civil, ni el principio de la igualdad consagrado en el art. 16 de la Constitución Nacional, ni los preceptos de los arts. 31, 67, inc. 11 y 108 de la misma...”.<sup>72</sup> También, en otro precedente señaló que no se afectaba el principio de igualdad en un caso de un recargo del 100% sobre el impuesto a la transmisión gratuita respecto de los herederos, legatarios o donatarios domiciliados en el extranjero, expresando que se “...ha resuelto reiteradamente que la circunstancia de gravar con tasa más elevada a quienes tienen su domicilio fuera del país, no viola garantía constitucional alguna...”.<sup>73</sup>

Por su parte, sostuvo que “La garantía constitucional de la igualdad no puede considerarse vulnerada porque en otras jurisdicciones territoriales los contribuyentes no soporten igual o semejante gravamen. La diversidad de tributación y sus cuantías son consecuencia de la pluralidad de poderes

---

<sup>70</sup> Fallos: 125:333.

<sup>71</sup> Fallos: 132:402.

<sup>72</sup> Fallos: 178:98.

<sup>73</sup> Fallos: 200:374, también Fallos: 200:374 y 212:493.

impositivos, conforme al régimen federal de gobierno.”<sup>74</sup>

Luego, cabe referirse a los autos: “Bolsa de Cereales de Bs. As. c/Pcia. de Bs. As.”, de fecha 16/12/2014, donde el más Alto Tribunal de Justicia dejó sentado que “El distinto domicilio de una persona no puede ser un elemento diferenciador dentro de una categoría obligada al pago o a la recaudación de un tributo, ya que no reviste la característica determinante para establecer que por ese solo extremo integra un grupo diverso que debe ser sometido a regulaciones diferentes.”<sup>75</sup>. Criterio reiterado en autos “Bayer S.A. c/Pcia. de Santa Fe”<sup>76</sup> de fecha 31/10/2017 -ya citado-, en el que puntualmente expresó que la normativa provincial es inconstitucional por lesionar el principio de igualdad (al establecer como parámetro de distinción un criterio subjetivo como el del domicilio de los contribuyentes), por alterar la corriente natural del comercio (al establecer un tratamiento hostil para bienes originados en otras jurisdicciones provinciales) y, en definitiva, por implicar el establecimiento de una “aduana interior” “para perjudicar a los productos foráneos en beneficio de los manufacturados en su territorio”. Así pues, concluye que “...no se advierte razón suficiente para que la actora que realiza las actividades incluidas en las categorías enunciadas, tribute de un modo más gravoso que las empresas radicadas en el territorio de Santa Fe, desde que la discriminación establecida en el régimen cuestionado en función del domicilio no constituye a criterio de la Corte una pauta razonable que autorice a ubicarla en un grupo distinto que permita la fijación de alícuotas diferenciales a los efectos impositivos (arg. Fallos: 320:1302 y 322:1781) y, por lo tanto, no supera el control de razonabilidad efectuado.”

No obstante, y tal como señala la doctrina, “La Corte Suprema ha declarado válidos: ...la formación de categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes, como por ejemplo,

<sup>74</sup> Fallos: 262.367, en autos “Bodegas y Viñedos Saint Remy S.A.”, CSJN, 6/8/1965.

<sup>75</sup> Fallos: 337:1464.

<sup>76</sup> Fallos: 340:1480.

hacer distinción entre ‘presentes’ y ‘ausentes’, siempre que este último concepto se aplique a los domiciliados fuera del país y no por razones de vecindad dentro del país, o hacer diferenciaciones entre propiedades urbanas y rurales...” (y citas de Fallos: 188:464; 191:460; 204:391; 210:172; 195:135; 200:374 y 424; 209:200; 210:1028; 211:34; 212:493; 190:231, y 210:172).<sup>77</sup>

Luego, en otro reciente precedente la Corte se vuelve a expedir, en: “Mastellone San Luis S.A. c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, el 29/08/2023, en el que declaró la inconstitucionalidad de las normas locales, que establecen un tratamiento tributario agravado por el domicilio, dado que en el caso la Provincia eximía del impuesto a las actividades económicas únicamente a las industrias que posean su planta radicada en esa provincia, y en consecuencia el más Alto Tribunal señala que “...en el *sub examine* queda en evidencia la discriminación generada por la legislación provincial en función del lugar de radicación del establecimiento productivo del contribuyente, en tanto lesiona el principio de igualdad (Constitución Nacional, artículo 16), y altera la corriente natural del comercio (Constitución Nacional, artículos 75, inciso 13, y 126), instaurando así una suerte de “aduana interior” vedada por la Constitución Nacional (artículos 9° a 12), para perjudicar a los productos foráneos en beneficio de los manufacturados en su territorio, extremo que conduce a la declaración de invalidez de la pretensión fiscal de la demandada (Fallos: 340:1480)...”.<sup>78</sup>

<sup>77</sup> cfr. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., “Derecho Financiero”, Volumen I, op. cit. pág. 317.

<sup>78</sup>

ver:

[https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/fallos/buscar.html#CSJ 1319/2018](https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/fallos/buscar.html#CSJ%201319/2018), en el mismo sentido autos: “Sodecar SA c Provincia de Corrientes s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, CSJN 1352/2017 - 29/08/23; “Holcim SA c Provincia de Neuquén s/acción declarativa de certeza”, CSJN 483/2018 - 29/08/23; y “S.C. Johnson y Son de Argentina SAIC c. Provincia de Córdoba s/acción declarativa de certeza”, CSJN 2232/2017 del 24/08/23.

En este caso, si bien descalificó un tratamiento tributario discriminatorio por la sola ponderación del domicilio del contribuyente, cabe destacar que se diferencia con los precedentes “Harriet y Donnelly” y esa familia de fallos, al rechazar que pueda negarse una exención en función del lugar donde radica la planta industrial del contribuyente, cuando en algunos precedentes en que se discutía ese tema el tribunal se había declarado incompetente. Por lo tanto, con este último precedente se puede afirmar que las pretensiones de denegar exenciones o alícuotas reducidas fundadas únicamente en la diferente radicación o vecindad de los contribuyentes corresponden, en principio, a la competencia originaria de la CSJN y vulneran el principio de igualdad tributaria.

A todo evento, resulta dable recordar que en su oportunidad ya había dictaminado el Sr. Procurador Fiscal, Dr. José O. Casás, en un caso donde también se ventilaba la discriminación según el lugar de industrialización del producto, en los autos “Cerro Castillo c/Pcia. del Chubut”, de fecha 13/11/1986, al sostener en su dictamen que “...la garantía contenida en los artículos 9º, 10, 11, y 12 de la Constitución nacional establece una protección contra los tributos que discriminen en razón del origen o destino del tránsito comercial, estableciendo una carga impositiva distinta de aquella que recae sobre bienes o servicios que no transponen las fronteras provinciales...”, y que “...el tributo establecido por la ley local cuya validez se impugna resulta discriminatorio, en tanto la carga impositiva se encuentra diferenciada en forma concreta, con fundamento en el destino de los minerales extraídos...”; por ende, concluye que “...cabe declarar la invalidez constitucional del gravamen, pero no con la totalidad de su monto, sino por la parte que contraría a los artículos 9º, 10, 11, 12, 16 y 108 de la Constitución Nacional, o sea por el importe que discrimina a los productos extraídos de la Provincia, de los procesados, industrializados o consumidos en ella.”. No obstante, la Corte en ese caso, con fecha 26/11/1987, no adhirió a dicho dictamen, y

consideró que no violentaban dichas garantías constitucionales.<sup>79</sup>

### III.5. La igualdad tributaria y las diferenciaciones de género

En general existe jurisprudencia relativa a diferenciaciones normativas por sexo, por edad, y aunque no específicamente en aspectos tributarios, etc., como es el caso de lo expresado en una causa donde se investiga la comisión del delito de abuso sexual agravado en perjuicio de una menor en la cual se puso de relieve la doble condición de la niña, tanto de menor de edad como de mujer, que la vuelve particularmente vulnerable a la violencia.<sup>80</sup>

Vale aquí reiterar lo dicho en distintas ocasiones, al señalar que no respetan el criterio de igualdad las diferencias fundadas en el color, la raza, la nacionalidad, el sexo, la religión, la opinión política y otras circunstancias que no tengan relación posible con los deberes de los ciudadanos como contribuyentes (Fallos 175:109; 210:284, entre otros).

También, la doctrina advertía que “...en la Argentina los extranjeros gozan de los mismos derechos que los ciudadanos (art. 20 Const. nac.) y que, por lo tanto, no podrían establecerse diferencias tributarias en razón de nacionalidad de las personas individuales, ya que en tal supuesto se violaría el concepto de igualdad. Tampoco serían válidos distingos por causa de sexo, raza, religión o ideas políticas (arts. 14, 16 y 19 Const. nacional)...”<sup>81</sup>

La Suprema Corte tiene dicho que “La garantía constitucional de la igualdad, equidad y proporcionalidad, no impide la adopción del sistema impositivo que las autoridades respectivas estimen pertinente, entre los usuales en la técnica de la materia”, y que “La interpretación de las leyes locales impositivas es del resorte propio de los jueces provinciales, sólo revisable por la Corte sobre

---

<sup>79</sup> Fallos: 310:2443.

<sup>80</sup> Fallos: 343:354.

<sup>81</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos M., “Derecho Financiero”, Volumen I, op. cit. pág. 319.

la base de la garantía constitucional de la igualdad, equidad y proporcionalidad si surge del caso el establecimiento de discriminaciones irrazonables, tendientes a la indebida hostilización o favoritismo de personas o clases de personas, lo que no ocurría en la causa.<sup>82</sup>

Asimismo, en otro precedente, resulta de interés lo afirmado por el más Alto Tribunal al expresar que un principio de justicia que goza de amplio consenso es aquel que manda desarrollar las libertades y los derechos individuales hasta el nivel más alto compatible con su igual distribución entre todos los sujetos que conviven en una sociedad dada, así como introducir desigualdades excepcionales con la finalidad de maximizar la porción que corresponde al grupo de los menos favorecidos, principios que ha recibido nuestra Constitución Nacional, al establecer la regla de la igualdad (art. 16) y justificar la distribución diferenciada a través de medidas de acción positiva destinadas a garantizar la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce de los derechos reconocidos por la Carta Magna y los tratados internacionales sobre derechos humanos, en particular, en lo que aquí interesa, respecto de los niños y las personas con discapacidad...<sup>83</sup>

Ahora bien, en los últimos tiempos se ha puesto de relieve la importancia de la no discriminación de género y también de la aceptación de su diversidad. Al respecto, se alude a los sesgos de género en las leyes tributarias, en el sentido de un tratamiento diferente según el sexo de las personas, y como consecuencia de ello han surgido algunas normas que procuran una equidad en lo que hace a este tópico.

En este sentido, es muy importante destacar que a partir de septiembre del año 2012 la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a través de la Oficina de la Mujer (OM-CSJN), realiza la sistematización de las decisiones judiciales sobre cuestiones de género a fin de dar cumplimiento a las obligaciones internacionales asumidas por el Estado

argentino. En dichas decisiones se reflejan los estándares internacionales de derechos humanos de las mujeres.<sup>84</sup> En ese orden, la Corte estableció como metodología que las sentencias y autos interlocutorios remitidos deben cumplir los siguientes requisitos en su contenido y argumentación:

- Abordar la protección de los derechos de mujeres, niñas, adolescentes y del colectivo LGTTIQ (Lesbianas, Gays, Bisexuales, Travestis, Transgénero, Intersexuales y Queer).
- Hacer alusión al derecho a la igualdad, las relaciones asimétricas de poder, los estereotipos discriminatorios de género, la discriminación o los diferentes tipos de violencia de género y el cuestionamiento de la neutralidad de la norma.
- Algunas de las materias de las sentencias sugeridas para ser tomadas en cuenta, fueron: derecho a la no discriminación; derecho a una vida libre de violencia; derechos de las mujeres en situación de vulnerabilidad; tutela judicial efectiva; derechos políticos; derecho a la educación, cultura y vida social; derecho al trabajo y a la seguridad social; derechos sexuales y reproductivos; derechos civiles y patrimoniales; derecho a la no discriminación en la familia, y las materias en las que se haya

<sup>84</sup> Pueden ser consultados en la “Guía interactiva de estándares internacionales de derechos humanos de las mujeres” confeccionada por la OM-CSJN [https://om.csjn.gov.ar/om/guia\\_ddmm/index.html](https://om.csjn.gov.ar/om/guia_ddmm/index.html) y el respectivo compendio de jurisprudencia, en: <https://om.csjn.gov.ar/JurisprudenciaOM/consultaOM/compendioJurisprudencia.html>. Al respecto, se destaca –entre otras– una sentencia dictada por la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, en autos: “O.B.N. c/EN (Agencia Nacional de discapacidad)”, de fecha 12/04/2021, relacionada con un pedido de pensión no contributiva para una mujer trans, portadora del HIV, en situación de vulnerabilidad social y excluida del mercado laboral formal, en el que se expresó “...Juzgar con perspectiva de género es un imperativo moral y ético que ha sido instituido y reglamentado internacionalmente y al cual nuestro país ha adherido por resultar indispensable a los fines de alcanzar un parámetro de justicia que no se quede sólo en la letra de la ley sino que trascienda hacia los justiciables en concreto...”.

<sup>82</sup> Fallos: 235:411.

<sup>83</sup> Fallos: 341:1625.

estimado que fue incorporada la perspectiva de género.

Así pues, en nuestro país y en materia sustantiva se estableció mediante la Ley N° 27.630 (B.O. 16/06/2021) –con vigencia para los ejercicios fiscales o años fiscales iniciados a partir del 1°/1/2021- la incorporación al inciso i) del artículo 91 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones –el cual contempla como deducción especial para las rentas de la tercera categoría, referida a los honorarios que se destinan al pago de directores, síndicos o miembros del consejo de vigilancia-, como tercer y cuarto párrafos, los siguientes: “El monto fijo a que se refiere el párrafo anterior se incrementará en un cuarenta por ciento (40%) cuando su perceptor sea mujer, y en un sesenta por ciento (60%) si se tratare de travestis, transexuales y transgénero, hayan o no rectificado sus datos registrales, de conformidad con lo establecido en la ley 26.743.

“En la medida en que resulten de aplicación disposiciones societarias que establezcan un cupo mínimo de composición del órgano de administración y/o de fiscalización de los contribuyentes comprendidos en el inciso a) del artículo 73, los incrementos dispuestos en el párrafo precedente sólo procederán por la incorporación de integrantes que representen un excedente que se verifique con relación al mencionado cupo.”<sup>85</sup>

Sin embargo, se observan idas y vueltas en esta temática, muchas veces fruto de la política de turno; en este sentido, recientemente la Inspección General de Justicia dejó sin efecto la normativa que tiempo atrás había dictado respecto de la obligatoriedad de respetar la diversidad de género en los elencos directivos de ciertas sociedades; en este sentido mediante las Resoluciones Generales Nro. 11/2024, 12/2024 y 13/2024 (B.O. 11/4/2024) la

---

<sup>85</sup> Puede consultarse acerca de los fundamentos de esta reforma legislativa, en: [https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/2024/09/informe\\_ganancias\\_sociedades27032021.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/2024/09/informe_ganancias_sociedades27032021.pdf)

mencionada entidad introdujo modificaciones en el régimen de las sociedades por acciones simplificadas (“SAS”) y derogó las resoluciones que determinaban requisitos para promover la paridad de género en determinadas entidades; de acuerdo con lo expuesto en los considerandos, con el dictado de las resoluciones generales referenciadas, la Inspección General de Justicia entiende que excedió las funciones que le fueron delegadas por ley –tanto en materia registral, como de fiscalización–, entorpeciendo y dificultando la formación de nuevas SAS. En dicho orden de ideas, se enfatizó que la Resolución General N° 11/2024 está dirigida a remover los obstáculos creados por dicha IGJ, los cuales afectaban la constitución y funcionamiento de la SAS, y distorsionaban la finalidad que originara la creación de la SAS –esto es, la creación de un tipo social caracterizado simple, ágil y económico–.

Finalmente, es dable resaltar en este punto los trabajos elaborados por Agustina O'Donnell al formular una serie de consideraciones y reflexiones sobre la necesidad de que nuestro sistema tributario evite la discriminación en materia de género; incluso la necesidad de revisar y modificar la semántica de ciertos textos legislativos y de otras normas –v.gr. cuando la ley de impuesto a las ganancias alude a “cargas de familia” en su artículo 30-; para ello estima conducente la implementación de “acciones positivas de género” en el sistema tributario.<sup>86</sup>

---

<sup>86</sup>cfr. O'DONNELL, Agustina “Discriminar para igualar en materia tributaria: medidas afirmativas con perspectiva de género y calidad democrática”, Errepar-DTE, febrero 2020, cita digital EOLDC100605A; y “Acciones positivas de género en el sistema tributario: ‘Borgen’ y los instrumentos tributarios para promover una igualdad real”, Errepar-DTE, agosto 2021, Cita digital: EOLDC104105A.

### III.6. La igualdad tributaria y las distinciones etarias (comprensiva de situaciones consideradas de “vulnerabilidad”)

Tal como se viene haciendo mención supra, bajo esta clasificación, resulta de interés distinguirla dado la evolución normativa y jurisprudencial que ha acontecido no sólo con el sector etario identificado como adultos mayores y/o jubilados, sino también comprendiendo a otros sectores dentro del alcance del vocablo “vulnerables”. Al respecto, y desde un objetivo más amplio, puede señalarse que el Ministerio de Seguridad de la Nación tiene publicado en su página web, en el Plan Nacional para la Reducción del Riesgo de Desastres 2024/2030 que “Entre los grupos en situación de especial vulnerabilidad se encuentran las juventudes, mujeres, pueblos originarios, personas adultas mayores, personas con discapacidad y quienes pertenecen a otros grupos en situación de vulnerabilidad...”<sup>87</sup>

En este sentido, ya en materia de beneficios fiscales para personas con discapacidad, la Corte había sostenido respecto del principio bajo estudio que “...para que exista denegación de la igualdad ante la ley no solo ha de existir discriminación, sino que además ella deberá ser arbitraria. No sucede así cuando el distingo se basa en la consideración de una diversidad de circunstancias que fundan el distinto tratamiento legislativo, es decir, cuando concurren razones objetivas de diferenciación que no merezcan la tacha de irrazonabilidad (Fallos: 224:810; 270:374; 298:286; 313:1638, entre otros). Asimismo, el Tribunal reiteradamente ha expresado que el art. 16 de la Constitución Nacional no obsta a que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considera diferentes, con tal que la discriminación no sea arbitraria ni

importe ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o grupos, aunque su fundamento sea opinable (Fallos: 243:98; 244:491; 286:166 y 187; 290:245; 306:533 y 1844; 307:493 y 582, entre otros)...”, y que “...no resulta irrazonable que el Estado recurra a un parámetro objetivo como lo es la capacidad económica de aquellos a quienes se dirige la ayuda social, pues al así hacerlo orienta los recursos públicos a paliar los obstáculos económicos que padecen ciertas personas para acceder a la adquisición de un automotor que les permita contar con una movilidad de calidad. Más aún, ello se adecua al imperativo puesto en cabeza de los Estados por la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad consistente en ‘facilitar’ la movilidad de las personas con discapacidad a un ‘costo asequible’, pauta que supone ponderar con equidad...”<sup>88</sup>

Al respecto, y en comentario a este precedente se destacó respecto de la tutela de los derechos colectivos de los más vulnerables y los convenios internacionales constitucionalizados, que “...no necesariamente es solo para la vulnerabilidad socioeconómica ya que la legislación puede otorgar beneficios a otras poblaciones, como las personas con discapacidad con determinada capacidad económica, patrimonial y de ingresos, sin que ello implique vulneración al principio de igualdad ante las cargas públicas, ni a ningún otro principio constitucional que rige en materia tributaria...”<sup>89</sup>

Ahora bien, en este punto debe resaltarse que en el precedente “García, María Isabel c/AFIP” la Corte Suprema, en sentencia de fecha 26/05/2019, señaló que “A partir de la reforma constitucional de 1994, cobra especial énfasis el deber del legislador de estipular respuestas especiales y diferenciadas para los

<sup>87</sup>

<https://www.argentina.gob.ar/sinagir/plan-2024-2030/grupos-en-situacion-de-vulnerabilidad-y-participacion-social>. Ver también, entre otros estudios: Informe de la CEPAL en <https://comunidades.cepal.org/desarrollosocial/es/grupos/discusion/grupos-en-situacion-de-vulnerabilidad>

<sup>88</sup> Fallos: 341:1625, doctrina reiterada en materia de condición de vulnerabilidad en Fallos: 344:1788.

<sup>89</sup> cfr. O'Donnell, Agustina “Comentario al fallo ‘González Victorica’. La interpretación de beneficios tributarios a la luz de los tratados internacionales de derechos humanos”, en la Revista “Constitución Financiera”, Tomo III, Edición del Observatorio de Derecho Financiero, Bs. As., 2021, págs. 15/24.

sectores vulnerables, con el objeto de asegurarles el goce pleno y efectivo de todos sus derechos y dicho imperativo constitucional resulta transversal a todo el ordenamiento jurídico, proyectándose concretamente a la materia tributaria, ya que no es dable postular que el Estado actúe con una mirada humanista en ámbitos carentes de contenido económico inmediato (libertades de expresión, ambulatoria o tránsito, etc.) y sea insensible al momento de definir su política fiscal ya que, en definitiva, el sistema tributario no puede desentenderse del resto del ordenamiento jurídico y operar como un compartimento estanco, destinado a ser autosuficiente 'a cualquier precio', pues ello lo dejaría al margen de las mandas constitucionales... La sola capacidad contributiva como parámetro para el establecimiento de tributos a los jubilados, pensionados, retirados o subsidiados, resulta insuficiente si no se pondera la vulnerabilidad vital del colectivo concernido, ya que la falta de consideración de esta circunstancia como pauta de diferenciación tributaria supone igualar a los vulnerables con quienes no lo son, desconociendo la incidencia económica que la carga fiscal genera en la formulación del presupuesto de gastos que la fragilidad irroga, colocando al colectivo considerado en una situación de notoria e injusta desventaja... El análisis integral de la capacidad contributiva implica que la equiparación de un jubilado en condiciones de mayor vulnerabilidad con otro que no se encuentra en esa situación pasa por el alto el hecho evidente de que el mismo ingreso no impactará de igual manera en un caso que en otro, insumiendo más gastos en el primero que en el segundo; la misma capacidad económica está destinada a rendir en ambos casos de manera diferente, desiguando en la realidad lo que el legislador igualó...".<sup>90</sup>

---

<sup>90</sup> Fallos: 342:411. Criterio reiterado en otras situaciones no impositivas, en Fallos: 344:1788, al señalar: "A partir de la reforma constitucional de 1994, cobra especial énfasis el deber del legislador de estipular respuestas especiales y diferenciadas para los sectores vulnerables, con el objeto de asegurarles el goce pleno y efectivo de todos sus

Luego, agregó en otro precedente que "El envejecimiento y la discapacidad -los motivos más comunes por las que se accede al status de jubilado- son causas predisponentes o determinantes de vulnerabilidad, circunstancia que normalmente obliga a los concernidos a contar con mayores recursos para no ver comprometida seriamente su existencia y/o calidad de vida y el consecuente ejercicio de sus derechos fundamentales, por ello, las circunstancias y condicionantes de esta etapa del ciclo vital han sido motivo de regulación internacional, generando instrumentos jurídicos específicos."<sup>91</sup>

En materia de los recursos de la seguridad social, el más Alto Tribunal de Justicia se ha manifestado particularmente sensible a las cuestiones que atañen al resguardo de los créditos pertenecientes a la clase pasiva, grupo vulnerable e históricamente postergado, procurando con sus decisiones hacer efectiva la protección que la Constitución Nacional garantiza a la ancianidad (art. 75, inc. 23), aclarando en el caso puntual que "...Nuevamente, nada de lo dicho en este pronunciamiento importa desconocer la vulnerabilidad y postergación de la que han sido objeto nuestros adultos mayores en las últimas décadas ni ignorar o permanecer insensible frente a las dificultades económicas que muchos de ellos deben enfrentar en su vida cotidiana...".<sup>92</sup>

También, en situaciones de discapacidad sostuvo que "...el envejecimiento y la discapacidad son causas predisponentes o determinantes de vulnerabilidad, circunstancia que normalmente obliga a los concernidos a contar con mayores recursos para no ver comprometida seriamente su existencia y/o calidad de vida y el consecuente ejercicio de sus derechos fundamentales... El imperativo constitucional de brindar respuestas especiales y diferenciadas para los sectores vulnerables, es transversal a todo el ordenamiento jurídico, ya que no es dable

---

derechos y dicho imperativo constitucional resulta transversal a todo el ordenamiento jurídico."

<sup>91</sup> Fallos: 344:983 "GARCIA, Blanco Esteban".

<sup>92</sup> Fallos: 341:1924, en autos: "BLANCO, Lucio Orlando".

postular que el Estado actúe con una mirada humanista en ámbitos carentes de contenido económico inmediato (libertades de expresión, ambulatoria o tránsito, etc.) y sea insensible al momento de definir su política fiscal y/o presupuestaria...”.<sup>93</sup>

Ahora bien, en su oportunidad, y con motivo del fallo “GARCIA, María Isabel”, se habían efectuado una serie de consideraciones y reflexiones acerca del alcance de la expresión “vulnerabilidad vital del colectivo concernido” introducida por la Corte en dicho precedente, en tanto no había fijado o especificado qué criterios debían evaluarse para arribar a esa consideración, o si debía limitarse a una situación únicamente referida a la edad de las personas; por ende, en esa ocasión se afirmó que tampoco podría efectuarse una categoría lisa y llana, sino examinarse caso por caso.<sup>94</sup>

No obstante, es dable aclarar que, luego de dicho precedente, la Corte se pronunció ante distintas situaciones consideradas como de “vulnerabilidad” –aunque no relacionadas sustancialmente con la materia impositiva-; al respecto, puede visualizarse que recientemente la Secretaría de Jurisprudencia de la Corte Suprema ha publicado en su página web, un suplemento denominado “La vulnerabilidad en los precedentes de la Corte Suprema” en la cual se recopilan distintas situaciones en la que se examinó la misma, y al que cabe remitirse para una mejor ilustración.<sup>95</sup>

### III.7. La igualdad tributaria y la cuantificación del hecho imponible

<sup>93</sup> Fallos: 343:264.

<sup>94</sup> cfr. NIETO, Marcelo Adrián, “La Corte Federal y el Poder Impositivo. Un nuevo caso: “Los ingresos por jubilación ¿son renta gravada? ¿quién lo dice? ¿cuáles son los límites?”, fallo comentado y publicado en Revista Electrónica del DECONOMI, Año II, Nº 1, abril 2019, de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/revista-de-conomi/revistas/rev-deconomi-Ed-003.pdf>

<sup>95</sup> <https://sj.csjn.gov.ar/homeSJ/suplementos/suplemento/76/documento> CSJN Secretaría de Jurisprudencia, Año 2024 –consulta web 30/04/2024-.

Las cuestiones relativas a la igualdad en el alcance de la materia gravada, no sólo reposan respecto de la misma, en decir en la selección de los supuestos o hipótesis de incidencia sino también en lo que hace a la cuantificación del hecho imponible. En este sentido, pueden encontrarse distingos tanto en la forma de establecer la base imponible, como también en la o las alícuotas que se fijen.

En este aspecto, resulta importante recordar lo señalado por García Belsunce al sostener que “La idea de igualdad trae aparejada la de proporcionalidad. A diferentes riquezas, impuestos o cargas diferentes en proporción invariable a aquellas, pero siempre en un criterio de estricta igualdad dentro de cada categoría o clase de riqueza y de igual proporción entre todas ellas... la proporcionalidad de que habla la Constitución debe interpretarse como referida a la riqueza de la población, de tal manera que el gravamen guarde una proporción con la riqueza del contribuyente expresada a través de cualquiera de los hechos imponibles que la ley grava. Dentro de la idea de la proporcionalidad –no a invariable sino variable- y por lo tanto del concepto de igualdad, se encuentra el principio o sistema de la progresividad como base del impuesto. A mayor riqueza, mayor impuesto, tal sería el enunciado de tal principio...”.<sup>96</sup> Y dicho autor agrega que, sobre este tópico la Corte Suprema declaró la constitucionalidad de los impuestos progresivos diciendo “...la igualdad de una contribución no se ataca con el impuesto progresivo desde que éste es uniforme dentro de las categorías que crea y debe agregarse que, por la misma razón, es también proporcional, toda vez que se mantiene el mismo porcentaje para las grandes divisiones que dan margen a la progresión”.

<sup>96</sup> cfr. GARCIA BELSUNCE, Horacio A., “Estudios Financieros”, Editorial Abeledo Perrot, Bs. As., 1966, págs. 177/178. Y cita al fallo publicado en Jurisprudencia Argentina, T. 72, pág. 1054.

En este orden de ideas, la jurisprudencia ha expresado que “Las leyes 2306 y 2816 de la provincia de Córdoba, que en sus artículos 6° y 10, respectivamente, establecen una zona provisoria de riego con determinado perímetro y declaran comprendidas en ellas concesiones anteriores, aun cuando estén fuera de aquél, fijándoles un recargo progresivo de 6 por ciento por cada kilómetro en razón de la distancia a qué se hallen las compuertas respectivas, del límite del perímetro de la zona, no son repugnantes al precepto de la igualdad establecido en el artículo 16 de la Constitución Nacional, ni contrarias a los artículos 2340 y 2341 del Código Civil.”, y que “principio de igualdad escrito en el artículo 16 de la Constitución no se propone sancionar en materia de impuestos, un sistema determinado, ni una regla férrea por la cual todos los habitantes o propietarios del Estado deban contribuir con una cuota igual al sostenimiento del gobierno, sino solamente establecer que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes.”<sup>97</sup>

Asimismo, indicó “Establecido ya que la igualdad de una contribución no se ataca en el impuesto progresivo desde que éste es uniforme dentro de las categorías que crea, debe agregarse que, por la misma razón, es también proporcional toda vez que se mantiene el mismo porcentaje para las grandes divisiones que dan margen a la progresión.”<sup>98</sup>

“El sistema del impuesto progresivo puro que resulta de aplicar la tasa mayor según el mayor valor al total de la estimación del bien gravado, no es violatorio del principio de la igualdad establecido en la Constitución Nacional.”<sup>99</sup>. También, expresó “...Bien sabido es que, si el impuesto progresivo ha sido aceptado en nuestra jurisprudencia como legítimo, es porque reposa sobre bases de solidaridad social en cuanto exige al que tiene

más un impuesto mayor que al que tiene menos, porque presupone que el rico puede sufragarlo sin mayor sacrificio de su situación personal, a diferencia del pobre. El impuesto es así progresivo en razón directa de la riqueza del contribuyente. A mayor riqueza, corresponde una cuota más alta de impuesto (Fallos: Díaz Vélez contra Buenos Aires, la prov. Tomo 151, pág. 359)...”<sup>100</sup>

Ya en otro precedente de 1948, efectuó una serie de definiciones al decir –en lo pertinente– “La garantía de la igualdad no impide que el legislador considere en forma distinta situaciones que estime diferentes, si el criterio de distinción no es arbitrario. No habiendo arbitrariedad pueden crearse categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes.”, agregando que “El impuesto progresivo no es contrario a la garantía de la igualdad. Tampoco lo es la distinción entre propiedades urbanas y rurales a los efectos de la contribución directa ni a la aplicación a las sociedades anónimas de un impuesto mayor que a las personas físicas.”, y que “La distinción a los efectos de la tasación para la contribución territorial de la vivienda del dueño influida en la misma y las edificaciones destinadas a la explotación agrícola ganadera no comprendidas en ella no es incompatible con la garantía de la igualdad.”<sup>101</sup>

Así pues, puede afirmarse que la progresión se justifica frente a la igualdad tributaria, porque se inspira en un propósito de solidaridad social y, por lo tanto, permite al legislador, en aras de esta solidaridad social, hacer pagar proporcionalmente más a aquellos que proporcionalmente tienen más; esto es, a los que poseen mayores recursos.

También, ha dicho que “No son violatorios de la igualdad constitucional los arts. 1, 2, 10, 11, 80, 81, 91, 92 y concordantes de la ley 5246 de la Provincia de Buenos Aires (Código Fiscal, año 1947), ni los arts. 1, 2 y concordantes de la ley 5247 de la misma provincia (ley impositiva para 1948), en cuanto se aplicaron como si los inmuebles gravados

---

<sup>97</sup> Fallos: 150:112 autos: “Linares, David c/ Provincia de Córdoba”, CSJN 12/12/1927.

<sup>98</sup> Fallos: 151:359, luego referida en Fallos: 333:935 y en 342:411.

<sup>99</sup> Fallos: 187:495 autos: “Ayerza Alejandro c/Pcia. de Córdoba”, CSJN 26/08/1940.

---

<sup>100</sup> Fallos: 195:270 “Doña Malvina Mason de Gil c/Municipalidad de Santa Rosa”, CSJN 12/04/1943.

<sup>101</sup> Fallos: 210:172.

pertenezcan a un solo propietario y sin tener en cuenta la parte proporcional que a cada uno de los recurrentes correspondía como condóminos.”<sup>102</sup>

Por lo tanto, no puede soslayarse que cualquier ponderación que el legislador efectúe acerca de la forma de cuantificar o medir el hecho imponible también podrá ser realizada bajo aquel eje de solidaridad social, pero dentro una estricta observancia de las garantías constitucionales.

### III.8. La igualdad tributaria y los tributos con fines extrafiscales

En este tópico, nos encontramos ante situaciones en la que el principio de igualdad es por la ley, y en el cual se acepta que el Poder político busque o procure un fin extrafiscal mediante la aplicación de un tributo, a través del cual propicie modificar alguna situación que considera disvaliosa para el bien común y, por ende, a priori desigual. Tal como se viene advirtiendo, tal ejercicio, no debe escapar al principio de razonabilidad, entre otras garantías constitucionales. En particular, la selección y la valoración deben efectuarse con un criterio de razonabilidad, transmitiendo mediante la misma que ciertas circunstancias del caso o hipótesis incidencia se puedan definir y a su vez, eliminar otras bajo un temperamento no arbitrario, ni sospechoso, ni persecutorio.

Es así, que se observa que este paradigma de la igualdad se ve muchas veces sobrepasado en el contexto de la planificación de una política fiscal que, por estrictas razones de justicia, recurre a un tratamiento de desigualdad selectiva capaz de armonizar el principio de la capacidad contributiva con el principio de la distribución de las riquezas. Por lo tanto, se acude a la utilización de continuas políticas de imposición progresiva y de políticas impositivas desincentivadoras o estimuladoras.

Ya enseñaban Arístides Corti y Rubén Calvo que “En cuanto al bienestar general, la Corte Suprema de Justicia de la Nación lo ha definido en el precedente ‘Quinteros’ [Fallos:

179:113] ‘De su Preámbulo y de su contexto se desprende el concepto de que la Constitución se propone ‘el bienestar común’... y más reciente en el caso ‘Bercaitz’ [Fallos 289:430] con el siguiente alcance: ‘...el objetivo preeminente de la Constitución, según expresa su Preámbulo, es lograr el ‘bienestar general’ (Fallos: T.273-pág. 313), lo cual significa decir la justicia en su más alta expresión, esto es, la justicia social, cuyo contenido actual consiste en ordenar la actividad intersubjetiva de los miembros de la comunidad y los recursos con que ésta cuenta con vistas a lograr que todos y cada uno de sus miembros participen de los bienes materiales y espirituales de la civilización...’, y agregando que “...el bienestar general encuentra apoyatura en el orden público económico, entendido éste como bien jurídico directamente protegido por el derecho constitucional económico...”<sup>103</sup>

Se ha dicho que el poder impositivo constituye un valioso instrumento de regulación, complemento necesario del principio constitucional que prevé atender al bien general, al que conduce la finalidad ciertamente extrafiscal de impulsar la expansión de las fuerzas económicas –cfr. Fallos: 151:359; 243:98; 307:360-.

Al respecto, debe remarcarse que los beneficios fiscales considerados por los poderes políticos para incentivar determinadas actividades económicas,<sup>104</sup> culturales, científicas, deportivas, etc. o el desarrollo de determinadas áreas geográficas, han puesto en su momento en crisis al principio de igualdad, pero su estudio no puede soslayar el resto de los derechos, principios y garantías constitucionales, v.gr. art. 14 bis en cuanto a la protección y primacía del trabajo sobre el capital, la protección integral de la familia, la compensación económica familiar, la cláusula

<sup>102</sup> Fallos: 243:98.

<sup>103</sup> Cfr. CORTI, Arístides H. M. y CALVO, Rubén A. “Bases preliminares del Derecho Constitucional Económico”, Separatas Errepar, Editorial Errepar S.A., ISBN 950-739-139-8., Bs. As., 1990, págs. 2 y 3.

<sup>104</sup> Ver, entre otros, fallos relacionados con la promoción de la actividad automotriz en Fallos: 295:621, 296:621 y 300:1027.

del progreso contemplada en el art. 75 inc. 18 y 19, también las previsiones fijadas en el inciso 23 de dicho artículo 75, al señalar que el Congreso tiene la facultad de “promover medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato... en particular respecto de los niños, los ancianos y las personas con discapacidad...”. En definitiva, en este punto cabe considerar un principio de solidaridad constitucional. Se puede decir aquí que, sólo dentro del marco establecido por nuestra Constitución Nacional se logra el equilibrio entre sus principios y los beneficios tributarios con fines económico-sociales de base constitucional. Por ello, si bien las situaciones de política fiscal pueden llevar a establecer tributos con fines extrafiscales, ello no puede estar desconectado del resto de los principios constitucionales que deberán estar siempre respetados.

En los autos “Maderas Martini S.A.C.I.F. s/recurso de apelación – impuesto a las ganancias”, la Corte –con fecha 4/6/1985– compartió el Dictamen del Procurador General, Dr. José Osvaldo Casás, de fecha 9/4/1985, cuando concluyó que “Que si bien los beneficios tributarios tienen fundamento en la Constitución Nacional, art. 67, inc. 16 (*Cláusula de progreso*), el mismo texto del inciso aludido, los califica como ‘privilegios’, desde que los mismos importan alterar la generalidad con que deben ser aplicados los gravámenes, para conjugarlos con el art. 16 de nuestra Ley Fundamental, en el sentido de que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, debiendo aplicarse abarcando íntegramente las categorías de personas o bienes previstos por la ley, y no a una parte de ellas.”<sup>105</sup>

En este punto, debe ponerse de relieve a modo de reflexión, lo que advertía Spisso, al decir que, “...Propender al progreso de la Nación no justifica por sí solo un desplazamiento del principio de capacidad contributiva. En materia de promoción regional ha sido tan grande el abuso, que hasta no hace mucho nadie pensaba invertir en la Argentina sin exenciones impositivas para la

empresa y sus inversionistas. Se conocieron todo tipo de regímenes de apoyo, fomento y promoción. Sin embargo, el índice de crecimiento del país en su conjunto, en la época de apogeo de la promoción industrial, revelaba estancamiento. Se establecieron manifiestas prebendas abusivas como el diferimiento de impuestos que se pudieron cancelar sin intereses ni indexación, no obstante la inflación operada. La licuación de las deudas impositivas por diferimientos fue tan grande por efecto del deterioro del valor de la moneda que las empresas beneficiadas constituyeron verdaderos patrimonios públicos de afectación privada...”<sup>106</sup>

Por otro lado, en cuanto a los fines extrafiscales de aquellos tributos que han buscado modificar conductas expansivas en materia de latifundios, mediante la aplicación de gravámenes específicos o de alícuotas más elevadas, se expidió el Máximo tribunal en la causa “López López, Luis”, con fecha 15/10/1991, expresando que “...No existe obstáculo constitucional para la aplicación de gravámenes que pueden conducir a la aplicación de alícuotas más elevadas en orden a gravar bienes inexplorados o que lo son de manera que no concuerden con los fines de desarrollo y promoción económicos, reconocidos expresamente en la Constitución como atributos de los poderes federales y provinciales (arts. 67, inc. 16, y 107 de la Constitución Nacional).”, y que “El poder impositivo constituye un valioso instrumento de regulación, complemento necesario del principio constitucional que prevé atender al bien general, al que conduce la finalidad ciertamente extrafiscal de impulsar la expansión de las fuerzas económicas.”<sup>107</sup>

A estas situaciones de política fiscal, cabe reiterar una vez más que no se las debe examinar de forma aislada del resto de los principios constitucionales; tal es el caso de lo acontecido con motivo del entonces vigente

---

<sup>105</sup> Fallos: 307:1083.

<sup>106</sup> cfr. SPISSO, Rodolfo R. “Directivas constitucionales para el ejercicio de la potestad tributaria con justicia”, Editorial La Ley, Revista Suplemento de Derecho Constitucional, abril/2003, y en SAIJ: DACF030037.

<sup>107</sup> Fallos: 314:1293.

Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta,<sup>108</sup> en el cual la Corte resolvió que la iniquidad de la solución ideada por el legislador quedaba en evidencia ante la comprobación fehaciente de que no existía manifestación de capacidad contributiva, es decir la renta que se pretendía gravar, y por lo tanto la presunción absoluta establecida por la ley devenía en irrazonable.<sup>109</sup>

Sobre la temática en trato, cabe también referirse a las normas que contemplan regímenes promocionales, ya sea por actividad económica o sea por zonas o territorio geográfico. Así los beneficios de naturaleza tributaria que involucran a este tipo de normas han sometido a estricto análisis al resto de los principios constitucionales.

En este sentido, resultan variados los casos que han encuadrado en ese marco promocional,<sup>110</sup> como ser leyes de promoción industrial, no industrial, agropecuaria, y/o de la actividad minera; o de ciertas industrias específicas, como el caso del régimen de incentivo fiscal dirigido a la Industria del Software,<sup>111</sup> en el marco del cual se otorgaban determinados beneficios a quienes resultaren alcanzados por el mismo en función de su actividad principal y del cumplimiento de ciertos recaudos, en particular, contempla una “estabilidad fiscal”, que, a partir de su inscripción en un registro especial, los beneficiarios del régimen no podrán ver incrementada su carga tributaria total en la órbita nacional. No obstante, en estos casos se mantienen incólumes las facultades de fiscalización y de determinación de la Administración Fiscal, cuando se detectaren incumplimientos legales o contractuales

<sup>108</sup> Este impuesto fue creado por el Título V, artículo 6° de la Ley N° 25.063 (B.O. 30/12/1998), luego derogado por el artículo 76 de la Ley N° 27.260 (B.O. 22/7/2016) con efecto para los ejercicios fiscales que se iniciaban el 1° de enero de 2019.

<sup>109</sup> Fallos: 333:993, en autos “Hermitage S.A. c/P.E.N.” del 15/6/2010.

<sup>110</sup> V.gr. Decretos Nos. 14630/44, 3824/45, 7101/56. Leyes Nos. 18588, 19640, 22021, 23658 –Decreto N° 804/96 y mod.-, 24196 y su modif., 24331, etc.

<sup>111</sup> Ley N° 25922 (B.O. 9/9/2004).

previstos por dicho marco promocional, o en su caso deberá anotar a la autoridad de aplicación que corresponda.

### III.9. La igualdad tributaria y el mantenimiento en el tiempo de las normas fiscales

En lo relativo a esta clasificación, si bien también gira en torno a cuestiones que hacen a fines extrafiscales, merece destacarse puntualmente lo que sigue.

En su oportunidad, en los precedentes “Ford Motor Argentina S.A. c/A.N.A.” del 24/8/1976, la Corte Suprema expresó que “...El establecimiento por el decreto 10.683/65 del recargo del 5 %, importa una alteración en pugna con los derechos acordados por el régimen instituido a fin de otorgar franquicias por períodos limitados a favor de una industria considerada de interés nacional...”, luego en “Fiat Concord”, del 25/6/1985, señaló que “...Al haber establecido el decreto 3642/65 un plan a regir durante los años 1966, 1967 y 1968, el Poder Ejecutivo no podía modificarlo a posteriori si con el incremento del 5 % en los recargos de importación dispuesto por el decreto 10.683/65 agravaba la situación financiera de las empresas que se hallaban protegidas por el régimen promocional en las condiciones previstas por los arts. 4° y 5° del decreto 3642/65, máxime que la ley 16.690, que dio origen al decreto 10.683/65, no autorizaba la creación del adicional instituido por éste...”<sup>112</sup>

En lo relativo a la estabilidad fiscal minera, en el fallo “CERRO VANGUARDIA c/ DGI”, de fecha 30 de junio de 2009, la Corte recordó que “debe ponderarse que la limitación que se impuso el propio Estado mediante la ley 24.196, al asegurar a las empresas que encaren emprendimientos mineros la estabilidad fiscal por un plazo de treinta años, persiguió el propósito de promover las inversiones en ese sector, manteniendo la ecuación económico financiera tenida en cuenta al presentarse el estudio de factibilidad. La Constitución Nacional autoriza al Congreso a dictar esa clase de normas (art.

<sup>112</sup> Fallos: 307:993.

75, inc. 18)...”, y que “...con arreglo a la jurisprudencia de esta Corte, las normas que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse necesariamente con el sentido más restringido que su texto admita, sino, antes bien, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, lo que vale tanto como admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia (Fallos: 296:253; 310:177), pues su inteligencia debe determinarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan (Fallos: 285:322, entre otros)...”, y en el caso concreto, hizo lugar a la pretensión de la empresa, ya que consideró que el Impuesto de Igualación afectó la garantía de la Estabilidad Fiscal por haber alterado la ecuación económico-financiera de la empresa al momento de presentar el estudio de factibilidad, que era la fecha a partir del cual rige el beneficio según el artículo 8 de la Ley N° 24.196.<sup>113</sup>

Posteriormente, en los autos: “MINERA DEL ALTIPLANO S.A. c/ Estado Nacional-P.E.N y otra s/ Amparo”, del 10 de julio de 2012, la Corte dejó en claro que el aumento y/o creación de un tributo en modo alguno es una conducta vedada al Estado *per se* sino que lo que el instituto prohíbe es el aumento de la “carga tributaria total” (art. 8°, ley 24.196) y la negativa a la compensación o devolución de las sumas abonadas de más por la empresa promovida (art. 4°, inc. c, del Anexo 1 del decreto 2.686/93). Además, califica al instituto analizado como “privilegio” ya que se trata de una alteración al principio de generalidad tributaria basado en el axioma del artículo 16 de la Constitución Nacional ya que la igualdad es la base del impuesto y las cargas públicas. En ese sentido, resultan coherentes las previsiones de la Ley N° 24.196 que pone en cabeza del beneficiario/a la obligación de probar la afectación de la estabilidad fiscal y,

---

<sup>113</sup> Fallos: 332:1541.

según la Corte, cabe exigir de parte de éste el estricto cumplimiento que la ley supone.<sup>114</sup>

Finalmente, en este punto, la doctrina ha indicado que “si la trasgresión al principio de igualdad derivase del alcance individual del beneficio, por desatenderse la regla de que el incentivo tributario se debe implementar a través de regulaciones generales y objetivas, los restantes contribuyentes, que, en igualdad de circunstancias, no han podido acceder al beneficio se hallan legitimados para reclamar idéntico tratamiento. Nos hallamos, en este caso, con una inconstitucionalidad por omisión de la norma infraconstitucional derivada de la irrazonabilidad en la selección de los supuestos a los cuales la ley les concede un beneficio con agravio al principio de igualdad. Al valorar como inconstitucional un régimen que faculta la concesión de beneficios fiscales en forma individual y no a la generalidad de aquellos que reúnan las condiciones objetivas fijadas, procede desaplicarlo, creándose una laguna que se cubre recurriendo al procedimiento de integración, mediante el cual se elabora una norma que, en aplicación al caso, sustituye a la que se desplazó por ser repugnante a la Constitución...”<sup>115</sup>

Tal como puede observarse, los distintos precedentes y situaciones que contemplan estos beneficios con un plazo determinado, siempre surgen de normas superiores que exceden la competencia del ente encargado de la Administración fiscal, y que, como tales, deben ser así observadas hasta el cumplimiento de sus propias condiciones; las cuales, en la medida que las mismas resulten de aplicación a la generalidad de aquellos que se encuentran en las mismas circunstancias, no resultara vulnerado el principio de igualdad.

---

<sup>114</sup> Fallos: 314:1824.

<sup>115</sup> cfr. SPISSO, Rodolfo R., “Directivas constitucionales para el ejercicio de la potestad tributaria”, op. cit. y su cita a Germán Bidart Campos.

### III.10. La igualdad tributaria y las normas exentivas

En materia de exenciones, entendida ésta como el instituto normativo que paraliza el mandato de pago de la obligación impositiva, existen distintos pronunciamientos acerca de la forma de interpretar a dichas franquicias impositivas; así es el caso de lo expresado con fecha 19/12/1991, en la causa “Fisco Nacional v. Asociación Empleados de Comercio de Rosario s/nulidad de acto administrativo”, sosteniendo en el considerando 4º, que “...es de aplicación constante el criterio conforme al cual las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicación de las normas que las establezcan, y fuera de esos casos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas (Fallos 277:273; 279:226; 283:61; 284:341; 286:340; 289:508; 292:129; 302:1599). En la materia, pues, ha de tenerse en cuenta, cuidadosamente, el contexto general de las leyes y los fines que las informan (Fallos 285:322, entre otros), con subordinación a la primera regla de interpretación de las normas, que es la de dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos 299:167, y sentencia en el caso ‘Jockey Club de Rosario v.DGI s/impugnación judicial de acto administrativo’, J.41 XXI, del 18 de abril de 1989)...”<sup>116</sup>

En los autos “Superinox” de fecha 31/08/1999, la Corte se expidió acerca de las normas promocionales y que prevén beneficios fiscales, se destaca –a los fines del presente trabajo– el voto del ministro del Dr. Eduardo Moliné O'Connor, que sostuvo “...Las exenciones fiscales configuran un privilegio que sólo en situaciones de verdadera excepción y beneficio general admiten respaldo constitucional, por agravar el principio de igualdad de las cargas públicas...”<sup>117</sup>

Luego, en autos “Vallori; Mirta Graciela s/amparo”, en sentencia de fecha 6/11/2001, en el que se planteaba la pretensión de la actora de considerar incluido al impuesto

creado por la Ley Nº 25.053 –que recaía sobre los automotores, motos, motocicletas, embarcaciones y aeronaves, Fondo Nacional de Incentivo Docente– dentro del Régimen especial instituido por la Ley Nº 19.279 –que establecía ciertas exenciones impositivas y otras liberalidades para la adquisición de automotores para personas con discapacidad– el Máximo tribunal de justicia señaló que “Las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan, y fuera de esos supuestos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas, la que ha de efectuarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan, ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador...”<sup>118</sup>

Por último, y en cuanto a la interpretación que corresponde asignarle a este tipo de normas que contemplan estas franquicias impositivas, resulta relevante lo destacado por el Dr. Pablo Revilla al expresar que “En la actualidad, nuestro Tribunal cívico considera que las normas que consagran exenciones se interpretan como cualquier otra, empleando todas las herramientas hermenéuticas que dispone la ciencia jurídica, por lo que las franquicias podrán resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que establezcan y su interpretación deberá practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan, ya que la primera regla es darle pleno efecto a la intención del legislador...”<sup>119</sup>

### III.11. La igualdad tributaria y los acuerdos entre particulares y el Estado

En esta temática ya había surgido, por un lado, en una serie de precedentes donde la Corte se encargó de dejar sentado que los impuestos no son obligaciones que emerjan

<sup>118</sup> Fallos: 324:3752.

<sup>119</sup> cfr. REVILLA, Pablo, op. cit., y las citas de Fallos a los que alude, 277:373; 279:226; 283:61; 284:341; 286:340; 289:508; 292:129; 302:1599; 315:257; 285:322, y 302:973, entre otros.

<sup>116</sup> Fallos: 314:1842.

<sup>117</sup> Fallos: 322:1926.

de los contratos, sino que su imposición y la fuerza compulsiva para el cobro respectivo resultan de actos de gobierno y de la potestad pública.<sup>120</sup>

En este sentido, sostuvo en autos: “Manrique, Manuel y otros c/ Provincia de Buenos Aires”, de fecha 24/9/1928, que “...la obligación de pagar un impuesto menor que el señalado por la ley posterior. Entretanto un derecho de esa naturaleza no ha podido nacer entre el deudor del impuesto y el Estado sino mediante un contrato o una convención especial por virtud de la cual aquel se haya incorporado al patrimonio del contribuyente. Tal sería la hipótesis de que mediante una concesión se hubiera concertado una liberación de impuestos o se hubiera asegurado el derecho de aquella y aún la más frecuente todavía de que el estado mediante la intervención de sus funcionarios hubiesen aceptado la liquidación presentada por el deudor del impuesto o de estas hipótesis particulares no existe acuerdo alguno de voluntad entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción, con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones. Los impuestos no son obligaciones que emerjan de los contratos...” y que “...la violación atribuida al art. 39... de la ley de 1924 de la garantía de igualdad consagrada en el art. 16 de la Constitución no es tampoco fundada. En efecto, la ley de impuesto a la transmisión gratuita de bienes es anual y, por serlo, ha debido dar un criterio para saber qué ley se aplica cuando una persona muera durante la vigencia de aquella y el impuesto se paga uno, dos o tres años después...”, expresando que la distinción que ha efectuado es el “acto que exteriorice la transmisión”, el cual se produce con la declaratoria de

---

<sup>120</sup> Asimismo, debe tenerse presente que “Los convenios sobre la carga de los impuestos no eximen a los contribuyentes, agentes de retención y demás responsables, de las obligaciones que les impongan las normas impositivas, ni acuerdan facultad a terceros a gestionar ante la Dirección General en nombre de los titulares de los derechos, exoneración o devolución de impuestos.” –cfr. Artículo 37 del decreto reglamentario de la Ley de Procedimiento Fiscal-.

herederos o con la aprobación del testamento, situaciones que cuando se configuran produce la obligación de pagar el impuesto, y que “...admitida la clasificación, el principio se aplica automáticamente a todos los que se encuentren en la misma condición sin negar a unos lo que se concede a otros en circunstancias análogas...”, concluyendo que el hecho de pagar un mayor impuesto que el establecido en una ley anterior, es una desigualdad derivada del cambio legislativo no es fundamento para considerar violado el mentado artículo 16 de la ley fundamental.<sup>121</sup>

También sostuvo que “Los impuestos no nacen de una relación contractual entre el Fisco y los habitantes, sino que se trata de una vinculación de derecho público. No existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones. Las diversas formas o modos de imposición son un acto de voluntad exclusiva del Estado desde que el contribuyente sólo tiene deberes y obligaciones, siendo la única que compete a aquél la de respetar la supremacía de la Constitución Nacional. El cobro de un impuesto no constituye una causa civil, derivada de la estipulación o contrato, siendo por su naturaleza una carga impuesta por el Poder legislativo a las personas o a los bienes con un fin de interés público y su cobro un acto administrativo.”, y específicamente respecto del principio de igualdad, sostiene el más Alto Tribunal, que el mismo requiere que las contribuciones sean iguales para todos los que se encuentran en las mismas condiciones, y no se observa que en el caso de autos se establezcan excepciones o privilegios respecto de personas algunas que se encuentren en idénticas condiciones que el actor.<sup>122</sup>

En el orden que se viene describiendo, debe resaltarse que, en Argentina, el Fisco Nacional, en virtud del principio de indisponibilidad del crédito fiscal, derivado del propio principio de legalidad, le impide decidir

---

<sup>121</sup> Fallos: 152:268.

<sup>122</sup> Fallos 223:233, autos: “Domingo L. Bombal v. DGI” del 31/7/1952.

si se cobra o no un tributo según ponderaciones de oportunidad o conveniencia; sin perjuicio de ello, cierto es que el frecuente dictado de leyes que contemplan beneficios condonatorios y otras dispensas afectan a aquel principio de indisponibilidad.

Por otra parte, deben considerarse dentro de este tópico de estudio, las consultas vinculantes<sup>123</sup> que los distintos sujetos responsables pueden formular a la Administración Fiscal, cuyas respuestas vinculan exclusivamente con obligatoriedad a los mismos, siempre que se mantengan y cumplan las cuestiones teóricas que se efectuaron en la consulta del caso concreto. Dichas consultas brindan en definitiva seguridad jurídica para ambos, pero también para el resto de sujetos pasivos que puedan considerarse involucrados en iguales circunstancias respecto del impuesto consultado.

Desde el punto de vista normativo, deberá tenerse presente que la Ley Nº 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones contempla en su Título IV, Capítulo I, un procedimiento de Acuerdo Mutuo previstos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición internacional, como un mecanismo tendiente a la solución de controversias suscitadas en aquellos casos en que hubiere o pudiere haber, para un contribuyente particular, una imposición no conforme a un determinado convenio; y luego en el Capítulo II, se prevé un régimen mediante el cual los sujetos pasivos pueden solicitar la celebración de una “Determinación Conjunta de Precios de Operaciones Internacionales” con la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la cual se fijen los criterios y metodologías aplicables para la determinación de los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad de las transacciones previstas en el artículo 17 y concordantes, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto

<sup>123</sup> La consulta vinculante se encuentra regulada en nuestro derecho positivo nacional en el artículo sin número agregado a continuación del artículo 4º de la Ley de Procedimiento Fiscal –L. 11683, t.o. en 1998 y sus modificaciones- y en la Resolución General Nº 4497 (AFIP) [B.O. 30/05/2019].

ordenado en 2019 y sus modificaciones, denominados “precios de transferencia”.

Esta última temática resulta compleja para el control de las actividades del Fisco, y en su caso una alteración de los precios a los que operan las unidades económicas vinculadas, permite transferir beneficios o pérdidas dentro del grupo, y de esa forma trasladar los beneficios de unos países a otros, lo que indudablemente perjudica no sólo al Fisco de un determinado país sino también genera una profunda desigualdad al resto de los contribuyentes de ese país. Por lo tanto, la posibilidad legal de llegar a un acuerdo sobre el verdadero alcance del hecho imponible en este tipo de materias, evita un gran incremento de litigiosidad, que indudablemente termina afectando a ambas partes, ya sea a corto o a largo plazo; lo cual conlleva también a violentar al principio de igualdad.

### **III.12. La igualdad tributaria y los actos emanados de la Administración Fiscal**

Ya ponía de relieve Valdés Costa que las relaciones entre el derecho material y el derecho administrativo existe una fuerte vinculación que presenta inconvenientes de difícil solución, y ello se debe a que la dinámica de la relación tributaria como tal, conlleva necesariamente la intervención de un ente administrativo, que verifique, controle, recaude y eventualmente determine el impuesto a ingresar. Al respecto, señalaba que “El núcleo del problema está en la distinción de la naturaleza reglada o discrecional de los actos de la administración. Dentro del primer grupo están los actos de determinación, y de decisión de los recursos administrativos en los cuales la administración está sometida a la ley; sólo debe aplicarla al caso concreto siguiendo la misma técnica de los jueces... sin que tengan calidad de cosa juzgada. La resolución de la administración sigue siendo un acto administrativo y, por tanto, revocable a petición de parte o de oficio, por razones de legalidad, e impugnabile ante los órganos jurisdiccionales...”, y que “Frente a esta actividad administrativa reglada, están una variedad de actos en los cuales la

administración actúa con discrecionalidad y con poderes superiores a los que tienen los acreedores de derecho común. La característica fundamental de esos poderes...es que le son otorgados por las normas constitucionales o legales. Tales actos se refieren, en términos generales, a preservar los derechos del Estado a la correcta percepción de los tributos, y en particular al control de si se han verificado los hechos generadores de la obligación...” y concluye que “estas potestades constituyen privilegios establecidos por el ordenamiento jurídico...” y “...no contradicen el principio de igualdad, concebido como el sometimiento de la administración a la ley, sin posibilidades de imponer al contribuyente su voluntad propia, fuera del marco que le ha fijado la ley.”<sup>124</sup>

En este aspecto, va de suyo que las facultades discrecionales que tiene la Administración Fiscal para el cumplimiento de sus fines, de control, recaudación, verificación y fiscalización de las obligaciones tributarias, deben siempre estar acompañadas de las correlativas garantías constitucionales a los fines de no generar un desequilibrio en la igualdad que debe respetarse en la relación jurídico tributaria.

Y tal como ya se expresará, en materia de judicatura, deberá tenerse presente que los criterios interpretativos de la norma tributaria no deben ser empleados sistémicamente con un razonamiento a priori, ni a favor del Fisco, ni del contribuyente.

En cuanto a las facultades de reglamentación estableciendo ciertas formalidades para el respaldo de las operaciones económicas, la Corte se pronunció, en su oportunidad, expresando que “...El cumplimiento de los extremos formales constituye, en el caso, el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado. En lo particular, las exigencias relativas a la emisión de facturas se establecen para garantizar la referida igualdad tributaria; desde que permiten determinar la

capacidad tributaria del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes...”<sup>125</sup>

En atención a necesidades financieras urgentes, el Estado, a través de su Administración Fiscal, acude cuando las circunstancias lo ameritan al dictado de normas que establecen anticipos y pagos a cuenta de la obligación principal; circunstancia y facultad sobre la cual se ha explayado largamente la doctrina y los servicios jurídicos

---

<sup>124</sup> cfr. VALDÉS COSTA, R., op. cit. págs. 429/431.

---

<sup>125</sup> Fallos: 314:1376 autos: “Dr. García Pinto, José p/ Mickey SA. s/ infracción art. 44, inciso 1, ley 11.683”, sentencia del 5/11/1991 CSJN.

del Fisco,<sup>126</sup> y también, sobre el particular la Corte se pronunció en el sentido de que "...el deber de tributar se encuentra fundado en sólidas bases de naturaleza ética y en principios sociales, jurídicos y políticos, en virtud de los cuales no parece discutible que quienes se encuentran en relación con ciertas manifestaciones de capacidad contributiva

---

<sup>126</sup> v.gr. GARCIA VIZCAINO, Catalina, ha expresado que son "pagos a cuenta de la obligación tributaria principal futura, y tienen por finalidad allegar ingresos al erario de modo permanente y fluido, sin esperar al vencimiento general para el pago de los gravámenes, atento a que se presume la capacidad contributiva de los obligados..." y que "el Fisco puede percibir ingresos aún antes de acaecido el hecho imponible, en la medida de lo que dispongan las leyes, o los organismos recaudadores, por conferimiento de atribuciones de éstas..." -cfr. "Derecho Tributario", 4ª Ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2009, T. I, p. 475-. Asimismo, FERNANDEZ, Luis Omar ha señalado que "...constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, con individualidad y fecha de vencimiento propias. La falta de ingreso en término da lugar a la aplicación de intereses resarcitorios, con independencia de que de la declaración jurada a la que se imputen, surja que no se deba pagar impuesto, o que el impuesto a pagar es de suma menor" -cfr. "Impuesto a las ganancias: teoría, técnica y práctica", 3ª Ed., La Ley, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2015, T. II., p. 729-; entre otros. Por su parte, la Administración fiscal ya sostuviera en el Dictamen N° 124/1978 (DATyJ) -refiriéndose a los anticipos- que "...participa de la naturaleza jurídica de un pago a cuenta del impuesto que en definitiva corresponda ingresar. No es, pues, una obligación sustancialmente autónoma, vale decir, un nuevo impuesto. Su fundamento consiste en la necesidad que tiene el Fisco de proveerse fondos en forma fluida, sin tener que esperar al vencimiento de las obligaciones definitivas de cada período fiscal" -cfr. [www.afip.gob.ar/](http://www.afip.gob.ar/) Biblioteca electrónica-. En el mismo sentido, la Procuración del Tesoro de la Nación en su Dictamen N° 484/2002 (PTN) -también refiriéndose a los anticipos- ha señalado que son "... prestaciones exigibles a ciertos sujetos pasivos sobre quienes recae el deber de ingresar sumas de dinero con anterioridad a la verificación de los hechos imponibles que originan la definitiva percepción de dichos importes, su pago no reviste carácter definitivo e irrevocable, lo que recién tiene lugar luego de finalizado el período fiscal y al vencimiento general del pago del tributo..."

elegidas por el legislador, deban respetar el pago de determinados gravámenes; pero a ese deber de tributar le corresponde un correlativo derecho del Fisco a recaudar, derecho que encuentra su límite en la definitiva configuración del hecho imponible, esto es, en la efectiva exteriorización de la capacidad contributiva -cfr. el dictamen de la Procuración General al que la Corte remite en Fallos: 344:1887-. Y en ese mismo sentido, sostuvo que la circunstancia de que el gravamen aplicado a un contribuyente no haya sido cobrado a otros que se dedican al mismo género de negocios que aquél, por así disponerlo la autoridad ejecutiva, no importa violación del principio de igualdad... Que la garantía consagrada en la Constitución es la de igualdad ante la ley. Si la desigualdad no está en la ley sino en el hecho de que el poder administrador le aplica a unos y no a otros habría, en todo caso, arbitrariedad administrativa pero no materia para la declaración de inconstitucionalidad que se procura. Teniendo ésta, como tiene, por objeto asegurar la preeminencia de la Constitución sobre todas las leyes, nacionales o locales, dictadas en su consecuencia debe recaer sobre una norma legal y no sobre un procedimiento ejecutivo de aplicación en los casos concretos que crea, de hecho, excepciones no establecidas por la norma en cuestión".<sup>127</sup>

Sobre la temática tratada en este punto, se entiende que en la medida de que la normativa en cuestión resulte aplicable a situaciones similares y no efectúe tratamientos dispares, no se vulnera, ni se afecta el principio de igualdad en la materia.

Por último, y a todo evento cabe tener presente que la Procuración del Tesoro de la Nación -máximo servicio jurídico del P.E.N.- tiene dicho "...que, si bien en nuestro sistema institucional los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación no deciden en términos generales y abstractos sino en los casos concretos sometidos a su decisión..., el carácter definitorio y último de sus sentencias respecto de la aplicación e interpretación del

---

<sup>127</sup> Fallos: 202:130.

derecho y la necesaria armonía con el comportamiento de los distintos órganos del Estado, son factores que determinan, en principio, la procedencia de que la Administración se atenga a la orientación que sustente la Corte en el ámbito jurisdiccional (v. Dictámenes 243:1, 246:693)... entre otros...”.<sup>128</sup> Y también, que “La Administración Pública debe acoger los lineamientos doctrinarios establecidos por la Corte Suprema, absteniéndose de cuestionarlos o de entrar en polémica con ellos, aun cuando tenga una opinión diferente.”<sup>129</sup>

#### IV. El ámbito penal tributario y el principio de igualdad

En primer lugar, debe volverse sobre las palabras de Ramón Valdés Costa cuando advertía sobre el derecho penal tributario expresando que “Es el punto más polémico desde el punto de vista del principio de la igualdad. Es también el que presenta mayores discordancias entre la doctrina y los derechos positivos...”.

En consecuencia, se tratarán sólo algunos aspectos que han surgido en esta materia específica, en torno al principio de igualdad tributaria.

En este orden de ideas, no cabe soslayar lo que -en un precedente citado supra- ya ponía énfasis la Corte, al señalar que la ley fiscal -entre las que se encuentran los delitos tributarios y previsionales- “no persigue como única finalidad la recaudación fiscal sino que se inscribe en un marco jurídico general, amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes...”. Ya indicaba sobre esta materia, Villegas, que “No todos los integrantes de una comunidad cumplen de manera constante y espontánea las

obligaciones sustanciales y formales que les imponen las obligaciones tributarias. Ello obliga al Estado a prever ese incumplimiento, lo cual implica configurar en forma específica las distintas transgresiones que pueden cometerse y determinar las sanciones que corresponden en cada caso...”.

Asimismo, la doctrina se había encargado de distinguir algunos aspectos relacionados con ciertas dispensas seleccionadas por el legislador (ya sean umbrales de base imponible, o por exenciones y/o por exclusiones) en las que no hay comisión de delitos tributarios, es así que Villegas ya señalaba -citando a Duverger- sobre la “evasión organizada por la ley”, sosteniendo que son supuestos legales que “dispensan el pago”.

La finalidad perseguida por el legislador al establecer umbrales cuantitativos en esta materia, es definir cuándo una conducta es penalmente reprochable y cuándo no, dejando dentro de la esfera del derecho penal sólo aquellas conductas de cierta magnitud que, en consonancia con el principio de ultima ratio, demuestran la necesidad de darles una respuesta sancionatoria penal. Se afirma que este tipo de decisiones de política criminal tienen “un doble objetivo en la instauración de umbrales o pisos cuantitativos: limitar la intervención penal a los ilícitos económicamente significativos... y reducir el número de casos que llegan a la justicia penal para evitar los efectos paralizantes que puede generar la denuncia de numerosos casos de poca entidad”.

En este ámbito, puede citarse al precedente de la Cámara Federal de Casación Penal, en sentencia de fecha 22/8/2018, en el que expresó “Las modificaciones a los montos dinerarios en los artículos correspondientes en la ley penal tributaria no son más que actualizaciones, que no comporta una ley penal más benigna. La aplicación retroactiva de una ley penal sólo tendrá lugar si se produce una modificación en la valoración jurídica del hecho que le resulte más favorable al imputado, y no cuando obedezca a determinados cambios coyunturales no vinculados ni vinculables con la ponderación

---

<sup>128</sup> <https://api.ptn.gob.ar/files/T265P183.PDF>

Dictamen 265:183 de la Procuración del Tesoro de la Nación.

<sup>129</sup> Ver en el sitio web de la Procuración del Tesoro de la Nación, en: Dictámenes 171:179; 196:64; 201:222; 206:357.

social de la conducta en particular...”, que “Si en situaciones análogas, otros contribuyentes recibieron condenas, un decisorio justo y equitativo y en particular respetuoso del principio de igualdad consagrado en la CN, debe conceptuar que las conductas que se encontraban reprimidas antes de la mencionada reforma permanezcan siéndolo, por haberse consumado en períodos anteriores a la misma y atendiendo en el caso a la naturaleza de la modificación legislativa.” Por otro lado, desde hace unos años que en nuestro país se ha planteado alrededor del principio de igualdad en materia impositiva, la factibilidad de aplicar la figura de la “probation” -o suspensión del juicio a prueba- para delitos tributarios y aduaneros, como una forma de extinción de la acción penal respecto del imputado que cumplió determinadas reglas de conductas durante un período de prueba fijado por el tribunal que la concedió, siempre que se reúnan los recaudos legalmente establecidos. Una característica distintiva es que no requiere demostración de culpabilidad, manteniendo incólume el principio de inocencia.

Al respecto, debe advertirse que no resulta pacífica ni la doctrina, ni la jurisprudencia en materia del uso del instituto de la “probation” en delitos aduaneros y tributarios, dado que la discusión gira –en lo que aquí interesa- en torno a si se respeta o no el principio de igualdad. Ya que por un lado, se argumenta que podría resultar de aplicación sólo a aquellos sujetos que detentan cierta capacidad económica, sometiendo a juzgamiento a aquellos que carecieran de posibilidades económicas de afrontar las mencionadas obligaciones fiscales, y por lo tanto es correcto no permitir la utilización del aquel instituto; mientras que por otro lado, se plantea como imperativo el de respetar y dar un trato de paridad a todos aquellos delitos que tienen penas máximas similares, y por ende permitir la utilización de la figura en cuestión.

La situación normativa, se encuentra actualmente regulada en el artículo 76 bis del Código Penal, que expresamente establece, en su último párrafo, que: “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.” –párrafo incorporado por el art. 19 de la Ley Nº 26735 (B.O. 28/12/2011)-.

En este sentido, existía cierta jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación previa al dictado del precitado último párrafo del artículo 76 bis del código de fondo en materia penal, en los que se había expedido sobre la aplicabilidad del régimen de la suspensión del juicio a prueba previsto en el entonces artículo 76 bis para determinados delitos.

Ahora bien, luego del dictado de la reforma legal del Código en cuestión en el ámbito doctrinario y judicial se cuestionó al mismo desde la faz constitucional –entre otros- del principio de igualdad, y tampoco con iguales criterios y/o pareceres. Así pues, por un lado la doctrina al efectuar el comentario a un fallo, ha expresado que “...vengo sosteniendo desde hace mucho tiempo que la limitación establecida por la ley 26.735 a la probation era inconstitucional...”; también que “En nuestra opinión, la tesis prohibitiva que tales normas consagran afecta el principio de igualdad ante la ley (art. 16, CN), el derecho de defensa en juicio (art. 18, CN), el artículo 7.7 de la Convención Americana de Derechos Humanos y el artículo 11 del Pacto de Derechos Civiles y Políticos...”; mientras que, por otro lado, se emitió opinión expresando que “...entendemos que la prohibición de la suspensión del proceso a prueba para los delitos de naturaleza tributaria o aduanera no vulnera la garantía constitucional alguna y se encuentra dentro de las facultades que tiene el Poder Legislativo para denegar determinados beneficios, fundadas en razones de política criminal.”<sup>130</sup>

Así pues, se han dictado sentencias en las que se admitió la “probation” en la materia en cuestión, v.gr. la mencionada en la cita aludida en el párrafo precedente; la causa FBB

<sup>130</sup> cfr. RODRIGUEZ OLIVA, María Luján “PROBATION’. SENTENCIAS EN TORNO A LA ALEGADA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 19 DE LA LEY 26735”, publicado en Editorial Errepar, cita digital EOLDC095455A

8835/2019/TO1 caratulada: “B., O. T. s/evasión simple tributaria”, del Tribunal Oral en lo Criminal Federal de Bahía Blanca, de fecha 6/12/2023.<sup>131</sup>

Y en cambio, en otras, como la del Tribunal Oral Federal de Rosario N° 1, en “Cardona, Mario s/evasión simple tributaria”, de fecha 3/8/2015, resolvió sobre la exclusión en materia de delitos tributarios de la aplicación de la figura en trato, expresando que “...a partir de la reforma legislativa a la que se hizo referencia –en alusión a la Ley N° 26.735- se ha cerrado la discusión en torno a la procedencia de la ‘probation’ toda vez que se impute un delito tributario, habiéndose superado toda argumentación... en materia de tal instituto, ahora se cuenta con una expresa prohibición.”<sup>132</sup>; también la Sala A de a Cámara Nacional en los Penal Económico, en autos: “A. G. R. SA (y otros) s/inf. L. 24769”, el 16/02/2017 dictó sentencia sosteniendo que “El texto de la ley 26735 es claro cuando establece que no procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los ilícitos reprimidos por la ley 24769.

Esa exclusión no supone ningún criterio discriminatorio que quepa cuestionar por la garantía de igualdad ante la ley que consagra el artículo 16 de la Constitución Nacional. Que todos los habitantes sean iguales ante la ley implica que la ley debe ser igual para los iguales en igualdad de circunstancias, con lo cual, para evaluar si a alguno de los integrantes de una categoría normativa se lo excluye del goce de los derechos que se reconoce a los otros, es necesario efectuar un análisis hacia adentro. La igualdad solo puede ser examinada entre los destinatarios de la misma ley y no respecto de los destinatarios de otras normas...”<sup>133</sup>

<sup>131</sup>

cfr.

<https://derechopenalonline.com/suspension-del-juicio-a-prueba-para-delitos-tributarios-interpretacion-litera-y-pro-homine/>

<sup>132</sup> cfr. “Cardona, Mario s/evasión simple tributaria”, publicado en Editorial Errepar, cita digital: EOLJU179163A.

<sup>133</sup> cfr. Errepar, cita digital: EOLJU183464A

## V. Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario

Como corolario de lo hasta aquí expuesto, resulta ilustrativo lo indicado en la oportunidad de las XX Jornadas Latinoamericanas mencionadas en este punto, que fueron celebradas en la ciudad de San Salvador de Bahía, Brasil, el 8/12/2000, donde se formularon ciertas recomendaciones, destacándose a la siguiente:

“Recomendación 7:

“La igualdad consiste en gravar con igual impuesto a quien posea la misma capacidad contributiva y con desigual impuesto a la posea desigual.

7.1 Las desigualdades y discriminaciones efectuadas por el legislador deben obedecer al principio de razonabilidad, tanto en su ponderación como en su elección, prohibiéndose el tributo y la sanción confiscatoria, la vulneración del mínimo existencial y 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.

7.2. Las legislaciones deben consagrar los derechos de terceros cuya capacidad contributiva resulte efectivamente afectada en virtud de la transferencia de la carga tributaria por disposición de ley”.<sup>134</sup>

## VI. Consideraciones finales

Las líneas doctrinales y jurisprudenciales repasadas ante las distintas normas legales y reglamentarias dictadas, han demostrado que lo que liga o entrelaza la igualdad ante la ley y la igualdad tributaria es una especie de

<sup>134</sup> Publicadas como documento anexo en la obra colectiva “Derechos Humanos y Tributación”, de la Revista Jurídica de Buenos Aires, de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, 2001, Editorial Lexis Nexis/Abeledo Perrot, págs. 737 y ss. Asimismo, pueden consultarse a las recomendaciones de esa Jornada en: <https://iladt.org/resolucion/resolucion-2000-brasil-t-ema-i/> y de las formuladas en otras en dicho sitio web.

membrana a través de la cual se comunican ambas manifestaciones de igualdad, no pudiendo tratarse a ambas, ni al resto de los principios constitucionales como muros estancos.

En este orden de ideas, y tal como se ha desarrollado, cuando se alude a la igualdad tributaria deberá tenerse presente no sólo lo preceptuado por los artículos 16, 20, 43, y 75, incisos 22 y 23 de nuestra Constitución Nacional sino también al resto de los derechos, principios y garantías consagradas en esa Ley Fundamental; como, asimismo, los contenidos en los tratados internacionales de jerarquía constitucional, que deben entenderse complementarios.

Estos principios son el núcleo de nuestro sistema constitucional, y consagran una directriz básica para analizar la validez de las leyes del Congreso -en particular las que reglamentan derechos- y funcionan como una pauta interpretativa fundamental para ellas. Por ende, en caso de duda interpretativa siempre deberá preferirse la que no resulte discriminatoria frente a la que sí lo sea.

En dicho marco, puede afirmarse que la igualdad tributaria significa igualdad en condiciones iguales de capacidad contributiva, o bajo criterios extrafiscales razonables en el estricto imperativo constitucional.

Sobre el particular, deberá tenerse en consideración que la discriminación tributaria puede producirse en cualquiera de los elementos estructurales del hecho imponible, y también con la diversificación de los elementos de que se sirve el legislador para la cuantificación de la carga tributaria, integración de la base imponible y métodos indirectos o indiciarios de estimación, reducciones de todo tipo en la base imponible o deducciones en la cuota, tipos de gravamen reducidos, tipos de alícuota, etc. que con frecuencia encuentran su justificación constitucional en la protección de otros valores, derechos o bienes constitucionalmente protegidos, como también en la legítima libertad de configuración con que se desenvuelve el legislador democrático en un Estado de Derecho, abierto al pluralismo de las opciones

políticas contempladas en nuestro orden constitucional.

Ahora bien, y sobre la base de los distintos criterios doctrinales y jurisprudenciales cabe nuevamente precisar que, para acreditar el respeto de los tributos al principio de igualdad en la ley, deberá reposar en la capacidad tributaria, para el caso de los gravámenes fiscales, mientras que en los extrafiscales la regla o límite es la razonabilidad, la ponderación del medio seleccionado con el objetivo buscado. Por ello, nunca la finalidad perseguida puede justificar un criterio inválido e irrazonable de distinción entre los sujetos alcanzados por una obligación tributaria.

Asimismo, como lo indicaba autorizada doctrina, la igualdad no es una declaración meramente programática, ya que se requerirá que ante el accionar de los distintos poderes públicos, deba en cada caso revisarse si existieron tratamientos dispares que resulten injustificados entre el interés jurídico constitucional y la valoración política legislada y/o reglamentada, interviniendo necesariamente el Poder Judicial.

Por otra parte, los incesantes cambios tecnológicos que generan nuevas formas de actividad económica, imponen a los Estados, y en particular al poder político que frente a dicha realidad se establezcan normas tributarias que aseguren un equilibrio en la relación jurídico tributaria, es decir que la conexión entre el sujeto activo y el sujeto pasivo respete ese principio constitucional de igualdad, más allá de las cuestiones que hagan a la política fiscal. En el mismo sentido, la tributación extrafiscal podrá ponderar circunstancias ajenas a la capacidad contributiva, pero siempre que el tratamiento dispar respete los fines y objetivos contemplados con el programa constitucional. En este último aspecto, corresponderá también tener presente el imperativo constitucional que establece el artículo 75, inciso 23.

Así pues, en lo que hace al ordenamiento financiero del Estado también deberá examinarse la relación recíproca funcional entre ingresos y gastos, lo cual llevará al reflejo de los fines pretendidos, y también

sobre qué sectores o grupos de la sociedad reposa la fuente que genera ingresos al Estado, y a su vez sobre qué sectores (sociales, culturales, económicos y políticos) recaen las erogaciones y gastos que el mismo efectúa. Dicho estudio podrá brindar una pauta de valoración del principio de igualdad dentro de ese programa de gobierno. Por ello, siempre deberá ser extremadamente cuidadoso en aquellas discriminaciones que se efectúen con fines extrafiscales. En materia penal tributaria, resulta otro campo en el que corresponderá que todos los Poderes del Estado, cada uno en el ámbito de sus competencias, observar con estrictez el principio de igualdad.

Todo ensayo dogmático referido a la igualdad tributaria, siempre llevará a preguntarse por los inconvenientes clásicos del Derecho Tributario y de la Hacienda Pública, al justo reparto de las cargas públicas y a su correlato –práctico- de distribución de los ingresos fiscales; como también en las valoraciones punitivas que la sociedad estime contemplar.

A manera de conclusión, y sin pretender admitir que el presente trabajo pueda ser considerado como una forma de positivismo jurisprudencial, sino poner de relieve a las distintas fuentes del derecho; lo cierto es -tal como remarcaba Dino Jarach al expresar la evolución de la jurisprudencia y su impacto respecto de este principio de igualdad- que “...los impuestos son iguales cuando las apreciaciones político-sociales del legislador coinciden con las del Poder Judicial y son iguales cuando no coinciden...”<sup>135</sup>.

---

<sup>135</sup> cfr. JARACH, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, tercera edición, Editorial Abeledo-Perrot, Bs. As. 2004, pág. 321.

## CRITERIOS DOCTRINALES PARA TENER POR SATISFECHO EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN LA LEY: CAPACIDAD CONTRIBUTIVA (TRIBUTOS FISCALES) Y RAZONABILIDAD (TRIBUTOS EXTRAFISCALES)

María Adriana Capria y Claudio Esteban Luis

### I. Introducción

Si bien las reglas de escritura mandan evitar títulos extensos, quisimos ser fieles a lo escrito por el Prof. José Osvaldo Casás, en uno de sus tantos fructíferos trabajos doctrinarios<sup>1</sup>. El legado de Casas es inmenso y excede por lejos lo dicho en ese aporte, pero será el punto de partida de la presente colaboración que tendrá como finalidad plantear algunos interrogantes en punto al cumplimiento del principio de igualdad.

En el trabajo referido el autor plantea la cuestión luego de reseñar en seis breves puntos los criterios de nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) en la materia, a saber:

1. *“La igualdad establecida por la Constitución Nacional como base del impuesto, no impide la formación de categorías sujetas a tarifas diversas, siempre que en su conformación no se hagan distinciones arbitrarias y las clasificaciones de la materia imponible, de los bienes, o de los sujetos alcanzados, reposen sobre bases razonables.*

2. *La relación del impuesto con el contribuyente se halla siempre regida —entre otros principios— por el que establece que a igual capacidad tributaria, con respecto a la misma especie de riqueza, el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes.*

3. *El principio de igualdad que establece el artículo 16 de la Constitución Nacional sólo requiere que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en idénticas circunstancias, mas no impide que el legislador contemple en*

*forma diferente situaciones que se consideren distintas, cuando las distinciones no sean arbitrarias ni respondan a un propósito de hostilidad contra determinados individuos o clases de personas, ni encierren indebido privilegio personal o de grupo.*

4. *La garantía constitucional de la igualdad respecto de las cargas públicas no es óbice a la validez de leyes especiales de privilegio cuando ellas estén expresamente orientadas a la consecución de objetivos y fines expresamente contemplados en el texto constitucional.*

5. *El criterio de distinción en materia impositiva no debe imprescindiblemente referirse a consideraciones económicas, siendo válidas las categorías fundadas en razones de conveniencia, justicia social y bien común, ajenas a la simple medida de capacidad contributiva de los afectados.*

6. *El sometimiento a una imposición diferencial, por vía de adicionales o recargos a los contribuyentes no residentes en el país, no es irrazonable, ni contraviene el principio de igualdad contenido en el artículo 16 de la Constitución Nacional”.*

Luego de tal reseña, el Prof. Casas propuso los “criterios doctrinales” sobre los que debía fundarse el escrutinio tendiente a determinar si un gravamen respetó el principio de igualdad; y consideró que ello debía realizarse sobre la base del principio de capacidad contributiva, en los casos de tributos con “fines fiscales”, es decir, aquellos pensados y creados simplemente para recaudar ingresos públicos; y sobre la base de la regla de razonabilidad, en los casos de tributos con “fines extrafiscales”, es decir, aquellos pensados y creados como eficaz herramienta de intervención económica o social.

Más allá de la acertada propuesta, a poco que se estudian los principios constitucionales que gobiernan la tributación se observa una

<sup>1</sup> CASAS, José Osvaldo, *El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado*, Revista del Notariado, Vol. 112, 2009, pág. 29/65.

inevitable e inescindible vinculación entre todos ellos que conduce inexorablemente a la necesidad de que se encuentren simultánea y recíprocamente cumplidos. Es que, por ejemplo, no cabe presumir que un tributo pueda respetar el principio constitucional de igualdad pero violente el de *capacidad contributiva*. Tampoco considerarlo válido –y cualquiera fuese el fin– si no respeta el principio cardinal de *razonabilidad*.

En definitiva, al decir del Prof. Arístides H. M. Corti, se trata de conceptos jurídicos interrelacionados y sujetos a una interpretación integrada y sistemática<sup>2</sup>. En este sentido, resulta acertado concebir a nuestra Constitución, como el “programa de la sociedad argentina en su conjunto, como proyecto, como camino a seguir, por lo que siempre las garantías aparecen engarzadas, y en adecuado balance en una norma que sabiamente combina seguridad con libertad, igualdad con estímulo y con prioridades, propiedad con utilidad social, individuo con comunidad, unidad nacional con autonomías locales, derechos con obligaciones, etcétera”<sup>3</sup>.

Anticipado ello como regla general, es cierto lo señalado por Casás en cuanto a que según el fin que tuvo en miras el legislador en la creación del tributo, si meramente recaudatorio o como instrumento de intervención económica o social, para incentivar o desalentar determinado comportamiento, es que debemos analizarlo, como abordaje preliminar, desde el principio de *capacidad contributiva* o desde el de *razonabilidad*, respectivamente. Sin embargo, este análisis primario no implica desplazar la obligación de considerar el resto de los principios constitucionales, sino la de considerar primeramente y con mayor énfasis a uno de ellos por sobre el resto. Es que, adviértase que aún en el caso de los tributos con *finés extrafiscales*, el análisis mediato del principio de capacidad contributiva y

consecuente no confiscatoriedad, no debe llegar al extremo de negar su consideración.

## II. Breves consideraciones sobre el principio de igualdad

En materia de principios constitucionales nos encontramos con aquellos de orden general, es decir, aquellos que se proyectan a todas las ramas del derecho, entre las cuales se encuentra la tributaria, que se los han llamado *principios constitucionales tributarios*, y aquellos de orden particular, es decir, aquellos que son propios y específicos del campo tributario, pero que atento su significación el constituyente decidió incluirlos en el texto constitucional, a los que se los ha denominado *principios tributarios constitucionalizados*<sup>4</sup>.

De tal manera, el principio de igualdad se muestra como uno de los limitantes de la potestad normativa tributaria del Estado, a poco que se advierta que su respeto es requisito de validez de cualquier gravamen. En su trabajo *El principio de igualdad en el Estatuto del contribuyente*<sup>5</sup>, el Prof. Casas lo analizó en forma pormenorizada, inspirándose en la clasificación efectuada por el Prof. Ramón Valdés Costa: igualdad “en la ley”, “por la ley” y “ante la ley”.

Un breve y rápido recorrido por esas líneas resultan esenciales para el abordaje del tema:

a) La igualdad *ante la ley* es el principio que nace como consecuencia de la Revolución Francesa y de los privilegios que ostentaba una pequeña parte de la sociedad en detrimento del resto, para dar lugar al principio de “universalidad de la ley” aplicable a todos los miembros de la sociedad. Así es que fue receptado en el art. 1 de la “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano” al proclamar que “Los hombres nacen libres e iguales en derechos. Las distinciones sociales sólo pueden

---

<sup>2</sup> CORTI, Arístides H. M., *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui, Depalma, pág.271 y sgtes.

<sup>3</sup> BULIT GOÑI, Enrique G., *Constitución Nacional y Tributación Local*, Ed. AD-HOC, Tomo I, pág. 125.

<sup>4</sup> GONZALEZ GARCIA, Eusebio; *Serie de conferencias sobre derecho tributario*, AAEF, 1994, pág. 9.

<sup>5</sup> CASAS, José Osvaldo; *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Ed. AD-HOC, 2005, págs. 158 y ss.

fundarse en la utilidad común”. En este sentido, referirse al principio de igualdad es hablar de uno de los principios básicos 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<sup>6</sup>

Desde este punto de vista *formal*, sólo se satisface el principio de igualdad si la norma se aplica a todos por igual. Por ello, con el paso del tiempo se advirtió que en determinados contextos, no efectuar otros distingos entre iguales también provocaba resultados injustos. En materia tributaria, esta igualdad adjetiva llevaría por ejemplo al extremo de imponer gravámenes iguales a todas las personas –por cápita-, sin efectuar distinciones fundadas en rentas, patrimonio, etc., esto es, sin considerar las diferentes *capacidades contributivas* de los sujetos alcanzados.

En este sentido, cabe recordar que en un contexto de fuertes desigualdades en materia de “raza”, la jurisprudencia norteamericana entendió que no era suficiente analizar la norma desde el punto de vista de la *igualdad formal*, ya que el uso por parte del legislador de este tipo de “categorías sospechosas” –como otras relacionadas con extranjeros, sexo, hijos ilegítimos, ideas políticas, etc.- implicaba, a priori, la tacha de inconstitucionalidad de la norma, al no superar el test de la “selección de la categoría”, como veremos más adelante.

Estos cuestionamientos abrieron paso a una segunda evolución del principio de igualdad: la igualdad en la ley.

b) La igualdad en la ley entiende al principio de igualdad como un concepto impreciso, que no puede aplicarse en forma matemática o formal al advertir el uso de alguna categoría sospechosa, y tiene por objeto que la norma trate igual a quienes se encuentran en igualdad de condiciones y en forma diversa a quienes se encuentran en condiciones distintas. Aquí surge el derecho a igual tratamiento, en el que la igualdad es vista desde una perspectiva *sustantiva* o

*material*, que tiene en cuenta no sólo el contenido del derecho, sino también sus consecuencias.

En este sentido, desde antaño nuestra CSJN dictó numerosos pronunciamientos respecto de este principio haciendo hincapié en la facultad del legislador de dictar leyes para los distintos grupos o categorías de personas, siempre que los criterios de diferenciación se exhiban razonables, de modo que situaciones iguales sean tratadas igualmente y situaciones desiguales de forma diferente. Así, sostuvo que “*El alto propósito que domina en los principios de igualdad consagrados por el artículo 16 de la Constitución, es el derecho de todos a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, no siendo, en consecuencia, la nivelación absoluta de los hombres lo que se ha proclamado, sino su igualdad relativa propiciada por una legislación tendiente a la protección en lo posible de las desigualdades naturales*”<sup>7</sup> y también señaló que “*La igualdad establecida en la Constitución Nacional como base del impuesto, no impide la formación de categorías que no sean arbitrarias ni en odio o favor de personas ni fijar escalas progresivas...*”<sup>8</sup>.

Este aspecto de la igualdad entendida como *igualdad sustantiva*, contiene a la proporcionalidad y la progresividad y tiene como pilar fundamental la redistribución, reclamando un mayor aporte de quienes más tienen, para satisfacer -a través del gasto público- necesidades insatisfechas de sectores más postergados. En materia tributaria este cometido se lleva a cabo mediante, por ejemplo, la imposición de alícuotas progresivas en distintos gravámenes –generalmente sobre la renta- como medio idóneo para captar -de la forma más adecuada- la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Desde esta perspectiva, sólo puede entenderse satisfecho el principio de igualdad si se lo considera desde su faz *sustantiva* o *material*.

<sup>6</sup> SPISSO, Rodolfo; *Derecho Constitucional Tributario*, Ed. Lexis Nexis, 3° edición, pág. 321.

<sup>7</sup> Fallos 151:359

<sup>8</sup> Fallos 190:231

c) En una última clasificación, observamos a la igualdad *por la ley* que condensa y supera a las dos anteriores. Según el Prof. Valdés Costa<sup>9</sup>, surge de la convicción de que el Estado no puede permanecer al margen de las desigualdades económicas y sociales que se observan en los distintos países y más allá que la forma de encarar este asunto en busca de justicia social es un problema de naturaleza política, lo cierto es que debe ser resuelto discrecionalmente por el legislador.

Ya en esta clasificación no sólo hablamos de igualdad *formal y material* sino que se la entiende –como parte de esta última– orientada a la búsqueda de acciones positivas por parte del Estado para lograr en los hechos determinados fines. En este sentido, la reforma constitucional del año 1994 no sólo incorporó, a través del inc. 22 del art. 75, tratados internacionales que complementan el principio/garantía formal y material contenido en la Carta Magna; sino que además en el inc. 23 del mismo artículo, incorporó como facultad del legislador la promoción de acciones positivas para garantizar la igualdad de trato, esto es, que en la materialidad de los hechos se concrete la igualdad mediante la progresividad necesariamente contenida en ella, claro que, con el límite infranqueable de la razonabilidad.

En referencia a ello, parte de la doctrina afirma que *resultaría violatorio de la igualdad –y una incorrecta técnica impositiva– gravar a una categoría de contribuyentes para beneficiar a otra hasta el punto de que la primera sostuviera, ella sola, el apoyo que se quiera brindar a la segunda, con fundamento en el bienestar social. Ello, aunque la discrecionalidad legislativa sobre la cuestión tiene sostén constitucional, en tanto el hoy art. 75, inc. 18, faculta al Congreso a dictar leyes para promover la prosperidad del país mediante concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulos*<sup>10</sup>.

<sup>9</sup> VALDEZ COSTA, Ramón; *Instituciones de Derecho Tributario*, Ed. DEPALMA, Buenos Aires, 1992, Capítulo VI, págs. 370 y ss.

<sup>10</sup> GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina – Anotada y Concordada*, Edición

Otra parte de la doctrina encuentra junto al principio de igualdad, entendido en su concepción *material o sustantiva*, los de generalidad, proporcionalidad y progresividad<sup>11</sup>. En consonancia con ello, destacada doctrina extranjera ha señalado que los principios constitucionales de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad; son aspectos parciales de un único principio, el de *justicia*; y que en el análisis particular de cada uno de ellos, han de tenerse presente los restantes para su debida comprensión<sup>12 13</sup>. Es decir, no puede existir una idea de “justicia tributaria” parcelada, aislada de la idea total y unitaria de justicia, y es en dicha idea donde encontramos los principios constitucionales referidos<sup>14</sup>

Como bien afirma el Prof. Valdés Costa<sup>15</sup>, la forma de encarar este tema es claramente de naturaleza política y ello es así, porque tanto los recursos como los gastos deben basarse en el *programa general de gobierno* (art. 75, inc. 8, CN), disponiéndose qué tributos –en sentido amplio– se establecerán, no sólo aquéllos con finalidad recaudatoria –clásicos, para acercar fondos al erario público a fin de afrontar el gasto público– sino también aquéllos calificados como “extrafiscales”. Recordemos que tal como lo tiene dicho la CSJN en numerosos pronunciamientos *El poder impositivo tiende, ante todo, a proveer de recursos al tesoro público, pero constituye, además, un valioso instrumento de regulación económica que a veces linda con el poder de policía y sirve a la política económica del Estado, en la medida que corresponde a las*

ampliada y actualizada, 2008, Ed. LA LEY, Tomo I, pág. 323.

<sup>11</sup> SPISSO, Rodolfo; ob. cit., pág. 321 y stes.

<sup>12</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando; *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de publicaciones facultad de derecho, Universidad Complutense de Madrid, Madrid 1993, pág. 104.

<sup>13</sup> Ver también QUERALT, Juan Martín y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, séptima edición, 1996, pág. 129 y stes.

<sup>14</sup> FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 326.

<sup>15</sup> VALDEZ COSTA, Ramón; ob.cit.

*exigencias del bien general, cuya satisfacción ha sido prevista en la Constitución como uno de los objetos del poder impositivo*<sup>16</sup>.

### **III. Respeto del principio constitucional de igualdad en los tributos con fines fiscales mediante el principio de capacidad contributiva**

**III.1.** En lo que refiere a los tributos con *finés fiscales*, el respeto del principio constitucional de igualdad se alcanza mediante la valoración del requisito esencial de *capacidad contributiva*, entendida ésta como la valoración política de una determinada capacidad económica<sup>17</sup>, cuya tarea compete exclusivamente al Poder Legislativo y cuyo control de razonabilidad podrá ser eventualmente revisado por el Poder Judicial. Por ello, con acierto se ha dicho que: *El principio de la capacidad contributiva, tal como se acepta en la actualidad, no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración política de la misma. Esta valoración política implica instrumentar el impuesto sobre la base de los valores que conforman el acervo ideológico del gobierno*<sup>18</sup>.

En este sentido, el principio constitucional de igualdad se logra horizontalmente mediante la aplicación del principio de *generalidad* y verticalmente mediante la consideración del principio de *capacidad contributiva*. Horizontalmente, al gravar con igual carga tributaria a todos aquellos que posean igual capacidad contributiva, y verticalmente, al gravar con diferente carga tributaria a todos aquellos que posean distinta capacidad contributiva. Y ello, con el fin de lograr el noble cometido de igualar el esfuerzo en la carga pública de contribuir con el gasto

público y el funcionamiento mismo del Estado. Este mandato –constitucional claro- puede resumirse en la frase: *gravar igual a los iguales, y desigual, a los desiguales*. Es que, tal como lo señala el Prof. Fernando Sainz de Bujanda, *la verdadera igualdad exige el tratamiento desigual de situaciones desiguales*<sup>19</sup>.

La exigencia constitucional de considerar la *capacidad contributiva* como elemento legitimador de cualquier gravamen encuentra como límite y reverso la prohibición de confiscatoriedad. De tal manera, capacidad contributiva y no confiscatoriedad son las dos caras de la misma moneda acuñada en nuestro texto constitucional. Sobre tales principios –capacidad contributiva y no confiscatoriedad- se ha escrito mucho tanto en la doctrina nacional<sup>20</sup> como extranjera, y su estudio en particular excede largamente el alcance y la intención que le queremos dar a la presente colaboración.

Por ello, nos resulta más conveniente abordar –sobre tales premisas- el análisis en particular de un reciente tributo a efectos de someterlo al escrutinio al que refiere el título de este trabajo.

**III.2.** Así, resulta interesante analizar el “Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia” (ASE), creado mediante la ley 27.605. Esta arbitraria elección responde a dos razones: a) es un tributo sancionado por el Poder Legislativo en el marco de una situación muy particular de emergencia, originada en un acontecimiento global histórico único como fue la pandemia provocada por el virus Covid-19, y b) fue creado para alcanzar a un universo de sujetos también muy particular sobre la base de una capacidad contributiva claramente diferencial.

Si bien el legislador lo denominó como un “aporte”, realizando denotados esfuerzos por

<sup>16</sup> Fallos 289:443, entre otros.

<sup>17</sup> En cuya valoración debe considerarse el principio de equidad, comprensivo del de proporcionalidad y progresividad, todos ellos “principios de justicia que gobiernan la tributación”, en un Estado social y democrático de derecho. Ver CORTI, Arístides H. M., ob. cit. en nota 2.

<sup>18</sup> JARACH Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Ed. Cangallo, 2da reimpresión de la 1ª edición, 1993, pág. 303.

<sup>19</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando; ob. cit. pág. 107.

<sup>20</sup> Sólo como ejemplo entre muchos otros, véase la obra de NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., *El principio constitucional de no confiscatoriedad tributaria*, Ed. ABELEDO PERROT, 2012; y la obra de Marcos F. GARCIA ETCHEGOYEN, *El principio de capacidad contributiva*, Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004.

evitar otorgarle carácter tributario, lo cierto es que más allá de su *nomen juris*, sus características y elementos determinantes conducen a considerarlo incluido en el género tributario y dentro de él, en la especie *impuesto*, y dentro de esa ella como un *impuesto extraordinario*. En este sentido, por sus características podría considerársele como resultado del ejercicio del poder tributario del Estado, y también del poder de policía, que algunos interpretan como legitimador de los tributos con finalidad *extrafiscal*.

En efecto, destacada doctrina nacional ha señalado que la finalidad de ambos poderes es distinta: el poder impositivo es ejercido con el propósito de obtener renta, mientras que el poder de policía se ejerce directamente para obtener el bienestar público, el que a veces puede ser logrado mediante la imposición de gravámenes utilizados con fines *extrafiscales*. De esta manera, señala la doctrina, el poder de policía coexiste con el poder impositivo, pero de ninguna manera depende de éste. Luego, donde el objeto es regulación y no renta, existe un ejercicio del poder de policía en lugar del poder impositivo<sup>21</sup>. Así “poder de policía” y “poder de crear impuestos” son cosas o nociones distintas, aunque a veces aparecen simultáneamente, porque se confunde uno con otro<sup>22</sup>.

**III.3.** Avocados a la tarea, en primer lugar encontramos relevante analizar el fin que tuvo en miras el legislador al momento de su creación.

Para ello, resulta necesario recordar el art. 7 de la ley:

“El producido de lo recaudado por el aporte establecido en el artículo 1° será aplicado:

**1.** Un veinte por ciento (20%) a la compra y/o elaboración de equipamiento médico, elementos de protección,

*medicamentos, vacunas y todo otro insumo crítico para la prevención y asistencia sanitaria.*

**2.** Un veinte por ciento (20%) a subsidios a las *micro, pequeñas y medianas empresas en los términos del artículo 2° de la ley 24.467 y sus modificatorias y normas complementarias, con el principal objetivo de sostener el empleo y las remuneraciones de sus trabajadores.*

**3.** Un veinte por ciento (20%) destinado al programa integral de becas Progresar, gestionado en el ámbito del Ministerio de Educación, que permitirá reforzar este programa que acompaña a las y los estudiantes con un incentivo económico y un importante estímulo personal en todos los niveles de formación durante su trayectoria educativa y/o académica.

**4.** Un quince por ciento (15%) para el Fondo de Integración Socio Urbana (FISU), creado por el decreto 819/19 en el marco de la ley 27.453, enfocado en la mejora de la salud y de las condiciones habitacionales de los habitantes de los barrios populares.

**5.** Un veinticinco por ciento (25%) a programas y proyectos que apruebe la Secretaría de Energía del Ministerio de Economía, de exploración, desarrollo, construcción y mantenimiento de infraestructura, transporte y producción de gas natural, actividad que resulta de interés público nacional, a través de Energía Argentina Sociedad Anónima, la cual viabilizará dichos proyectos proponiendo y acordando con YPF S.A., en forma exclusiva, las distintas modalidades de ejecución de los proyectos. Queda establecido que Energía Argentina Sociedad Anónima deberá reinvertir las utilidades provenientes de los mencionados proyectos, en nuevos proyectos de gas natural durante un plazo no inferior a diez (10) años”.

Sobre la base de lo establecido por este artículo, y en lo referido a los fines del impuesto, pueden ensayarse dos posiciones:

a) una que, partiendo de considerarlo como un impuesto con *finés fiscales*, sostenga que dicho artículo sólo determina el destino de lo recaudado, convirtiéndolo en un tributo con “destino específico” pero no en uno con *finés*

---

<sup>21</sup> LINARES QUINTANA, Segundo V., *Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional. Argentino y Comparado*, Buenos Aires, Ed. ALFA, 1956, Tomo III, pág. 294 y sgtes.

<sup>22</sup> MARIENHOFF, Miguel S., *Tratado de Derecho Administrativo*, 4ª edición, actualizada, Buenos Aires, ABELEDO PERROT, 2010, p. 557 y sgtes.

*extrafiscales*. Podría suponerse entonces que el ASE tuvo por finalidad obtener recursos extras para afrontar los gastos detallados en dicho artículo. De tal manera, considerarlo como un *impuesto extraordinario* -por única vez-, para obtener *recursos extraordinarios*, para afrontar *gastos extraordinarios* -provocados a consecuencia de la pandemia Covid-19- y detallados en el art. 7 transcripto; pero no un impuesto que represente verdaderas medidas de fomento o estímulo aplicables a una situación normal, sino más bien medidas paliativas aplicables a una situación pandémica absolutamente anormal y extraordinaria; en la cual el impuesto creado tiene una mera finalidad de recaudación extraordinaria; para afrontar gastos extraordinarios, como aquellos que detalla el primer inciso del art. 7, destinando *un veinte por ciento (20%) a la compra y/o elaboración de equipamiento médico, elementos de protección, medicamentos, vacunas y todo otro insumo crítico para la prevención y asistencia sanitaria*. Esta postura conduce a considerar con mayor detenimiento el cumplimiento del requisito referido a la existencia de capacidad contributiva como validante de este impuesto de excepción; y

b) otra que, partiendo de considerarlo como un impuesto con *fines extrafiscales*, sostenga que su legitimidad se funda en la obligación estatal de instrumentar medidas positivas de “asistencia social” ante la situación extraordinaria que significó la pandemia del Covid-19<sup>23</sup>. Es que, resulta innegable que las

<sup>23</sup> En este sentido, resulta ilustrativo no sólo la terminología utilizada en su título “*ayudar a morigerar los efectos de la pandemia*”; sino también las palabras del miembro informante y presidente de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados cuando expresó “...quiero comenzar por el título y el subtítulo de este proyecto, que no son casuales: “*Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia*”, “*Aporte solidario, extraordinario y por única vez vinculado a los patrimonios de las personas humanas*”. Con esto ya es posible sintetizar cuáles son los alcances y el objetivo de esta iniciativa...” (Diputado Carlos Heller, 14ª Reunión – 12ª Sesión Ordinaria, 17/11/2020); y también, lo del miembro informante de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la

condiciones económicas imperantes en esa época castigaron más fuertemente a aquellos operadores económicos del sector comercial minorista, al igual que algunos rubros en particular por encima de otros, como hotelería y turismo, transporte, industria, esparcimiento; y contrariamente, favorecieron fuertemente a las empresas farmacéuticas y ligadas a la salud, principalmente aquellas vinculadas a la prevención y tratamiento del Covid-19; las prestadoras de servicios de internet, telecomunicaciones, comercio electrónico y plataformas de entretenimiento.

En este sentido, podría suponerse que hubo un pequeño grupo de individuos económicamente favorecidos a consecuencia de la pandemia del Covid-19, cuyos ingresos extraordinarios traducidos en un aumento patrimonial pretendió alcanzar el legislador con la creación del ASE, y que, mediante su implementación, pretendió una suerte de redistribución en términos económicos que compense a los más afectados: 1) mediante la utilización de instrumentos de ayuda directa, como lo fueron el “ingreso familiar de emergencia” (IFE), el “programa de asistencia de emergencia al trabajo y a la producción” (ATP) -mediante el cual el Estado se hizo cargo del pago del 50% de los salarios privados con un tope de dos veces el salario mínimo vital y móvil-; bonos en dinero destinados a jubilados y pensionados, personal de salud y personal de seguridad; etc.; y/o 2) destinando lo recaudado a los nobles propósitos descritos por el legislador en el art. 7 antes transcripto, los que, si bien no se evidencian como verdaderas medidas de estímulo o fomento, bien pueden concebírselas como aquellas de “asistencia social” justificantes de la creación de impuestos con *fines extrafiscales*, según un inveterado criterio de nuestra Corte<sup>24</sup>.

Cámara de Senadores, cuando expresó que “...este aporte que solicitamos es para ayudar a recuperarnos de la pandemia, para morigerar –como bien lo dice la ley– los efectos negativos que ha tenido la pandemia...” (Senador Carlos Caserio, 26ª Reunión – 21ª Sesión Especial, 4/12/2020).

Aquí, resulta oportuno hacer notar que si bien

<sup>24</sup> Fallos 190:231, entre muchos otros

A nuestro entender no cabe dudas que el legislador creó este impuesto para afrontar los gastos que demandaría el cumplimiento de los fines que él mismo taxativamente describió en dicho artículo 7, incluso definiendo expresamente los porcentuales de asignación de lo recaudado a cada uno de ellos. En este sentido, no se nos escapa la eventual crítica que podría efectuarse respecto de tales destinos – detallados en esos 5 incisos- en punto a considerarlos, o al menos a alguno de ellos, ajenos a consecuencias directas provocadas por la pandemia, como podría ser el definido en el inciso 5.

Sin perjuicio de ello, si bien consideramos que las desiguales consecuencias económicas y sociales provocadas por la pandemia antes señaladas hubiesen justificado mejor una imposición diferencial por única vez sobre las ganancias extraordinarias obtenidas por el grupo de empresas beneficiadas, lo cierto es que el legislador –en ejercicio de una valoración que le es propia y excluyente- decidió, en cambio, alcanzar a las personas humanas y sucesiones indivisas de mayor patrimonio al momento de sancionarse la ley, en diciembre de 2020.

**III.4.** Dicho ello, corresponde observar cómo el legislador alcanzó una determinada y particular *capacidad contributiva*, al efectuar una valoración claramente política de la *capacidad económica* que representa –como manifestación directa- el patrimonio, en el caso de las personas humanas y sucesiones indivisas. En este sentido, y sin perjuicio de lo dicho, no cabe dudas del acierto en dicha valoración; toda vez que el patrimonio representa –junto a la renta- una de las manifestaciones más nítida, directa e inobjetable de *capacidad económica*, traducida por el legislador como *capacidad contributiva*; más aún en el caso del ASE que sólo alcanzó a los patrimonios mayores a los \$200 millones.

Sobre tales conceptos, si se lo considera como un *impuesto extraordinario con fines fiscales* el principio de *capacidad contributiva* se encuentra claramente receptado en su creación y por ende, a través de él, el principio

constitucional de igualdad; resultando aprobado el escrutinio al que refiere la presente colaboración. Si por el contrario, se lo considera como un *impuesto extraordinario con fines extrafiscales*, el principio de *capacidad contributiva* se lo podrá exigir atenuadamente pero con el obligado límite que representa el principio de *razonabilidad*.

Finalmente, y en relación al escrutinio al que deben someterse los tributos a los fines de considerarse respetado el principio de capacidad contributiva –y mediante él, el de igualdad- encontramos –a diferencia del ASE brevemente analizado- una clara problemática en todos aquellos tributos generales al consumo, porque dicha circunstancia –el consumo- resulta una manifestación indirecta, mediata, una mera *presunción* de capacidad contributiva, lo que amerita extremar la cautela en su imposición a fin de no afectar el principio de igualdad, concebido como comprensivo del de equidad y progresividad.

#### **IV. Respeto del principio constitucional de igualdad en los tributos con fines extrafiscales mediante el principio de razonabilidad**

##### **IV.1. Generalidades**

El art. 28 de la CN establece el principio y la garantía de la razonabilidad, al disponer que "*los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio*".

El término del artículo citado que ofrece mayor controversia es *alterar*, ya que se trata de una expresión *elástica* que se encuentra sujeta a la interpretación que en cada caso realice el legislador al crear o reglamentar la norma o el juez al aplicarla a un caso concreto.

Es que como la Constitución no define lo que se entiende por *alterar* el derecho reglamentado, la garantía del debido proceso, con su fórmula de razonabilidad, configura el instrumento técnico para saber si se hiere o no en su sustancia y por lo tanto se altera el

derecho regulado. Quiéralo o no el intérprete<sup>25</sup>.

Los principios constitucionales -entre ellos, el de razonabilidad- son normas supralegales vinculantes para todo el ordenamiento jurídico, cuyos destinatarios son los poderes constituidos y ninguno de ellos puede violarlos, bajo pena de declararse la invalidez de sus actos, actuando como verdaderos límites al ejercicio del poder tributario.

Es importante destacar que, a pesar de que el art. 28 no incluye en su texto en forma expresa el término *razonabilidad*, tanto la doctrina como la jurisprudencia han elaborado dicho principio de la conjunción de los arts. 14, 16, 17, 19 y 33 de la CN como un intento de delimitar la reglamentación legítima de la que altera derechos y garantías<sup>26</sup>.

Por su parte, las garantías funcionan como reaseguro de los distintos derechos otorgados por la CN.

Podríamos entonces definir a la *razonabilidad* como una garantía innominada, implícita y amplia, que surge de los arts. 28 (debido proceso sustantivo) y 33 (derechos implícitos) de la CN y, a su vez, complementa a los arts. 14 (reglamentación de los derechos), 16 (igualdad), 17 (derecho de propiedad) y 19 (principio de legalidad) de dicho cuerpo legal.

La definición de la razonabilidad en este sentido, está indicando que se la admite como integrante de estas garantías enumeradas, como elemento presente dentro de ellas, y que no habrá de ser excluida por vía reglamentaria, porque hacerlo importaría alterar a la garantía receptora, y privar a ésta de una de sus esencias. Esta es una de las caras de la moneda por la cual la legalidad no podrá ser irrazonable, la igualdad no podrá ser irrazonable, la no confiscatoriedad no podrá ser irrazonable, etc.<sup>27</sup>

#### **IV.2. Relación entre razonabilidad y debido proceso como directiva para el legislador.**

<sup>25</sup> LINARES, Juan F., *Razonabilidad de las leyes. El "debido proceso" como garantía innominada en la Constitución Argentina*, 2º Edición actualizada, Ed. ASTREA, Buenos Aires, 1970, pág. 164.

<sup>26</sup> GELLI, María Angélica, ob. cit. pág. 248

<sup>27</sup> BULIT GOÑI, Enrique G., ob. cit. pág. 286.

Tanto los principios de *legalidad* contenidos en el art. 19 de la CN y el de *reserva de ley* en materia tributaria (arts. 4 y 75, incs. 1, 2, 3, etc.), como el de *razonabilidad* que surge del art. 28 de dicho cuerpo, conforman pilares que limitan el poder de imposición del Estado en términos generales y, en lo que en este artículo nos ocupa, al Poder Legislativo al crear o reglamentar normas.

Partiendo de la base de la observación del principio de reserva de ley en materia tributaria, la norma puede dictarse en violación al principio de legalidad por poseer algún vicio en las formas (requisito adjetivo), tal es el caso en el que para su dictado no haya seguido el procedimiento dispuesto por la ley. Este análisis es meramente adjetivo y su sola consideración resulta insuficiente. Es que la razonabilidad como principio y garantía, la encontramos en el *aspecto sustantivo* del debido proceso, por ello es que en este punto debe profundizarse el análisis, pues puede ocurrir que este aspecto resulte alterado a pesar de encontrarse verificado el aspecto adjetivo.

Es de práctica común relacionar en forma errónea al debido proceso legal sólo con su aspecto formal o adjetivo, lo que hace que el intérprete efectúe un análisis superfluo de la norma, siendo insuficiente para tutelar efectivamente los derechos. Es por ello que debe indagarse en forma conjunta el aspecto adjetivo y el sustantivo -y éste en particular- para arribar a una cabal exégesis de la razonabilidad en la imposición y dar por satisfecho el escrutinio de la igualdad en la ley.

Entendiendo que la razonabilidad complementa a la igualdad y viceversa, se afirma que se traiciona el principio de igualdad si solo se lo considera desde lo formal. La igualdad en estos términos implica una mera vinculación entre la ley infraconstitucional y su aplicación al caso concreto, dejando al margen del control el contenido de la norma respecto de la creación o determinación de categorías, grupos o circunstancias alcanzados por la disposición. El derecho a la igualdad queda así subsumido en el principio de legalidad en

cuanto al criterio adoptado por el legislador<sup>28</sup>, como integrante de la faz subjetiva del debido proceso.

Juan F. Linares tiene dicho que lo razonable es, en forma estricta, el fundamento de verdad o de justicia del derecho. De acuerdo con lo expuesto por este autor, se distinguen dos clases de razonabilidad jurídica: la del criterio de selección y la de la ponderación.<sup>29</sup>

Este autor sostiene que la razonabilidad de la selección no es la de la ponderación normativa entre antecedente y consecuente de la parte de la norma que establece la prestación (endonorma) y antecedente y consecuente de la que establece la sanción (perinorma). Es la valoración de ciertas circunstancias del caso para elegir unas y eliminar otras, en la determinación del *hecho antecedente* al cual se imputa un consecuente (prestación o sanción). Esa selección debe hacerse con base en el relieve o importancia que tengan las circunstancias elegidas. No es lo mismo establecer dos categorías de obligados a prestar un servicio gratuito a favor del Estado, según sean o no rubios los prestatarios, que hacerlo según la edad o capacidad intelectual o física de éstos.<sup>30</sup>

Al crear o reglamentar una norma -en todos los casos- el legislador afecta en mayor o menor medida el principio de igualdad. El análisis de la ponderación, por su parte, abarca la razonabilidad de los medios que eligió para responder a determinada situación o finalidad (proporción entre medios y fines). Puede efectuarse un simple análisis en el que se indague si el medio elegido satisface el fin propuesto y, por lo tanto, es razonable para dar respuesta al objetivo perseguido o; puede utilizarse un análisis más intenso que implique demostrar que el medio elegido no sólo no es el adecuado para el fin propuesto, sino que existían otro u otros medios que hubiesen

brindado mejor respuesta a la situación planteada. Por su parte, el criterio de la selección -como vimos- es mucho más intenso que el anterior porque se analiza directamente la categoría utilizada por legislador como integrante del medio elegido, para afectar de manera distinta a los derechos.

Utilizando un control o escrutinio focalizado en la selección de la categoría, el intérprete (legislador/juez) advertirá los efectos en la práctica que vulneren el principio de igualdad.

Coincidimos con Cayuso, quien sostiene que ante varias respuestas posibles, el legislador deberá elegir aquella que represente más adecuadamente los valores sociales y contribuya, en mejor medida, al entendimiento social, sin que ello implique cercenar facultades propias y exclusivas de los otros poderes, fortaleciendo el principio constitucional sobre el cual todos los poderes constitucionales se encuentran sometidos a las reglas sustantivas en las que se apoya el sistema.<sup>31</sup> Lo cierto es que la respuesta que se confiera a un problema determinado, deberá tender a afectar al principio de igualdad en la menor medida posible. Este es el desafío.

García Belsunce expresa claramente que es facultad del legislador apreciar los criterios con los que legisla, y valorar la conveniencia y oportunidad de las medidas que adopta, sea en materia de fines como de medios, y que, por lo tanto, los jueces no pueden revisar esos criterios legislativos, en tanto no medie arbitrariedad o de falta de razonabilidad.<sup>32</sup>

En consonancia con las posturas citadas, y profundizándolas, vale remarcar que si bien la elección de los hechos imposables o la descripción de los hechos sujetos a sanción es una decisión que entra en la esfera discrecional del legislador, no puede ser arbitraria, con lo cual el análisis respecto de la

---

<sup>28</sup> CAYUSO, Susana G., *Constitución de la Nación Argentina-Comentada*, 2º Edición, Ed. LA LEY, Buenos Aires, 2021, pág. 155.

<sup>29</sup> LINARES, Juan F., *Razonabilidad de las leyes. El "debido proceso" como garantía innominada en la Constitución Argentina*, 2º Edición actualizada, Ed. ASTREA, Buenos Aires, 1970, pág. 109.

<sup>30</sup> LINARES, Juan F., ob. cit., págs. 151/152.

---

<sup>31</sup> CAYUSO, Susana G., *La aplicación del principio de razonabilidad y las limitaciones a los derechos fundamentales. El diseño constitucional y la búsqueda de efectividad*, en *El Valor Justicia en la convivencia democrática*, Ed. EDIAR, Buenos Aires, pág. 179.

<sup>32</sup> GARCIA BELSUNCE, Horacio A., *Garantías constitucionales*, Ed. DEPALMA, Buenos Aires, 1984, pág. 104.

selección o elección de las categorías como test más interno, es fundamental para tener por satisfecho el control de razonabilidad que impactará directamente en el principio de igualdad en la ley, actuando como un límite de la facultad discrecional del legislador.

### IV.3. La razonabilidad en los tributos de carácter *extrafiscal*

Recordemos que cuando la finalidad de los tributos no radica sólo en proveer de recursos al erario público sino en persuadir conductas de los ciudadanos o impulsar el desarrollo de actividades económicas, sociales, culturales, ambientales, etc., se los denomina tributos *extrafiscales*.

Respecto de este tipo de tributos, la CSJN afirmó que:

a) El impuesto debe responder fundamentalmente, según nuestro sistema institucional, a la finalidad de proveer de recursos al Estado para atender a los servicios de la administración; pero ello no excluye la función subsidiaria de fomento y asistencia social, siempre que no sea arbitraria o sectaria (Fallos 190:231).

b) El impuesto es una prestación obligatoria establecida por el Estado en ejercicio de su poder de imperio, sea para subvenir a los gastos de la administración general, sea con fines de fomento económico o cultural (Fallos 266:53).

c) Con su esencial propósito de allegar fondos al tesoro público los tributos constituyen un valioso instrumento de regulación de la economía, complemento necesario del principio con raigambre constitucional que prevé atender al bien general (art. 67, inc. 2º, de la Constitución Nacional) al que conduce a la finalidad de impulsar el desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas (Fallos 243:98, 310:2443, 337:388, entre tantos otros).

d) No es aplicable la jurisprudencia de la Corte que tiene declarado que determinados impuestos, en la medida que exceden el 33 % de su base imponible, afectan la garantía de la propiedad por confiscatorios, cuando se trata de tributos que gravan la importación de mercaderías. Tal ocurre cuando el Estado, por razones que hacen a la promoción de los

intereses económicos de la comunidad y su bienestar, instituye, con finalidades acaso disuasivas, gravámenes representativos de uno o más veces el valor de la mercadería objeto de importación (Fallos 289:443).

Ahora bien, existen posturas que sostienen que en esta clase de tributos, en realidad, se encuentra ausente el requisito de *capacidad contributiva* para resolver la igualitaria distribución de las cargas tributarias entre los contribuyentes, pero que es suplido por la regla de la *razonabilidad* en la selección al conformarse las distintas categorías de contribuyentes o el tratamiento dispar de los hechos imposables, siempre que exista adecuada proporcionalidad entre el medio empleado –menor o mayor carga fiscal- y la finalidad perseguida –de regulación, fomento, conveniencia económica, o de ordenación social o de bien común-, todo ello atendiendo a que el tributo, además de allegar recursos al Tesoro, es un poderoso instrumento en donde confluyen la potestad tributaria y la potestad o poder de policía (cfr. doctrina de la causa “Lorenzo Larralde y otros”, sentencia del 2 de marzo de 1959).<sup>33</sup>

Sin embargo, el tributo puede perseguir toda una serie de fines *extrafiscales* –desalentar las importaciones, castigar activos improductivos, propiciar ciertos consumos que se considera beneficiosos para la salud en desmedro de otros que son perjudiciales, etc.- pero en esa tarea el legislador no puede desentenderse en absoluto del principio de *capacidad contributiva*, pues es requisito de todo tributo que alcance a una manifestación de riqueza apta para contribuir<sup>34</sup>.

Así lo reconoció la CSJN al afirmar que “...Las leyes pueden y deben, pues, establecer categorías diversas, a **condición de que la distinción sea razonable**, es decir, tenga razón de ser en la naturaleza de las cosas de que se trata” y que “La determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede, así, **hacerse por motivos distintos de la sola**

<sup>33</sup> CASAS, José Osvaldo, ob. cit. en nota 1.

<sup>34</sup> GUAITA, Mariano R., RODRIGUEZ, Franco y REVILLA, Pablo, *Igualdad en el ingreso y el gasto público*, Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero, Año IV, Nº 10, abril 2024.

***medida económico de la capacidad revelada por el valor de la riqueza gravada.***” (Fallos 210:284 entre otros).

Es por ello que sin prescindir del obligado requisito de *capacidad contributiva* que debe existir en cualquier tributo –nótese que la CSJN refiere a la “**sola** medida económica de la capacidad revelada”-, lo cierto es que, en los gravámenes con *finés extrafiscales*, la igualdad debe medirse principalmente -y no únicamente- por la *razonabilidad* en la selección de las distintas categorías de contribuyentes o hechos imposables, entendiendo que la carga fiscal en sus distintas intensidades (medio) resulte la más adecuada –o la razonablemente más adecuada- al fomento o no de determinada actividad económica, social, ambiental, etc. (finalidad perseguida).

# PONENCIAS DE LA CONVOCATORIA ABIERTA

---

## UN BREVE ENSAYO SOBRE LOS TRIBUTOS Y LA DESIGUALDAD

Roque Nicolás Caputo

## I. Introducción

Podría decirse que la disrupción tecnológica es una característica inherente del modo de producción capitalista, sin embargo, se estima que en los próximos años la mitad de los trabajos actuales serán reemplazados o modificados sustancialmente por la inteligencia artificial o la robotización y la digitalización alcanzará niveles muy profundos de integración económica. Según Brynjolfsson y McAfee el avance tecnológico actual es exponencial, su duplicación se da cada 18 meses<sup>1</sup>, lo que genera una velocidad de cambio y adaptación nunca antes vistas por la humanidad.

Si bien el reemplazo de los humanos por máquinas a nivel laboral no es nuevo<sup>2</sup>, el proceso actual no tiene comparación por su extensión y velocidad<sup>3</sup>, y una de las principales consecuencias disvaliosas de esta

revolución tecnológica es la desigualdad<sup>4</sup>, que se acentúa a pesar del crecimiento económico.

En este sentido, afirman los autores citados que *"...la tecnología no es ciertamente la única fuerza que causa este aumento en la desigualdad, pero es una de las principales. Las tecnologías de la información de hoy favorecen a trabajadores más calificados por encima de los menos calificados, aumentan los retornos de los dueños del capital por encima del trabajo, e incrementan las ventajas que las superestrellas tienen por encima de todos los demás. Todas estas tendencias aumentan la desigualdad: entre los que tienen*

<sup>1</sup> BRYNJOLFSSON, Erik y MCAFEE, Andrew. "La segunda era de las máquinas. Trabajo, progreso y prosperidad en una época de brillantes tecnologías." Editorial TEMAS, Bs. As. 2016, página 48.

<sup>2</sup> Las revoluciones industriales del siglo XVIII y XIX produjeron cierto desplazamiento del trabajo humano. Recuérdese el movimiento "ludita" de artesanos en Europa, cuyos miembros protestaban por su desplazamiento laboral destruyendo las máquinas. Actualmente el proceso es muchísimo más veloz y el reemplazo no es únicamente de trabajos manuales repetitivos, sino que se reemplazan trabajos intelectivos, a través de sofisticados softwares de inteligencia artificial. Por ejemplo, estudios de abogados ya contratan a robots para que hagan un trabajo que, al parecer, es reemplazable. Véase:

<http://www.cronista.com/ripe/Watson-el-robot-abogado-que-invento-IBM-20150107-0080.html>

<sup>3</sup> Se estima que en veinte años el 47% de los actuales empleos desaparecerán. Véase: <http://www.elmundo.es/economia/2016/01/20/5697d766268e3e76078b46d4.html>

<sup>4</sup> Los datos que arrojan sobre Estados Unidos son abrumadores: "Entre 1983 y 2009, los norteamericanos se volvieron mucho más ricos en general cuando el valor total de sus activos aumentó. Sin embargo... el 80% de la distribución del ingreso en realidad vio una disminución neta de su riqueza. Tomado como grupo, el 20% superior obtuvo no el 100% del aumento, sino más del 100%. Sus ganancias incluyeron no solo los billones de riqueza creada recientemente en la economía, sino también alguna riqueza adicional que pasó en su dirección desde el 80% inferior. La distribución fue también muy sesgada incluso entre personas relativamente ricas. El 5% superior obtuvo el 80 % del aumento de la riqueza de la nación; el 1% superior obtuvo la mitad de eso, y así sucesivamente para subdivisiones cada vez más delgadas de la distribución de la riqueza. En un ejemplo citado a menudo, para 2010, los seis herederos de la fortuna de Sam Walton, obtenida cuando él creó Walmart, tenían más patrimonio neto que el 40% inferior de la distribución del ingreso de Estados Unidos... Junto con la riqueza, la distribución del ingreso también cambió. El 1% superior aumentó sus ingresos en un 278% entre 1979 y 2007, comparado con un incremento de sólo 35% para aquellos en la mitad de la distribución del ingreso. El 1% superior ganó más del 65% del ingreso en Estados Unidos entre 2002 y 2007... En suma, el ingreso medio se ha incrementado muy poco desde 1979, y en realidad ha caído desde 1999." BRYNJOLFSSON y MCAFEE, Op. Cit. página 124.

*trabajo y los que no, entre los trabajadores muy calificados y educados y los menos avanzados, entre las superestrellas y el resto de nosotros... las tecnologías futuras tenderán a aumentar la desigualdad.”<sup>5</sup>*

Lo más preocupante es que estas estructuras sociales existentes son muy rígidas. En otras palabras, la desigualdad tiende a agravarse y consolidarse, siendo muy difícil la movilidad social ascendente, no así al revés.

Esta creciente desigualdad no solo afecta la distribución de recursos económicos, sino que también socava la solidaridad necesaria en una sociedad democrática. Esta brecha económica genera una separación cada vez mayor entre distintos estratos sociales, donde los ricos y los pobres acceden a diferentes servicios e instituciones, con la consecuente diferenciación cultural. Este alejamiento de los servicios públicos e institucionales tiene consecuencias tanto fiscales como cívicas.

Por un lado, los servicios financiados con impuestos pueden deteriorarse al disminuir la contribución de quienes ya no los utilizan. Por otro lado, la ausencia de interacción entre diferentes grupos sociales en espacios públicos dificulta el desarrollo de la solidaridad y el sentido de comunidad, elementos fundamentales para una ciudadanía democrática robusta.

Dada esta tendencia creemos que los sistemas tributarios pueden (y deben) desempeñar un papel crucial para mitigar las disparidades socioeconómicas. Consideramos necesarias reformas tributarias que no solo aseguren la recaudación para financiar programas sociales y económicos, sino que también busquen garantizar la equidad.

Como veremos, la función tradicional de los tributos de sostener los gastos públicos se ha fundido con otros objetivos igualmente válidos que los transforman en un instrumento versátil de los Estados para alcanzar sus cometidos. En este trabajo se buscará poner en crisis la visión de que los tributos son solo una herramienta secundaria ajustada a la

financiación del gasto<sup>6</sup> y demostrar que hoy en día las políticas de ingresos públicos son instrumentos *per se* útiles para combatir la desigualdad. En síntesis, intentaremos explicar las razones por las que los sistemas tributarios deben ser progresivos.

En primer lugar, se examinará el concepto de igualdad desde sus distintas perspectivas. Posteriormente, se profundizará en los fines de los tributos, explorando cómo estos no solo buscan la recaudación necesaria para sufragar los gastos públicos, sino que también pueden desempeñar un papel crucial en la consecución de objetivos sociales y económicos, especialmente en relación con la equidad.

Asimismo, se analizará cómo el sistema tributario argentino impacta en la desigualdad y se concluirá presentando propuestas teóricas que buscan abordar de manera efectiva la problemática estudiada y que pueden contribuir al diseño de sistemas tributarios más equitativos y justos.

## II. ¿De qué hablamos cuando hablamos de desigualdad?

Sobre el principio de igualdad Bobbio<sup>7</sup> sostiene que “...el atributo de la igualdad se refiere no a una cualidad del hombre en cuanto tal, como es o puede ser en ciertos contextos la libertad, sino a un cierto tipo de relación entre los entes que forma parte de la categoría abstracta de humanidad... la igualdad se considera como un bien o un final para los componentes singulares de una

<sup>6</sup> Esta visión fue adoptada por GRIZIOTTI, entre otros, en tanto afirmaba que “...los gastos públicos son el instrumento inmediato (o de primer grado) para la satisfacción de los fines del Estado, mientras los ingresos públicos son un medio necesario para los gastos públicos, de donde resultan sólo un medio indirecto (o de segundo) para el logro de los fines del Estado” citado por CHECA GONZÁLEZ, CLEMENTE. “Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional.” Civitas. Revista española de derecho financiero, ISSN 0210-8453, Nº 40, 1983, páginas 505-516.

<sup>7</sup> BOBBIO, Norberto. “Igualdad y libertad.” Ediciones Paidós, Barcelona, 1993, página 58.

<sup>5</sup> Ídem página 156.

*totalidad en tanto que tales entes se encuentran en un determinado tipo de relación entre sí.”*

Agrega, además, que la igualdad es un valor en tanto exista justicia en la misma, en otras palabras *“...la igualdad consiste solamente en una relación: lo que da a esta relación un valor, es decir, lo que hace de ella una línea humanamente deseable, es el ser justa.”*<sup>8</sup> La igualdad o desigualdad entre dos sujetos debe ser justa. En este punto se debe distinguir entre la justicia conmutativa y la distributiva.

En el primer caso, generalmente, nos referimos a una situación bilateral y con reciprocidad, es decir lo que estoy obligado a hacer o dar se debe a un sinalagma con lo que otro u otros están obligados a mi favor.

En el segundo caso, en cambio, se trata del problema de la asignación de ventajas o desventajas, derechos o deberes jurídicos, entre los miembros integrantes de una sociedad. Aquí es donde debemos fijar criterios de justicia, que pueden ser de los más variados según la circunstancia y contexto que se analice.

Una vez fijados los criterios, surge lo que Bobbio llama “regla de justicia”, la cual consiste en tratar de igual manera a quienes se encuentren en iguales circunstancias. Como esa regla no implica la determinación de cuál es el tratamiento indicado para el caso, o sea que no indaga en la naturaleza o causa de la igualdad, se la denomina “formal” y se expresa en la máxima constitucional “todos los seres humanos son iguales”.

Ahora bien, la pregunta que debemos hacernos, siguiendo a Bobbio, es ¿iguales en qué?

En primer lugar, igualdad en la ley y ante la ley<sup>9</sup>, y que ésta no se base en discriminaciones

<sup>8</sup> BOBBIO, Op. Cit. pág. 59.

<sup>9</sup> Nuestra Constitución Nacional recibe el principio su artículo 16°, y nuestra Corte Suprema de Justicia, desde sus orígenes viene interpretando que *“El principio de la igualdad de todas las personas ante la ley, según la ciencia y el espíritu de nuestra 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 en los casos ocurrentes la ley según las diferencias constitutivas de ellos, y que cualquiera otra inteligencia o acepción de este derecho es contraria a su propia naturaleza o interés social.”* (in re “Criminal, contra D. Guillermo Olivar, por complicidad en el delito de Rebelión; sobre fianza de juzgado, y sentenciado y desacato.”, F. 16:118, 1875).

En materia tributaria nuestra Corte se manifestó en el siguiente sentido: *“Es desde el punto de vista de lo que requiere el bien de la comunidad fundamento y requisito de todo bien particular de quienes la constituyen que ha de ser apreciada la condición de cada uno de los contribuyentes y determinada la función de los distintos bienes, cuando se trata de igualar las obligaciones de los primeros y las posibilidades de los segundos respecto de los fines del Estado en vista de los cuales se establecen los sistemas impositivos y para cuyo beneficio se forma el erario público. Desde este punto de vista pueden ser desiguales los valores económicamente equivalentes o lo contrario, pues la igualdad jurídica con que se constituye el orden de la sociedad es una igualdad proporcional. Ello es lo que se quiere expresar al decir que las leyes deben tratar igualmente a los iguales en iguales circunstancias; y que, como esta igualdad debe tomar en consideración tanto 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 cuanto la relación en que la particular obligación impuesta por la ley esté con las necesidades o conveniencias generales en el lugar, tiempo y modo de su aplicación para determinar si son o no iguales las circunstancias, las leyes pueden y deben establecer categorías diversas a condición de que la distinción sea “razonable”, es decir, tenga su razón de ser en la naturaleza de las cosas de que se trata.”* (in re “Minas Petrus S.A c/ Nación”, F. 210:855, 1948).

En igual sentido: *“El art. 16 de la Constitución Nacional no impide que la legislación contemple de manera distinta situaciones que estime diferentes, con tal que el criterio de distinción no sea arbitrario, no responda a un propósito de hostilidad a personas o grupos de personas determinadas o importe indebido favor o privilegio personal o de grupo. El criterio de distinción en materia impositiva no debe, imprescindiblemente, referirse a consideraciones económicas, siendo válidas las categorías fundadas en razones de conveniencia y justicia social y de bien común, ajenas a la simple medida de la capacidad contributiva de los*

arbitrarias. En segundo lugar, la igualdad en los derechos, que significa que todos deben gozar igualmente de los derechos garantizados constitucionalmente, sin que existan sujetos imposibilitados de acceder a esos derechos.

En tercer lugar, en oportunidades<sup>10</sup> o puntos de partida, en este sentido “...Considerado abstractamente por sí mismo, el principio de la igualdad de oportunidades no tiene nada de particularmente nuevo: no es sino la aplicación de la regla de justicia a una situación en la cual haya personas en competición entre sí para la consecución de un objetivo único...”.<sup>11</sup>

Por último, la igualdad de hecho, sustancial o económica, o de acceso a los bienes económicos necesarios para tener una vida digna. Queremos aclarar que existen diferencias entre la igualdad real y la igualdad de oportunidades<sup>12</sup>. Por ejemplo, Dubet<sup>13</sup>

---

afectados.” (in re Banco Río de la Plata c/ Provincia de Buenos Aires. F. 210:500, 1948).

<sup>10</sup> En nuestra carta magna, el principio está nombrado en el artículo 37, en el artículo 75 inciso 2, en el inciso 19 y en el inciso 23.

<sup>11</sup> BOBBIO, Op. Cit. página 78.

<sup>12</sup> En este punto no debe confundirse con la discriminación y las desventajas históricas que han sufrido minorías a las cuales el Estado les debe medidas de acción positiva para reducir las desventajas históricas. Aquí hablamos de desigualdad económica, material o de desarrollo, que, si bien puede estar asociada a la discriminación por ciertas condiciones, no es necesariamente siempre así.

<sup>13</sup> DUBET, Francois. “Repensar la justicia social. Contra el mito de la igualdad de oportunidades” Editorial Siglo XXI, Buenos Aires, 2012. Este autor se inclina por la igualdad de posiciones garantizada por los Estados de Bienestar, aunque reconoce dicha postura como conservadora y rígida. Sin embargo, sostiene que “...la igualdad de posiciones, al invitar a afianzar la estructura social, es buena para los individuos y para su autonomía; acrecienta la confianza y la cohesión social en la medida en que los actores no se comprometen en una competencia continua, que consiste en triunfar socialmente, pero también en exponer su estatus como víctima para beneficiarse de derechos específicos. La igualdad de las posiciones, aunque siempre relativa, crea un sistema de derechos y de obligaciones que conducen a subrayar lo que

diferencia entre igualdad de oportunidades y de posiciones.

Ferreira<sup>14</sup>, por su parte, afirma que la igualdad sustancial encuentra un sustrato material que está dado por las relaciones entre los individuos integrantes de la sociedad, y el reparto de los bienes materiales que produce esa sociedad.

La igualdad de posiciones estaría dada, entonces, por una sociedad en la que los menos favorecidos tienen garantizados ciertos derechos sociales y el acceso a servicios públicos esenciales. Esta afirmación implica toda una definición sobre el modelo de Estado que se requiere para llegar a esa igualdad de posiciones.

En este sentido, Dubet afirma que “La correlación entre el poder del Estado Benefactor y la igualdad social es muy fuerte”<sup>15</sup> entre los que se encuentran primero los países socialdemócratas del norte de Europa, seguidos por los que aplicaron el capitalismo renano y por último los países de matriz liberal; y afirma que en Francia la brecha entre el decil más rico y el más pobre “...era del orden del 6 antes de las tasas

---

tenemos en común y, en ese sentido, refuerza la solidaridad. No apunta a la solidaridad perfecta de las utopías (o más bien pesadillas) comunistas, pero busca la calidad de la vida social y, por ese camino, la de la autonomía personal: soy tanto más libre de actuar cuanto menos me veo amenazado por desigualdades sociales demasiado grandes.” página 116.

<sup>14</sup> FERREYRA, Raúl Gustavo. “Gobernar es igualar. Isonomía, oportunidades y justicia social en Argentina”. UNED, Revista de Derecho Político, Nº 99, Mayo-Agosto 2017, págs. 435-473. En el sentido expuesto sostiene que: “Las doctrinas sobre la igualdad sustancial no son un sueño, pero la mayoría de las veces encarnan modelos fáciles de inspirar y prototipos difíciles de satisfacer. Esta igualdad, la sustancial, se distingue de las anteriores: ante el Derecho y la de oportunidades. En este caso, esta igualdad se refiere, de hecho, a la relación entre los individuos de una comunidad y los bienes concretos, materiales, de la economía yacentes en la comunidad. El enigma es cómo se distribuirán.”

<sup>15</sup> DUBET, Op. Cit. página 18.

*fiscales y cayó a 3,5 luego de transferencias sociales.*<sup>16</sup>

Según el autor francés la igualdad de oportunidades reposa en una gran ficción, que implica que las desigualdades fruto de la competencia igualitaria sean justas, aunque sean extremas e inhumanas. Como la igualdad de oportunidades implica redistribuir menos, según este autor, se la identifica con la eliminación del Estado de Bienestar.

Agrega algo interesante, es que *"...en los hechos la igualdad de oportunidades es más sensible al éxito y cursus honorum glorioso de algunos antes que al fracaso del mayor número."*<sup>17</sup>

Esto quiere decir que puede garantizarse la oportunidad, pero no así el resultado, que es, al fin de cuentas, lo que importa en materia de igualdad. Asimismo, el resultado de una generación puede impactar en las oportunidades de la siguiente. Por lo tanto, deben discutirse paralelamente posiciones y oportunidades, puntos de partida y resultados.

Para ello, creemos que el Estado tiene una "misión primordial" que *"...consiste en reducir las divergencias existentes sobre las condiciones materiales... en tanto poder o facultad que el pueblo le otorga, [su fin] debe ser luchar contra la riqueza extrema y contra la pobreza semejante... la función del Estado consiste en que los sistemas operen para satisfacer las necesidades básicas individuales e impedir la concentración de riqueza, que corroe la democracia al generar desigualdades notables."*<sup>18</sup>

Ahora bien, una vez establecido lo que entendemos por desigualdad a los efectos de este trabajo, procederemos a tratar de explicar cómo el principio de progresividad integra el concepto de tributo, incorporando la perspectiva que se ha expuesto previamente.

### III. La progresividad como elemento intrínseco de los tributos

Los tributos son prestaciones obligatorias y coactivas, comúnmente en dinero, exigidas por el Estado en virtud de su poder de imperio destinadas a satisfacer un fin público. La finalidad esencial de los tributos es el financiamiento del gasto estatal o el sostenimiento de un servicio público, aunque se reconocen impuestos con efectos correctores o fines extrafiscales<sup>19</sup>, que tienen como principal objetivo desalentar una conducta o actividad que el legislador considera disvaliosa.

Al respecto, debe decirse que la visión neoliberal de la tributación ve al tributo como una intromisión ineficiente del Estado en el mercado, por lo tanto, eleva de manera apoteósica el principio de neutralidad. La redistribución -si es que se admite- debe realizarse, según esta visión, únicamente a través del gasto público, algo así como una versión fiscal del aforismo "pecunia non olet".

En cambio, como se intentará explicar, creemos que el principio de progresividad ha sido incorporado, dadas las corrientes del constitucionalismo social, al concepto de tributo y por lo tanto es inherente a él. Entonces, los tributos deben financiar el gasto estatal, pero deben hacerlo de manera progresiva por definición. Nuestra CSJN se ha pronunciado en este mismo sentido.

La Corte ha dicho que *"el objetivo preeminente de la Constitución es lograr el bienestar general, es decir, la justicia social..."*<sup>20</sup>. También, de manera contundente, ha manifestado que *"...la propiedad es uno de los fundamentos del orden constitucional y*

<sup>19</sup> En el mismo sentido la doctrina española ha manifestado que *"...de la misma forma que no es posible concebir un tributo que responda únicamente a una función extrafiscal -aunque solo fuera por su intrínseca capacidad de procurar un ingreso al ente público siempre que se realice el presupuesto base de la imposición- tampoco sería posible pensar en un tributo orientado únicamente a su finalidad recaudatoria y ajeno por completo a cualquier efecto no fiscal...lo que invita a considerar la inconveniencia, y a la vez, la esterilidad de todo intento de trazar de manera absoluta la distinción entre tributos fiscales y no fiscales."* CHECA GONZÁLEZ, Op. Cit. página 445.

<sup>20</sup> "Bercaitz", 289:430, 1974.

<sup>16</sup> DUBET, Op. Cit. página 19.

<sup>17</sup> Ídem página 76.

<sup>18</sup> FERREYRA, Op. Cit. página 464.

constituye un bien fundamental que coloca al propietario en una superior condición económica y social, por lo que su distribución y uso debe subordinarse al bien común y favorecerse directa e indirectamente las posibilidades regulares de acceso a dicha condición. Por otra parte, cuanto más holgadamente procure la propiedad a su dueño el beneficio de la condición social aludida, mayor es el deber de contribuir a las necesidades comunes... La legislación impositiva puede, constitucionalmente, perseguir no sólo un propósito fiscal sino también de justicia social, como sucede con la mayor tasa de la contribución territorial exigida a los propietarios de grandes extensiones de bienes raíces, calculada sobre el valor de los mismos. La determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede, así, hacerse por motivos distintos de la sola medida económica de la capacidad revelada por el valor de la riqueza gravada. Pues siendo el tesoro público y el régimen que lo constituye instrumentos de gobierno que tienden a obtener el bien común, hay que tomar en consideración el mayor o menor deber de contribuir que corresponda a cada uno según su condición y la función de sus riquezas en la vida social, apreciando todo ello desde el punto de vista de las exigencias del bien común, en el cual todo bien particular tiene su fundamento y requisito. De tal modo pueden ser desiguales valores económicamente equivalentes o lo contrario, pues la igualdad jurídica con que se constituye el orden de la sociedad es una igualdad proporcional.”<sup>21</sup>

En el mismo sentido, sostuvo que “...el propósito no sólo fiscal sino de justicia social, perseguido mediante el impuesto de contribución territorial, no se halla al margen de las normas de la Constitución Nacional; si bien debe discriminarse dicha intención de la forma de realizarla, para saber si con ésta se agravan los principios fundamentales de la organización política nacional.”<sup>22</sup>

En igual sentido, dentro de la doctrina española, García Novoa<sup>23</sup> enseña que, en un Estado Social de Derecho, que es la superación del Estado de Derecho entendido desde una concepción liberal decimonónica, los tributos tienen un rol fundamental en materia de justicia social, al punto de entenderlos como un instrumento clave de transformación social. De esta manera también los entiende y los define la Constitución de España<sup>24</sup>.

Entonces, el tributo no es solo una forma de financiamiento, sino que es un mecanismo con el que cuenta el Estado para lograr sus cometidos. Gallo lo explica de esta manera “...moralmente los tributos no son sólo la otra cara, negativa, del coste de los derechos. En un mundo desigual, como el actual en el que

<sup>23</sup> “...lleva a atribuir al Estado Social, en sus relaciones con los miembros de la sociedad, funciones de salvaguarda de la justicia distributiva. Es este el sentido que se le otorga a la justicia tributaria, que se traduce en la obligación del legislador de valorar las desigualdades económicas de los miembros de la comunidad, para salvaguardar la “desigualdad de los desiguales” en la aplicación de la norma financiera. Se trata, en definitiva, de reconocer que las normas tributarias se basan en principios que no sólo condicionan su aspecto formal, sino que están al servicio de la justicia y suponen, como en relación a cualquier otro tipo de normas del ordenamiento, la plasmación de los valores en tomo a los que una sociedad se organiza.” GARCÍA NOVOA, César. “El concepto de tributo y sus clases. (Una visión desde la Constitución Española).” Congreso Internacional de Derecho Tributario. Tribunal Administrativo Tributario de Panamá. 26 al 28 de junio de 2013, Página 3.

<sup>24</sup> El artículo 2 de la Ley General Tributaria de España dispone que: “1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución...”

<sup>21</sup> “Bonorino Ezeyza de Claypole Delia y otros c/ Provincia de Buenos Aires”, F. 210:284, 1948.

<sup>22</sup> “Cobo de Macchi Di Cellere Dolores c/ Provincia de Córdoba”, F. 190:231, 1941.

vivimos, son también un instrumento, si bien imperfecto, del que un Estado moderno (y los otros entes que tienen ese poder de forma subsidiaria) dispone para repartir las cargas públicas, teniendo como fin la superación y corrección de las desigualdades y de los desequilibrios socio-económicos, en beneficio de las libertades individuales y como tutela del bien común y de los derechos sociales.”<sup>25</sup>

En el mismo sentido se ha dicho que “...es necesario legitimar el tributo configurándolo como un instrumento más para el logro de las políticas del Estado Social. Como estamos ante una medida instrumental, su concepción como instrumento para la realización de políticas propias del Estado del Bienestar sólo sería posible si lo entendemos como un instrumento que no se limite a recaudar (esto es, a realizar la parte instrumental de las políticas públicas del Estado del Bienestar, allegando recursos) sino como un instrumento activo en el logro de esas políticas, sobre todo la reducción de las desigualdades.”<sup>26</sup> Aquí es donde entra en juego el principio de progresividad tributaria.

Si bien dicho principio no se encuentra incorporado expresamente a nuestra Constitución Nacional, la CSJN declaró que los impuestos progresivos no violaban los principios tributarios que sí están incluidos en ella<sup>27</sup>.

<sup>25</sup> GALLO, Franco. “Las razones del fisco. Ética y Justicia en los tributos.” Editorial Marcial Pons, Madrid, 2011, página 40.

<sup>26</sup> GARCÍA NOVOA, Op. Cit. página 12.

<sup>27</sup> “No es inconstitucional el impuesto progresivo sobre la valuación de la propiedad considerado, como lo sostiene la actora, según la proporcionalidad y equidad que consagra el art. 4 de la Constitución Nacional, por cuanto la proporcionalidad está referida en él a la población y no a la riqueza o al capital. Dicho precepto no debe considerarse aisladamente, sino en combinación con las reglas expresadas en los artículos 16 y 67 inc. 2 (Constitución Nacional 1853-1860), y es por esto que los sistemas rentísticos del país, pueden apartarse del proporcional a la población, para seguir el principio de la proporcionalidad indeterminada que para las contribuciones directas ha adoptado la Constitución en el art. 67 inc) 2.” (in re “Díaz Vélez, Eugenio c/ Provincia de Buenos Aires.” F. 151:359, 1928). En el mismo tenor falló

El principio de progresividad es definido “...por su forma, cuando sus cuotas o tarifas siguen en su conjunto una escala ascendente más que proporcional, a mayor monto de materia imponible, vale decir que el tipo del impuesto crece a medida que aumenta la base tomada para el cálculo, ya sea la renta, el capital o las condiciones personales del contribuyente.”<sup>28</sup>

La progresividad puede realizarse de manera cuantitativa en los impuestos personales y directos a través del aumento paulatino de las alícuotas marginales, o cualitativa con distinciones en los impuestos indirectos, como puede ser gravar de manera más onerosa el consumo de bienes suntuarios y eximir los que integran las canastas de primera necesidad o que consumen algunos sectores sociales, como por ejemplo las garrafas de gas licuado de petróleo o los productos higiénicos menstruales.

Al mismo tiempo, cómo se verá más adelante, entendemos que el principio analizado debe ser un atributo del sistema tributario en su conjunto. Esto quiere decir que el sistema tributario en general, teniendo en cuenta todos los niveles de gobierno, debe tender a ser progresivo.

El fundamento filosófico del principio de progresividad fiscal puede encontrarse, dentro de las cosmovisiones liberales, tanto en las visiones contractualistas (liberales igualitaristas), cuyo principal exponente es Rawls, como en las visiones comunitaristas, expuestas, por ejemplo, por SANDEL.

Según Rawls, el “...sistema social ha de estructurarse de manera que la distribución resultante sea justa ocurra lo que ocurra...”<sup>29</sup>, y

que: “El impuesto progresivo no es contrario a la garantía de la igualdad.” (in re “Ganadera e Industrial Ciriaco Morea S.A. c/ Provincia de Córdoba”, F. 210:172, 1948).

<sup>28</sup> DE LAS BARRERAS, Juan Bernardino. “La progresividad de los impuestos y su aplicación en la República Argentina.” Buenos Aires, Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas (1944), página 19. Tesis Doctoral 001501/0317.

<sup>29</sup> RAWLS, John. “Teoría de la justicia.” Segunda edición en español (1995), octava reimpression. Fondo de Cultura Económica, Ciudad de México, 2011, página 257.

en este sentido, sostiene que el gobierno puede considerarse dividido en cuatro ramas. La rama de asignación debe velar por el normal funcionamiento de los mercados, garantizando un sistema de precios competitivo, la rama estabilizadora busca lograr un “razonable pleno empleo”, que junto con la anterior busca mantener la eficacia general de la economía de mercado, la rama de transferencia, es la que encarga de garantizar el mínimo social, ya que el mercado no es apropiado para responder a las demandas de la necesidad. Por último, una rama de distribución, cuya tarea es “...conservar una justicia aproximada de las porciones distributivas mediante la tributación y los reajustes necesarios a los derechos de propiedad...”<sup>30</sup>.

En esta rama deben distinguirse dos aspectos, en primer lugar, fija impuestos progresivos a la donación y a la sucesión, y establece restricciones a los derechos de herencia, cuyo propósito no es recaudar ingresos, sino corregir la distribución de riqueza y prevenir concentraciones de poder “...perjudiciales para la equidad de la libertad política y de la justa igualdad de oportunidades...”<sup>31</sup>, el otro aspecto es el referido a un esquema de recaudación de fondos públicos.

Si bien el autor norteamericano sostiene que un “...impuesto proporcional sobre el gasto puede ser una parte del mejor esquema impositivo...”<sup>32</sup>, aclara que “...puede ser mejor, por tanto, usar tasas progresivas únicamente cuando son necesarias para conservar la justicia de la estructura básica con respecto al primer principio de la justicia y a la justa igualdad de oportunidades, y también para prevenir las acumulaciones de propiedad y poder que corroen las instituciones correspondientes”<sup>33</sup>.

Por su parte, Sandel sostiene que la meritocracia resulta insuficiente por lo que la igualdad de oportunidades se vuelve injusta y que debe existir una revisión de la política

fiscal y otras políticas del mercado laboral para que éstas den mayor reconocimiento y respeto a aquellos que hacen contribuciones valiosas y que actualmente están mal pagados y poco reconocidos.<sup>34</sup>

La progresividad se relaciona íntimamente y articula con los principios de igualdad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad. Así, en una síntesis magistral, Soler Belda sostuvo que “...la progresividad modula al resto de los principios materiales y da una nueva visión de estos: hace aparecer el verdadero sentido de la capacidad económica y contributiva, que no es igual para todos y se refleja precisamente en planteamientos fiscales progresivos. Da una visión de la igualdad, pues para que el trato fiscal sea igualitario no basta con recaudar por igual a todos, el tratamiento ha de ser igual en casos iguales y esa igualdad viene determinada por la capacidad económica. Refuerza la generalidad pues todos contribuyen, aunque lo hagan en forma diferente, quien más tiene en función de esa capacidad y quien menos tiene con la suya propia, pero sobre la base de que todos tienen la obligación de pagar. La novedad que la progresividad fiscal supone hizo que el constituyente planteara un principio limitador; lo que podría suponer la aplicación radical del mismo: la no confiscatoriedad, que sólo encuentra su razón de ser en el límite que se pone a una imposición progresiva para que no sea excesivamente onerosa.”<sup>35</sup>

Se puede definir a la capacidad contributiva como la potencialidad de aportar al sostenimiento de los gastos públicos que poseen los individuos, una vez garantizada su reproducción material. Cañal García, adopta una definición más completa integrando sus finalidades, lo define “...como el principio por el que la imposición se adecúa a la aptitud económica personal y familiar del sujeto, en virtud de gravar hechos económicos, indicativos de una riqueza cierta y actual, que

<sup>30</sup> RAWLS, Op. Cit. página 259.

<sup>31</sup> Ídem, página 259.

<sup>32</sup> Ibidem, página 260.

<sup>33</sup> Ibidem, página 261.

<sup>34</sup> SANDEL, Michael, La tiranía del mérito. ¿Qué ha sido del bien común? (2020) Debate. Barcelona.

<sup>35</sup> SOLER BELDA, Ramón. “La progresividad en las reformas tributarias”. Editorial Dykinson, Madrid, 2015. Página 303.

*no resulta anulada por la imposición, de modo que produce un reparto socialmente justo en el pago de los gastos públicos.*<sup>36</sup>

La capacidad de afrontar los tributos se manifiesta a través del consumo (en forma indirecta), la propiedad o la renta (de manera directa), y es un mandato para el legislador tributario, en tanto sólo podrá gravar las manifestaciones antes descritas y no cualquier conducta o acto jurídico. Así lo dispuso la CSJN, cuando fallo que "...la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable como requisito de validez de todo gravamen."<sup>37</sup>

Este principio tuvo momentos de apogeo (incorporándose a diversos textos constitucionales europeos) desplazando el criterio decimonónico del "beneficio percibido" por los servicios públicos como criterio de distribución de la presión tributaria, sin embargo, también atravesó momentos críticos.<sup>38</sup>

El problema de los fines extrafiscales de los tributos abrió el debate sobre la importancia o conveniencia del principio, también si el mismo es aplicable a cada tributo en particular o sobre todo el sistema y, si algunas especies, por ejemplo, las tasas, deben responder o no a dicho principio.<sup>39</sup>

<sup>36</sup> CAÑAL GARCÍA, José Francisco. "Revisión crítica del principio de capacidad contributiva y sus formulaciones doctrinarias." Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de San Luis-Potosí, N° 4. México, 1996, página 57.

<sup>37</sup> "Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c/ Estado Nacional (DGI) s/ repetición." F. 312:2437, 1989.

<sup>38</sup> PALAO, TABOADA, Carlos. "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva." en "Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Castro." Editorial Tecnos, Madrid.

<sup>39</sup> En este aspecto coincidimos con el Dr. TARSITANO en el sentido de que el principio de capacidad contributiva es causa común de todas las especies tributarias, y con respecto a los tributos con fines eminentemente extrafiscales, si no cumplen con los parámetros mínimos fijados por el principio se convertirán en inconstitucionales por irrazonables, ya que se utiliza una categoría jurídica como el tributo para fines diferentes a su naturaleza. TARSITANO, Alberto. "El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático." en "Enfoques de Derecho Tributario Constitucional e

La capacidad contributiva se ha vinculado íntimamente al principio de igualdad tributaria, siendo un mojón para la fijación de categorías fiscales. Por lo tanto, adquiere relevancia al momento del reparto de la factura fiscal de la sociedad, ya que es un criterio para la distribución de la carga tributaria total basado en la realidad económica de las personas. De este modo se eleva como límite a la potestad tributaria y, al mismo tiempo, como objetivo de la misma.

No obstante, es importante destacar un riesgo concreto en la aplicación del principio explicado, ya que es dentro de la progresividad tributaria donde puede darse un ataque a la propiedad privada a través de la violación del principio de no confiscatoriedad.<sup>40</sup>

La confiscatoriedad se produce cuando el tributo retrae una parte sustancial de la propiedad o de la renta del sujeto pasivo. A lo largo de la historia jurisprudencial de nuestra Corte Suprema se han tratado diversos casos donde se analizaron diferentes tasas efectivas y no se fijó un criterio exacto, siendo la proporción confiscatoria una cuestión de hecho y prueba, que puede variar según los momentos históricos.

De lo expuesto, podemos concluir que el concepto de tributo no solo se limita al de instrumentos de recaudación de fondos para el sostenimiento de gastos públicos, sino que intrínsecamente lleva consigo el principio de progresividad. Los tributos deben ser progresivos.

Asimismo, pueden inferirse límites a la formulación anterior, un límite de mínima o inferior que es la capacidad contributiva del sujeto pasivo y de máxima o superior que es la confiscatoriedad.

Este enfoque reconoce que aquellos con mayores recursos económicos pueden soportar una carga tributaria más elevada sin afectar su calidad de vida, pero contribuyendo, de este modo, a la equidad. En este contexto, el sistema tributario no solo recauda fondos

Internacional. Homenaje Latinoamericano a Víctor Uckmar." Editorial Ábaco, Bs. As., 2006, páginas 407 y ss.

<sup>40</sup> Artículo 17 de la Constitución Nacional.

para el Estado, sino que también actúa como un instrumento para abordar directamente las disparidades económicas. En el próximo apartado evaluaremos cómo estos principios se manifiestan en la práctica en nuestro régimen tributario.

#### IV. El escaso impacto en la desigualdad del régimen tributario argentino

Antes de avanzar debemos tener en claro que entenderemos por sistema tributario. Según Naveira de Casanova el sistema tributario se define como un conjunto ordenado de tributos que deben operar de manera racional, orgánica y en armonía entre sí, así como con el resto del ordenamiento jurídico. Esta definición lo distingue del régimen tributario, que es la forma en que se estructura efectivamente el conjunto de tributos<sup>41</sup>.

Los sistemas fiscales tienen tres funciones fundamentales, la de asignación de bienes públicos, estabilización económica y distribución de la renta<sup>42</sup>. A continuación nos concentraremos sobre esta última característica.

Para comenzar debemos decir que en nuestro país estamos lejos de tener un sistema tributario propiamente dicho y nuestro régimen es caótico y regresivo a pesar de tener una alta presión (directa e indirecta) sobre los contribuyentes.

Según Cetrángolo y Gómez Sabaini la presión tributaria nacional se mantuvo por debajo del 10% del PIB hasta mediados de los años cuarenta para luego ubicarse en un nivel promedio de 14% entre 1950 y 1990, aumentando a casi el 34% en los últimos años, llegando a niveles de los países miembros de la OCDE, sin embargo, con una matriz de ingresos diferente<sup>43</sup>.

<sup>41</sup> NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J. "Régimen fiscal y sistema fiscal." en "Régimen Tributario Argentino." Abeledo Perrot, Bs. As., 2010.

<sup>42</sup> MUSGRAVE Richard A. y MUSGRAVE Peggy B. "Hacienda Pública. Teórica y Aplicada." Editorial Mc-Graw Hill, Quinta Edición, Madrid, 1995, página 13.

<sup>43</sup> CETRÁNGOLO, Oscar y GÓMEZ SABAINI, Juan Carlos. "Política tributaria en Argentina. Entre la

Es interesante resaltar la participación que realizó el Sr. Sebastián Galiani, ex Secretario de Política Económica de la Nación, en ocasión de presentar el diagnóstico fiscal del país ante la comisión bicameral para la reforma tributaria (Ley 27.260<sup>44</sup>) en las reuniones del mes de mayo del 2017. En primer lugar, afirma que el gasto público primario consolidado (los tres estamentos gubernamentales, sin servicios de la deuda pública) ronda en un 42% del PIB, donde las provincias y los municipios participan de la mitad, la otra mitad es gasto federal, del cual casi la mitad es destinada a seguridad social y agrega que a esa fecha el déficit fiscal consolidado, era de 5,9 puntos del PIB.

El problema de la presión tributaria no es sencillamente su número, que es desde ya importante, sino cómo está distribuido el esfuerzo que implica levantarla y por esta razón es tan importante para la reducción de la desigualdad avanzar hacia un sistema progresivo<sup>45</sup>.

El licenciado Juan Carlos Gómez Sabaini cuando expuso en la reunión de la comisión bicameral de reforma tributaria el 27 de junio de 2017 expresó que "¿Dónde está nuestro

---

*solventia y la emergencia*". CEPAL - SERIE Estudios y perspectivas N° 38, 2007. Disponible en: <http://www.cepal.org/es/publicaciones/4866-politica-tributaria-argentina-la-solventia-la-emergencia>

<sup>44</sup> El artículo 78 de la ley establece los objetivos que deberá cumplir la comisión: "La Comisión tendrá como objeto el análisis y evaluación de las propuestas de reforma del sistema tributario nacional que elabore y remita el Poder Ejecutivo nacional, orientado a:

- a) Fortalecer la equidad de la presión tributaria;
- b) Profundizar su progresividad;
- c) Simplificar su estructura y administración;
- d) Fortalecer la complementariedad y coordinación federal;
- e) Propender al establecimiento gradual de las reformas, dotando de mayor previsibilidad a la acción del Estado en la materia en función de reducir los grados de incertidumbre del contribuyente..."

<sup>45</sup> La presión tributaria es la relación entre el PIB y la recaudación ((recaudación/PIB)\*100) en cambio el esfuerzo tributario está dado por la relación entre el PIB per cápita y la presión tributaria ((PIB per cápita/presión tributaria)\*100).

*déficit estructural en materia tributaria? Está en la recaudación del impuesto a la renta. Este impuesto resulta insuficiente en relación con nuestra presión tributaria. Si tuviésemos un impuesto a la renta personal que dé 5 puntos del PIB, quizás tendríamos la posibilidad de bajar un par de puntos la tasa del IVA. Esto permitiría una disminución del impuesto a los ingresos brutos. Es decir, a fin de lograr una modificación más profunda hace falta que el impuesto a la renta alcance un nivel que todavía no se ha logrado. Esto no se consigue tocando las tasas sino ampliando la base imponible.”*

Por su parte, Alejandro Otero en la exposición del mismo día afirmó “...más allá de lo que suscribo respecto del impuesto a las ganancias del impuesto a las ganancias, no se mencionó acá que la gran vergüenza del sistema tributario argentino son los impuestos patrimoniales. Si bien lo de los ingresos y personas físicas es sorprendente y escandaloso, lo de los patrimoniales es tremendo.”

Debe destacarse, asimismo, que el impuesto a la renta de las personas humanas es de insignificante trascendencia dentro de nuestra matriz recaudatoria y, más aún, si se lo compara con países centrales, integrando, a su vez, el grueso de este concepto ingresos de carácter salarial.

La mayor recaudación se produce sobre el impuesto a las sociedades de capital, y dada la estructura concentrada y extranjerizada de la economía argentina, este impuesto es fácilmente trasladable o eludible.<sup>46</sup> Se estima que el 82% de la recaudación por el impuesto a las sociedades de capital lo aportan solamente el 3% de las sociedades inscriptas en nuestro país.<sup>47</sup>

Sobre el impacto en la desigualdad, en nuestra región el índice de Gini solo se reduce un 2% luego de computar el impacto del impuesto a la renta, y esto se debe a que las

tasas efectivas que recaen sobre el decil de mayores ingresos son bajas en promedio, se estima que llegaría al 5,4%.<sup>48</sup>

En los países de la OCDE, en promedio, la incidencia fiscal hace caer el índice de GINI en 17 puntos. En Latinoamérica, en promedio, el 63% de la reducción del índice de GINI se explica por gastos de transferencia, mientras que solo el resto por el impuesto a la renta.<sup>49</sup> En Argentina el índice de GINI se reduce aproximadamente en solo un punto porcentual luego de computar la incidencia fiscal.<sup>50</sup>

## V. Reflexiones finales

Los sistemas tributarios, cuando se diseñan estratégicamente, pueden ser herramientas efectivas para contrarrestar las tendencias crecientes de desigualdad derivadas de la revolución tecnológica. La adopción de medidas fiscales progresivas y la orientación hacia la equidad pueden contribuir a construir una sociedad más justa y a mitigar los impactos negativos de la automatización en el

<sup>48</sup> Michael Hanni, Ricardo Martner y Andrea Podestá sostienen que: “...se observa que la tasa efectiva que pagan los individuos pertenecientes al decil de mayores ingresos apenas alcanza un valor promedio del 5,4%, habiendo países donde se paga solo entre un 1% y un 3% del ingreso bruto. Si bien las tasas legales máximas del impuesto a la renta personal se sitúan entre el 25% y el 40%, las tasas efectivas que paga el decil superior son muy bajas como consecuencia de la evasión y la elusión, las exenciones, las deducciones y el tratamiento preferencial de las rentas de capital, que en algunos países no están gravadas y en otros tributan a una tasa más baja que las rentas del trabajo.” HANNI, MICHAEL, MARTNER, RICARDO Y PODESTÁ, ANDREA. “El potencial redistributivo de la fiscalidad en América Latina” REVISTA CEPAL N° 116, agosto de 2015.

Disponible en: [http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/38781/RVE116Hanni\\_es.pdf;jsessionid=C2641BD158EA41487BCD8270E03EC4E9?sequence=1](http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/38781/RVE116Hanni_es.pdf;jsessionid=C2641BD158EA41487BCD8270E03EC4E9?sequence=1)

<sup>49</sup> Jiménez, Juan Pablo. “Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina”. CEPAL, Santiago de Chile, 2015.

<sup>50</sup> Nun, José. “La desigualdad y los impuestos (II). Materiales para la discusión.” Editorial Capital Intelectual, Bs. As. 2011.

<sup>46</sup> AZPIAZU, Daniel. “Concentración y extranjerización. La Argentina en la posconvertibilidad.” Editorial Capital Intelectual, Bs. As. 2011.

<sup>47</sup> NUN, José. “La desigualdad y los impuestos. Introducción para no especialistas.” Editorial Capital Intelectual, Bs. As. 2011, Página 51.

mercado laboral. Los tributos, armonizados con una coherente política de gastos, a pesar de la globalización y deslocalización, aún pueden ser una extraordinaria herramienta para luchar contra la desigualdad.

Al respecto, debemos aclarar que la posición aquí expresada tiene en cuenta que el Estado a través de su actividad financiera no debe intentar sacar de la pobreza a unos para sumir en la pobreza a otros. La justicia social se alcanza cuando todas las personas viven dignamente por el solo hecho de ser humanos y con la posibilidad de poder acumular bienes según su capacidad y mérito social.

Por lo tanto, los tributos nunca deben impedir la reproducción de los factores de producción de acuerdo a los parámetros socialmente aceptables en una sociedad determinada y en un momento histórico dado. Por esta razón, los impuestos deben tener mínimos no sujetos razonables y una carga fiscal para la producción que facilite la reinversión y la circulación de bienes, acompañado de un impuesto progresivo a la renta personal que incentive el mérito personal.

Si bien, es inherente al tributo el principio de progresividad, también lo es el de capacidad contributiva, principios que en ningún momento consideramos contradictorios, en tanto son integrantes de la misma categoría jurídica. Por lo tanto, no podría existir un tributo válido que sea estrictamente regresivo, despojado de un objeto que indique capacidad contributiva, ni tan progresivo que destruya el valor creado por las fuerzas económicas. Dentro de esos límites los tributos tienen un amplio campo de posibilidades para contribuir a la justicia social.

De lo estudiado puede concluirse que el esfuerzo tributario que se incrementó sustancialmente en los últimos años no contribuyó a la reducción de la desigualdad en una proporción considerable y esto se debe a la estructura fiscal regresiva de nuestro país. Todos los informes consultados concluyen que los principales problemas de nuestro sistema fiscal son, en primer lugar los altos índices de elusión y evasión, la regresividad del impuesto a la renta de las personas humanas, la baja imposición sobre los patrimonios, los altos

impuestos indirectos, los excesivos gastos tributarios, la mala distribución federal de los recursos, el enanismo fiscal y el interclasismo fiscal (afectando la equidad horizontal) y la escasa confianza de la sociedad con el fisco.

Las reformas que se requieren para cambiar la realidad imperante son profundas y sumamente complejas. En ese sentido, debe explorarse la posibilidad de establecer impuestos sobre las herencias y legados, contribuyendo así a financiar programas de educación y capacitación para aquellos cuyos trabajos están en riesgo de ser reemplazados. Adicionalmente, se podría considerar la revisión de las exenciones fiscales y la eliminación de prácticas que favorezcan la concentración de la riqueza. Establecer políticas que desincentiven la elusión fiscal y la concentración desproporcionada de ingresos puede contribuir a crear un entorno más equitativo que influya sobre la igualdad real de las personas.

Por último, debemos decir que el resultado buscado con la igualdad real no es la uniformidad social, ni la eliminación del mérito, la iniciativa privada o el fomento de los talentos naturales, no es una igualdad "babeufiana", lo que se busca es una sociedad justa donde "...ningún ciudadano sea tan opulento como para poder comprar a otro y ninguno tan pobre como para verse obligado a venderse."<sup>51</sup>

---

<sup>51</sup> ROUSSEAU, Jean-Jacques. "El contrato social" Libro II, Capítulo 10.

## LA GARANTÍA CONSTITUCIONAL DE PROTECCIÓN INTEGRAL DE LA FAMILIA Y SU SATISFACCIÓN EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Guillermo Ignacio Gerth

### I. Introito

Es difícil establecer una definición única de familia.

En efecto, a lo largo de la historia, este instituto fundamental de la sociedad ha experimentado una evolución constante, empero, pese a los cambios sociales, políticos, económicos y culturales que hemos transitado como especie es innegable que la familia, como institución, ha perdurado de manera estoica con naturales modificaciones en su estructura, producto de cambios socioculturales experimentados a lo largo del tiempo.

Por su importancia, como elemento natural de la sociedad, la mayoría de los ordenamientos jurídicos dispensa una protección especial a la institución familiar, inclusive nuestra Constitución Nacional.

Así lo entendieron los constitucionalistas del año 57, mediante la incorporación del art. 14 bis a nuestra Carta Magna, el cual dispone que "... la ley establecerá (...) la protección integral de la familia; la defensa del bien de familia; la compensación económica familiar y el acceso a una vivienda digna".

Una interpretación auténtica de esta Clausula es la expresada por el constituyente Jaureguiberry quien expone que la manda constitucional tutela "los atributos de la familia", entendida como una "sociedad natural organizada... sin discriminar sobre su forma de constitución, protegiendo además la maternidad, la infancia, y la menor edad"<sup>1</sup>

Ratifica la protección la reforma Constitucional del Año 1994, jerarquizando a través del Art. 75 inc. 22 tratados Internacionales, tales como la Convención

Americana de Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), que define a la Familia como "el elemento natural y fundamental de la sociedad y debe ser protegida por la sociedad y el estado"<sup>2</sup>

Estas disposiciones internacionales con jerarquía constitucional ponen en cabeza del Estado el deber de otorgarle la más amplia protección y asistencia posibles, a la par que reconocen el derecho de toda persona a no ser objeto de injerencias arbitrarias o abusivas en su vida familiar (artículo 75, inciso 22, de la Constitución Nacional, artículos 11.2 y 17.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, artículo 10 del Pacto Internacional de - 10 - Derechos Económicos, Sociales y Culturales, artículos 17.1 y 23.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y artículos 12 y 16 de la Declaración Universal de Derechos Humanos)<sup>3</sup>.

Por lo tanto, nuestra norma Fundamental encomienda al Congreso de la Nación "Legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos" (art. 75, inc. 23). En materia tributaria, es sabido que el ingreso de una familia, entendiéndola como unidad contribuyente en la legislación argentina, está afectado a un sinnúmero de impuestos, empero, el Impuesto a las Ganancias, por su naturaleza global, directa y personal resulta un peso importante en las rentas periódicas de una familia.

<sup>1</sup> JAUREGUIBERRY, Luis María, *El artículo nuevo (constitucionalismo social)*, Santa Fe, Ed. Castellvi, 1957, pág. 139.

<sup>2</sup> CADH Art. 17

<sup>3</sup> CSJN "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa C. G., A. c/ EN – DNM s/ recurso directo DNM", sentencia del 6 de septiembre de 2022.

Sobre este particular, si bien el Impuesto a las Ganancias es de ejercicio anual en nuestro país<sup>4</sup>, por los regímenes de recaudación anticipada vigentes y la obligatoriedad de pagar anticipos, su recaudación termina siendo periódica.

Este peso se agrava aún más, en un contexto económico de alta inflación y recesión, como el que estamos atravesando, en el cual las familias incididas por el Impuesto a las Ganancias no encuentran más alternativa que disminuir sus consumos o sus ahorros para alcanzar el mínimo vital de existencia.

Bajo esta premisa, el objetivo del presente artículo es analizar el tratamiento tributario del ingreso familiar en el Impuesto a las Ganancias y verificar si el mismo cumple con el mandato constitucional de garantizar la Protección integral de la Familia.

## II. La protección integral a través de los fallos de la CSJN

Como punto de partida, es importante pasar revista de fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el cual se fue delineando el alcance de la protección constitucional que estamos analizando.

La primera oportunidad que tuvo nuestro Máximo Tribunal de interpretar la Protección integral de la Familia entendió que el Art. 14 bis de la Constitución prevé la obligación del Estado de garantizar por medio de ley este mandato<sup>5</sup>.

Pocos años después, esa misma Corte volvió a expedirse sobre el tema al momento de abordar la constitucionalidad de una asignación familiar<sup>6</sup>, en donde afirmó que "los

*actos estatales encaminados a conceder a los trabajadores remuneraciones que les aseguren "un nivel de vida adecuado" suponen ejercicio válido del poder de policía". También, que con referencia a lo que ahora, dentro del ordenamiento constitucional argentino, puede llamarse "salario vital mínimo", o para el caso de autos, "protección integral de la familia" o "compensación económica familiar" (art. 14 de la Constitución Nacional, según reforma de 1957), "toda vez que la libertad de contratar del empleador entre en conflicto con la libertad contra la opresión del empleado u obrero, esta última debe prevalecer sobre aquella, porque así lo requieren los principios que fundan un ordenamiento social justo. No otro es el sentido de la cláusula que los constituyentes de 1957 agregaron a continuación del art. 14 de la Ley Fundamental"*<sup>7</sup>

En cuanto a la definición de familia amparada por Ley, nuestro Tribunal Címero definió que "dentro del marco del art. 14 bis de la Constitución Nacional, y de los criterios legislativos imperantes en el ámbito de la seguridad social, la protección constitucional de la familia no se limita a la surgida del matrimonio legítimo<sup>8</sup>.

En este sentido, nuestro Máximo Tribunal entendió que la familia constitucionalmente aludida no es sólo la llamada familia "tradicional", siendo extensiva la protección a cualquier tipo de relación basada en el afecto<sup>9</sup>.

En el caso de la obligación del Estado de cumplir con el mandato constitucional, nuestro Máximo Tribunal ordeno al Poder Ejecutivo Poder Ejecutivo Nacional a

---

<sup>4</sup> Ley 20.628 (T.O 2019)

<sup>5</sup> Fallos 244:491.

<sup>6</sup> Mediante el Decreto Ley 7914/57 se estableció una asignación mensual de m\$ñ. 150 en favor de los empleados y obreros de la industria privada para cada uno de los hijos menores de 15 años 0 incapacitados que tengan a su cargo.

<sup>7</sup> CSJN "Roldan, Jose Eduardo cl Antonio Borrás si salario familiar", sentencia del 16 de junio de 1961.

<sup>8</sup> CSJN "Morua, José Antonio s/ haberes ( asignación familiar prenatal", sentencia del 28 de agosto de 1990.

<sup>9</sup> Es valiosa la disidencia del Dr. Fayt *in re* "Comunidad Homosexual Argentina c/ Resolución Inspección General de Justicia s/ personas jurídicas" sentencia del 22 de diciembre del 1991 al manifestar que: "Es claro que la familia que la Constitución Argentina puede proteger no es sino aquella libremente constituida por quienes de modo no forzado así lo deseen".

reglamentar el artículo 179 de la Ley 20.744 de Contrato de Trabajo, a efectos de habilitar de salas maternas y guarderías a los empleadores en cuyos establecimientos presten servicios, entendiéndose que “Dentro del marco general del derecho a la “protección integral de la familia” consagrado por el artículo 14 bis de la Constitución Nacional, incumbe al Estado garantizar, por un lado, una igualdad real de oportunidades para las personas con responsabilidades familiares, y por el otro, el cuidado adecuado de los niños cuyos padres trabajan”.<sup>10</sup>

En rigor, la doctrina de nuestro Máximo Tribunal es la de “Tutela Familiar Amplia”, dejando de lado el concepto “tradicional de familia” en pos de hacer efectiva esta “Protección Integral” a uniones familiares modernas basadas en lazos de afectos.

También ha sido concluyente la jurisprudencia analizada en el sentido de aclarar que es obligación del Estado la de cumplir con el mandato constitucional mediante la implementación de acciones positivas tendientes a garantizar esta “Protección Integral”, entendiéndose que el listado de beneficios allí mencionados expresamente por el constituyente (compensación económica, bien de familia y acceso a la vivienda digna) es meramente enunciativo y no invalida otros que se dirijan al mismo objetivo<sup>11</sup>, y respecto de lo cual sin dudas existe proyección en materia legislativa tributaria, según se expondrá seguidamente.

### III. La tributación de los ingresos familiares en el impuesto a las ganancias

Por su naturaleza, el Impuesto a las Ganancias se caracteriza por ser global, personal y progresivo.

Jarach sostenía que el concepto de renta o rédito a los efectos de asentar sobre él un impuesto, depende de lo que en realidad se considera como revelador de capacidad contributiva, o sea, de lo que se quiere gravar. No existe un concepto de renta o rédito *a priori* que obligue al Estado a ceñirse a él en el momento de crear un impuesto a la renta; sólo existe un concepto normativo y éste podrá, en la esfera científica, ser objeto de crítica bajo diversos ángulos tales como su consistencia, su adecuación al principio de igualdad, su idoneidad para lograr determinados efectos redistributivos o su neutralidad o, bien, su adaptabilidad a una política de estabilidad o desarrollo<sup>12</sup>.

Por ello, en lo atinente al concepto de “Ganancias” de un grupo familiar, los mismos pueden tener origen en distintas fuentes previstas por el legislador, ya sea por la locación de inmuebles<sup>13</sup>, los beneficios obtenidos en inversiones financieras<sup>14</sup>, los ingresos obtenidos por la explotación de una sociedad<sup>15</sup> o el ingreso por el trabajo en relación de dependencia o en forma autónoma<sup>16</sup>.

Ahora bien, si bien es cierto que la renta es la base de imposición más representativa de la capacidad contributiva de un contribuyente, lo concreto es que, en el caso de una familia, entendiéndola como unidad contributiva, hay que contemplar la existencia de gastos mínimos de subsistencia que ciertamente inciden sobre el ingreso real periódico, sea este producido por una fuente o varias fuentes.

Asimismo, desde el plano de la igualdad, no es comparable la situación de una familia con hijos menores de edad sin renta propia que el de una familia con hijos mayores de edad con renta propia. En ambos casos estamos hablando de familias que merecen protección

<sup>10</sup> CSJN “*Etcheverry, Juan Bautista y otros c/ EN s/ amparo ley 16.986*” sentencia del 21 de octubre de 2021.

<sup>11</sup> CSJN “*Etcheverry, Juan Bautista y otros c/ EN s/ amparo ley 16.986*” sentencia del 21 de octubre de 2021, Consid. 8.

<sup>12</sup> JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Argentina*, Buenos Aires, Ed. Cangallo. 1ra Ed. Pág. 478.

<sup>13</sup> Ganancias de la primera categoría.

<sup>14</sup> Ganancias de la segunda categoría.

<sup>15</sup> Ganancia de la tercera categoría.

<sup>16</sup> Ganancia de la cuarta categoría.

constitucional, pero su capacidad contributiva efectiva, desde el punto de vista del ingreso/consumo, es notoriamente disímil.

En esencia, cada unidad familiar es una economía particular y, como toda economía, algunas son más prosperas que otras, con lo cual, la protección legislativa de la familia debe proyectarse como una herramienta que procure la búsqueda de igualdad y equidad.

Frente a la existencia de múltiples escenarios familiares, donde confluyen distintas realidades, lo que debería prevalecer ante todo es el principio de capacidad contributiva como elemento distintivo de la protección constitucional de la familia.

Coincidiendo con Spisso, la protección de la familia, desde la perspectiva del derecho tributario, debe transitar por una adecuada consideración de las circunstancias económicas familiares, los gastos que la familia ha de atender como tal, y que obviamente disminuyen su capacidad contributiva<sup>17</sup>.

La igualdad fiscal consiste en la igualdad de tratamiento a los contribuyentes que estén en igualdad de condiciones de capacidad tributaria<sup>18</sup> por ello, en el caso de la familia, asumiendo la existencia de gastos mínimos y vitales, podemos afirmar que existe una capacidad económica diferenciada y que merece ser contemplada por el legislador en el Impuesto a las Ganancias.

#### **IV. Las deducciones personales en el impuesto a las ganancias**

La Ley de Impuesto a las Ganancias efectúa un tratamiento diferencial a las personas de

existencia visible mediante el mecanismo de deducciones personales.

A través de las mismas, toda persona de existencia visible tendrá derecho a deducirse de sus ganancias netas un monto en concepto de Ganancia Mínima no imponible, una deducción especial y en el caso de personas físicas que declaren personas a su cargo podrán deducirse un monto fijo en concepto de “Cargas de familia”.

Estas deducciones forman parte inseparable del Impuesto Global a la renta personal, constituyendo una de las características que diferencia de la imposición real a esta forma de tributación. Estas minoraciones permiten “personalizar” el Impuesto, o sea adaptar su cuantía a las características personales del contribuyente y, luego también de su familia<sup>19</sup>.

Mención aparte merece el tratamiento especial establecido mediante el denominado “Impuesto Cédular sobre los mayores ingresos del trabajo en relación de dependencia, jubilaciones y pensiones de privilegio y otros”<sup>20</sup>, el cual considero no cumple con el estándar previsto en el Art. 14 bis de la constitución en tanto no establece un tratamiento familiar para trabajadores con hijos y excluye de manera arbitraria los ingresos provenientes del trabajo fuera del régimen en relación de dependencia<sup>21</sup>.

De todas las deducciones mencionadas, la que realmente establece un tratamiento diferencial para la familia, en los términos del Art. 14 bis, son las denominadas “Cargas de familia”

Receptando la doctrina de nuestro Máximo Tribunal, la reforma introducida por la Ley 27617<sup>22</sup> establece que la deducción por

---

<sup>17</sup> SPISSO, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Ed. Abeledo Perrot. 8va Ed., Pág. 531.

<sup>18</sup> JARACH, Dino, “*En torno al Principio de la Capacidad Contributiva en la Economía Financiera y en el Derecho Tributario*”, parágrafo 2: “La vigencia del principio de la capacidad contributiva”, La Información, tomo LVI, parágrafo 4: “La doctrina contemporánea”, p. 875 y ss., en particular p. 878 y ss. y p. 883 y ss.

<sup>19</sup> PÉREZ, Daniel, “Las deducciones personales en el Impuesto a las Ganancias” en *Legislación Usual Comentada – Derecho Tributario*, Tomo II, Ángel Schindel (director), Luis Omar Fernández (coordinador), Editorial La Ley, Buenos Aires, pg. 307

<sup>20</sup> Capítulo incorporado por art. 6° de la Ley N° 27.725 B.O. 6/10/2023

<sup>21</sup> El caso de los autónomos.

<sup>22</sup> Párrafo incorporado por art. 4° B.O. 21/4/2021

Cónyuge es “*aplicable para los integrantes de la unión basada en relaciones afectivas de carácter singular, pública, notoria, estable y permanente de dos (2) personas que conviven y comparten un proyecto de vida común, sean del mismo o de diferente sexo, que se acredite en la forma y condiciones que a esos efectos establezca la reglamentación*”

En el caso de menores a cargo, la Ley establece que la deducción es aplicable por cada hijo, hija, hijastro o hijastra menor de DIECIOCHO (18) años o incapacitado para el trabajo.

Por su parte, el decreto reglamentario de la Ley aclara que la deducción será computada por el progenitor —sea de origen o no— que posea la responsabilidad parental, en los términos del Código Civil y Comercial de la Nación, receptando también la evolución natural del término familia.

La ley también establece ciertos límites a la deducción en concepto de “Cargas de familia” en tanto el familiar a deducir debe residir en el país, estar a cargo del contribuyente y no deben tener en el año ingresos netos superiores a los establecidos en la Ley.

En este sentido, no es deducible un hijo menor de edad que reside en el exterior con alguno de sus progenitores o aquel reside más de seis meses en el exterior porque está realizando estudios<sup>23</sup>.

Tampoco serán deducibles los menores que estrictamente no revisten el carácter de hijos, hijas o hijastros e hijastras, como es el caso de hermanos menores de edad a cargo de hermanos mayores de edad cuyas rentas están alcanzadas por el impuesto.

Actualmente, a raíz de la reforma introducida por la Ley 27346, se eliminó justamente la posibilidad de deducir en concepto de carga de familia a descendientes en línea recta (nieta, nieta, bisnieta o bisnieta); ascendientes (padre, madre, abuelo, abuela, bisabuelo, bisabuela,

padrastra y madrastra); hermano o hermana; suegro, suegra, yerno o nuera.

De igual forma, la citada Ley redujo el tope de edad para deducir hijos, hijas, hijastro o hijastra de 24 años a 18 años.

Desde ya considero que la reforma de la Ley 27346 fue un retroceso en lo que respecta al tema objeto de estudio.

En efecto, si la naturaleza de las deducciones es permitir a un contribuyente restar ciertos conceptos - necesarios para obtener ganancia o para mantener o conservar la fuente productora- de la base imponible sobre la cual se calculará el impuesto a pagar, restringir la deducción a un espectro familiar reducido expone una política fiscal no contemplativa de una tutela familiar en un sentido amplio actual.

#### **V. La trascendencia económica de las deducciones que se puede computar una familia**

Tradicionalmente la doctrina especializada en la materia cuestionó vehementemente el monto nominal de estas minoraciones, toda vez que los mismos deberían representar mínimos vitales o de subsistencia por los que no debe tributarse impuesto a la renta<sup>24</sup>.

En el caso de una familia, se podría entender que los mismos están asociados a erogaciones vinculadas al arrendamiento o mantenimiento de un hogar, la educación de hijos menores sin renta propia, obras sociales o medicina prepaga, alimentos, recreación, entre otros conceptos que insumen una parte sustancial de la renta familiar.

En la Ley de Impuesto a las Ganancias el legislador no cuantifica una suma de dinero asociada a gastos de subsistencia, simplemente se limitó a establecer montos fijos en concepto de Cargas de Familia por cada miembro de la unidad contribuyente, los cuales, a partir del año fiscal 2018, les

<sup>23</sup> Cfr. Art. 33 LIG A los efectos de las deducciones previstas en el artículo 30, se consideran residentes en la República a las personas humanas que vivan más de SEIS (6) meses en el país en el transcurso del año fiscal.

<sup>24</sup> AAEF, Opinión de la Comisión de Tributos Nacionales a la Propuesta de Reforma a las Deducciones Personales de la Ley del Impuesto a las Ganancias, elevada por el PEN en Agosto/2007.

estableció un mecanismo de ajuste anual por el coeficiente que surja de la variación anual de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPE), correspondiente al mes de octubre del año anterior al del ajuste respecto al mismo mes del año anterior<sup>25</sup>.

Por su parte, como deducción general a cualquier categoría, pero inherentes a un gasto familiar la ley permite deducir gastos de salud<sup>26</sup>, casa habitación<sup>27</sup>, educación<sup>28</sup>, siempre y cuando se cumplan con los requisitos establecidos por la reglamentación, sobre los cuales no profundizaré por exceder el objetivo de este artículo.

---

<sup>25</sup> Artículo 30 *in fine*.

<sup>26</sup> El art. 85 inc. f) permite deducir los descuentos obligatorios efectuados para aportes para obras sociales correspondientes al contribuyente y a las personas que revistan para éste el carácter de cargas de familia.

Asimismo, serán deducibles los importes abonados en concepto de cuotas o abonos a instituciones que presten cobertura médico asistencial, correspondientes al contribuyente y a las personas que revistan para éste el carácter de cargas de familia. Esta deducción no podrá superar el CINCO POR CIENTO (5 %) de la ganancia neta del ejercicio. Por su parte, el inciso g) permite deducir los honorarios correspondientes a los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica del contribuyente y de las personas que revistan para éste el carácter de cargas de familia: a) de hospitalización en clínicas, sanatorios y establecimientos similares; b) las prestaciones accesorias de la hospitalización; c) los servicios prestados por los médicos en todas sus especialidades; d) los servicios prestados por los bioquímicos, odontólogos, kinesiólogos, fonoaudiólogos, psicólogos, etcétera; e) los que presten los técnicos auxiliares de la medicina; f) todos los demás servicios relacionados con la asistencia, incluyendo el transporte de heridos y enfermos en ambulancias o vehículos especiales.

La deducción se admitirá siempre que se encuentre efectivamente facturada por el respectivo prestador del servicio y hasta un máximo del CUARENTA POR CIENTO (40 %) del total de la facturación del período fiscal de que se trate, siempre y en la medida en que los importes no se encuentren alcanzados por sistemas de reintegro incluidos en planes de

Finalmente, por si quedaba alguna duda, el artículo 92 de la LIG establece categóricamente que los gastos personales y de sustento del contribuyente y de su familia, salvo aquellos autorizados expresamente por esta ley, no serán deducibles.

En este sentido, no son deducibles las erogaciones alimentarias, de recreación o educacionales que no cumplan con los requisitos establecidos en la reglamentación<sup>29</sup>.

Tampoco serán deducibles los gastos en combustibles, lubricantes, patentes, seguros, reparaciones ordinarias y en general todos los gastos de mantenimiento y funcionamiento de automóviles que no sean

cobertura médica. Esta deducción no podrá superar el CINCO POR CIENTO (5 %) de la ganancia neta del ejercicio.

<sup>27</sup> El inciso h) del Art. 85 permite deducir el CUARENTA POR CIENTO (40 %) de las sumas pagadas por el contribuyente, o del causante en el caso de sucesiones indivisas, en concepto de alquileres de inmuebles destinados a su casa habitación, y hasta el límite de la suma prevista en el inciso a) del artículo 30 de esta ley, siempre y cuando el contribuyente o el causante no resulte titular de ningún inmueble, cualquiera sea la proporción.

<sup>28</sup> El inciso j) permite deducir las sumas en concepto de servicios con fines educativos y las herramientas destinadas a esos efectos, las que deberán acreditarse en la forma y condiciones que establezca la reglamentación, que el contribuyente pague por quienes revistan el carácter de cargas de familia en los términos del apartado 2 del inciso b) del artículo 30 de esta ley y por sus hijos mayores de edad y hasta veinticuatro (24) años, inclusive, en este último caso en la medida que cursen estudios regulares o profesionales de un arte u oficio, que les impida proveerse de medios necesarios para sostenerse independientemente. La deducción de este inciso operará hasta el límite del cuarenta por ciento (40%) del importe establecido en el inciso a) del mencionado artículo 30

<sup>29</sup> La reglamentación establece que los servicios educacionales deducibles serán únicamente aquellos prestados por establecimientos educacionales públicos y/o privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones.

bienes de cambio, en cuanto excedan la suma global que, para cada unidad, fije anualmente la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS<sup>30</sup>, que actualmente se mantienen en la ridícula suma de \$7200.

Todos estos gastos ciertamente deberían ser considerados por el legislador como vitales o de subsistencia para una familia.

Lo cuestionable de todas las deducciones citadas es que las mismas representan montos poco significativos en un contexto de alta inflación y su deducción efectiva, por la estructura del Impuesto, es al momento de presentar la declaración jurada anual.

En este sentido, coincido con Casás cuando afirmaba que *“la integración del núcleo familiar debe ser ponderado habilitando la deducción de las llamadas “cargas de familia” en la base o en la cuota, mediante una cuantificación realista de los deberes económico familiares de la unidad contribuyente, particularmente en lo relativo a la atención de las necesidades de alimentación, vestido, salud, vivienda y educación de la prole, ya que la “capacidad contributiva familiar”, sólo puede inferirse ex post facto de haberse cumplido tales obligaciones morales y legales por el contribuyente”*.<sup>31</sup>

## **VI. La protección integral de la familia en materia tributaria. el fallo “garcía maria isabel” como antecedente relevante**

Conforme lo analizado hasta el momento, podemos decir que el tratamiento tributario que dispensa actualmente la Ley de Impuesto a las Ganancias no supera el estándar constitucional previsto en el Art. 14 bis.

Conforme se expuso en capítulos anteriores, el texto vigente de la Ley de Impuesto a las Ganancias no establece categorías de renta de familiar y dispensa el

mismo tratamiento para todo el colectivo “familia”, sin contemplar la capacidad económica real de cada hogar.

En el plano constitucional, la Protección Integral de la Familia, en materia tributaria, está íntimamente relacionada con la capacidad contributiva, principio por antonomasia que, elaborado primero desde la Ciencia de las Finanzas y luego jurídicamente en el campo dogmático del Derecho Tributario, ha alcanzado mayor reconocimiento por su recepción constitucional explícita en diversos ordenamientos contemporáneos. Su significado consiste en la aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar prestaciones patrimoniales públicas coactivas con las cuales brindar cobertura a los gastos públicos y satisfacer otras necesidades del Estado<sup>32</sup>.

Siguiendo al profesor Casás, este principio por lo menos puede ser contemplado desde tres perspectivas: 1º) como fundamento ético-jurídico del deber de contribuir; 2º) como base de medida, a partir de la cual habrá de fijarse la carga fiscal concreta que deberá soportar cada contribuyente; y 3º) como límite infranqueable de la potestad tributaria normativa, ya que no podrá haber gravamen donde no exista capacidad contributiva –razón y fundamento de los mínimos de sustento exentos en el impuesto a la renta–, o por encima de la misma –lo que nos aproxima a la noción de confiscatoriedad–, ya que de lo contrario se atentaría contra la propiedad privada, vaciándola de contenido.

Por ello en materia de Protección Integral de la Familia, en su aspecto tributario, cobra especial relevancia el precedente “García María Isabel”<sup>33</sup>.

<sup>30</sup> Sobre este particular, siguen vigentes los toques anuales fijados por RG AFIP N° 94/98 los cuales, al momento de su dictado, nos encontrábamos en situación de paridad entre el peso y el dólar.

<sup>31</sup> CASÁS, José O., “Tributación y Familia”, Revista *El Derecho* Nro. 239, Buenos Aires, 2010, pág. 773-811.

<sup>32</sup> CASÁS, Jose O., “El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado (notas preliminares en torno de la Justicia Tributaria)”. Revista del Notariado nro. 898, Buenos Aires, año 2009, pág. 29-64.

<sup>33</sup> Fallos 342:411.

Si bien en el citado precedente la Corte Suprema de Justicia de la Nación<sup>34</sup> declaró la inconstitucionalidad de las normas de la ley del impuesto a las ganancias<sup>35</sup> que incluyen dentro del hecho imponible del Impuesto a las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios, esto es, no resolvió estrictamente el tratamiento de los ingresos de una familia en el Impuesto a las Ganancias, si estableció definiciones relevantes en relación al concepto de "integralidad" previsto en el Art. 14 bis de la Constitución y su proyección en materia de Política Fiscal del Estado.

En este orden, entiende que la noción de "integralidad" expresa la convicción del constituyente de que la seguridad social debe abarcar muchos otros beneficios diferentes a la jubilación amparando a los habitantes de la Nación de contingencias diversas.

Destaca que "a partir de la reforma constitucional de 1994, cobra especial énfasis el deber del legislador de estipular respuestas especiales y diferenciadas para los sectores vulnerables, con el objeto de asegurarles el goce pleno y efectivo de todos sus derechos". *"Dicho imperativo constitucional resulta transversal a todo el ordenamiento jurídico, proyectándose concretamente a la materia tributaria, ya que no es dable postular que el Estado actúe con una mirada humanista en ámbitos carentes de contenido económico inmediato (libertades de expresión, ambulatoria o tránsito, etc.) y sea insensible al momento de definir su política fiscal. Es que, en definitiva, el sistema tributario no puede desentenderse del resto del ordenamiento jurídico y operar como un compartimento estanco, destinado a ser autosuficiente "a cualquier precio", pues ello lo dejaría al margen de las mandas constitucionales"*<sup>36</sup>.

En este sentido, conociendo la existencia de distintas realidades económicas, la Corte sostuvo que la misma capacidad económica -

convertida sin más por el legislador en capacidad contributiva- está destinada a rendir en ambos casos de manera diferente, desiguando en la realidad lo que el legislador igualó.

También advirtió que la estructura tipificada por el legislador (hecho imponible, deducciones, base imponible y alícuota) termina por subcategorizar mediante un criterio estrictamente patrimonial (fijando un mínimo no imponible) a un universo de contribuyentes que, de acuerdo a una realidad que la Constitución obliga a considerar, se presenta heterogéneo<sup>37</sup>.

Cabe destacar que en el caso de los ingresos de una familia se aplica el mismo tratamiento tributario que a las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios y, como analizamos anteriormente, no contempla la realidad de hogares con dificultades económicas para solventar gastos mínimos de subsistencia.

Si bien en el precedente analizado la Corte se ciñe al caso concreto del colectivo de jubilados, retirados o pensionados, reconociendo que la vejez es una contingencia que implica que los jubilados deben contar con mayores recursos para no ver comprometida seriamente su existencia y/o calidad de vida y el consecuente ejercicio de sus derechos fundamentales y por ende las jubilaciones merecen un tratamiento diferencial en el Impuesto a las Ganancias, resulta irrazonable que no haga extensivo ese reconocimiento a los hijos que deben ayudar a sus progenitores.

En este contexto, nadie puede negar que muchos jubilados dependen de la ayuda de sus hijos cuando el beneficio previsional es económicamente insuficiente y este factor debería ser tenido en cuenta por el legislador. También recordemos que estaba contemplada la deducción de progenitores y fue derogada por la Ley 27346.

---

<sup>34</sup> En disidencia, su Presidente el Dr. Carlos Rosenkrantz.

<sup>35</sup> De los arts. 23, inciso c); 79 inciso c); 81 y 90 de la

ley 20.628, texto según leyes 27.346 y 27.430.

<sup>36</sup> Fallo 342:411, considerando 15.

<sup>37</sup> CSJN "García" Consid. 18

Tampoco cumple con el estándar de razonabilidad que se aplique el mismo tratamiento tributario a todas las familias sin distinción alguna y sin reconocer supuestos evidentes de hogares en situación de vulnerabilidad.

Como destaca nuestro cimero en el fallo bajo análisis, actualmente el Estado cuenta con una importante base de datos donde puede fácilmente establecer categorías de familia en función de sus ingresos y consumos y de esta forma avanzar en medidas positivas que no se limiten en definir un mínimo no imponible uniforme para todas las familias. En efecto, ello desnaturaliza la progresividad del Impuesto, tornándolo regresivo en algunos casos.

### VII. Derecho comparado – el antecedente del Tribunal Constitucional Alemán

El Tribunal Constitucional Alemán dictó una serie de sentencias el 10 de noviembre del año 1998<sup>38</sup> donde de alguna manera se aproximó a la definición del Mínimo existencial o de subsistencia para una familia.

En rigor, esta familia de fallos estableció como doctrina la necesidad de que el mínimo existencial correspondiente a los hijos produzca en todo caso el mismo efecto sobre la determinación de la renta gravada, con independencia del tipo marginal aplicable al contribuyente y que las necesidades de custodia de los hijos deben tenerse en cuenta para el cálculo del mínimo existencial familiar, con independencia de que los padres estén o no casados y de que trabajen o no fuera de casa. Además, el Tribunal Constitucional entendió que los gastos derivados de la formación de los hijos también deben ser considerados para la cuantificación del mínimo existencial<sup>39</sup>.

En cuanto a la cuantificación de este “Mínimo existencial”, el Tribunal Constitucional Alemán consideró que este no puede ser inferior a la cuantía que el Estado debe garantizar a una persona necesitada mediante ayudas sociales. Por tanto, el límite inferior del mínimo existencial se concreta en la cuantía de las prestaciones sociales establecidas para garantizar una vida digna en el ámbito del Estado social, pues, como parece lógico, el legislador debe dejar libre de tributación la cantidad que —a través de los recursos públicos— pone a disposición de las personas necesitadas para la satisfacción de sus necesidades existenciales. En caso de que existan varios hijos, el cálculo de sus necesidades vitales no debe realizarse multiplicando el importe individual de la prestación por el número de hijos, sino atendiendo a las mayores necesidades concretas que origina cada uno de ellos<sup>40</sup>.

La definición establecida por el Tribunal Constitucional Alemán es muy valiosa para delinear este mínimo vital de subsistencia en nuestro país, más aún en el caso de familias que no reciben ayuda del estado y deben afrontar la carga del Impuesto de manera íntegra.

Dada la cantidad de planes sociales que hoy existen en Argentina se puede dar el supuesto donde una familia que recibe cuya ayuda estatal (por uno o más planes) pueda tener un ingreso semejante a una familia que no recibe auxilio estatal y cuyos ingresos estén alcanzados por el Impuesto a las Ganancias, situación que denota una inusitada desigualdad.

Pero lo más trascendente es el tratamiento diferencial, que considero ajustado, respecto de los sujetos pasivos con hijos, entendiendo que este último grupo tiene menos capacidad económica que los que no tienen hijos a causa

<sup>38</sup> Fueron cuatro en total primera: procedente del asunto 2 BvL 42/93; segunda: procedente del asunto 2 BvR 1220/93; tercera: procedente de los asuntos acumulados 2 BvR 1852/97 y 2 BvR 1853/97; cuarta: procedente de los asuntos acumulados 2BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91 y 2 BvR 980/91.

<sup>39</sup> MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, “La protección de la familia en el sistema tributario”, Revista Mexicana de Derecho Financiero y Tributario, Volumen I, número 3, México, enero - junio 2015, págs. 55-90.

<sup>40</sup> MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego. Ob. Cit. Ant

de la pérdida de capacidad de trabajo y/o de pago que ellos les ocasiona.

En este orden de ideas, definió que el mínimo existencial para la familia con hijos debe incluir una compensación por los gastos de custodia y otra por los gastos de formación entre los que se incluyen los derivados de la participación en la vida cultural, el asociacionismo, las relaciones con otros sujetos, las técnicas modernas de comunicación, los idiomas extranjeros, la cultura, y el aprovechamiento responsable del tiempo libre y de la organización de las vacaciones.

Resulta un valioso antecedente el alemán, en tanto resuelve la cuestión conforme el principio de “capacidad económica familiar”, diferenciando la aptitud de contribuir entre familias que reciben ayuda estatal de aquellas que no la reciben, aquellas con hijos y sin hijos y definiendo de manera genérica que conceptos revisten el carácter de gastos mínimos existenciales para una familia.

### VIII. Conclusiones

Conforme lo expuesto a lo largo del presente trabajo, se puede afirmar que el concepto actual de familia no se limita a la concepción tradicional que prevé el texto vigente de la Ley de Impuesto a las Ganancias (progenitores e hijos) sino que la misma comprende un espectro de relaciones más amplias que hoy no son tenidas en cuenta en el texto ordenado vigente.

Por ello, considero que restringir las deducciones por “Cargas de familia” a un espectro familiar reducido expone una tutela restrictiva, en contraposición con la tutela amplia de familia en los estándares propuestos por nuestro Máximo Tribunal, ello conforme la jurisprudencia analizada.

Por su carácter personal, el Impuesto a las Ganancias necesariamente debe prever herramientas que equilibren estas situaciones a efectos de evitar que el impuesto se torne regresivo para algunas familias.

Conforme el mandato constitucional, el Estado deberá garantizar por ley la

“protección integral de la familia” a través de medidas positivas cuya finalidad, en materia tributaria, debería contemplar adecuadamente la capacidad contributiva de cada familia como unidad contribuyente, debiendo contemplar la existencia de hogares donde una única fuente de ingresos solventa los gastos mínimos existenciales de varios sujetos.

Tampoco resulta razonable que la legislación vigente establezca un mínimo no imponible uniforme para cualquier grupo familiar, sin establecer herramientas positivas a efectos de contemplar la capacidad contributiva real de cada unidad contribuyente.

En este entendimiento, sería eficiente una política fiscal tendiente a garantizar la integridad económica familiar a través de un mínimo existencial.

Este mínimo existencial, que debería contemplar el legislador para cumplir con el mandato constitucional de protección integral de la familia, se debe deducir directamente del principio de capacidad económica.

Cabe destacar que esta ausencia legislativa no es propia de Argentina ya que otros estados, cuya constitución también contempla la protección de la familia, encuentran dificultad en establecer un criterio válido de identificación de la cuantía de ese mínimo existencial o de subsistencia, por ello el precedente del Tribunal Constitucional Alemán reviste importancia desde el Derecho Comparado.

Más allá que la notoria diferencia socio-económica entre Argentina y Alemania implica no pretender un mínimo existencial semejante en nuestro país, lo cierto es que el precedente alemán contempla la existencia de gastos que son universales para cualquier grupo familiar.

También es imperioso que se elimine cualquier diferenciación arbitraria entre ingresos familiares, en efecto, no resulta razonable que exista un tratamiento diferencial entre renta por trabajo en relación de dependencia y renta por trabajo personal.

Conforme lo hasta aquí analizado,

considero que el texto vigente del Impuesto a las Ganancias no satisface el mandato constitucional y lamentablemente, la reforma en ciernes fiscal no contempla modificaciones de fondo como las analizadas en el presente trabajo, limitándose en actualizar los montos fijos deducibles en concepto de “cargas de familia” y aumentando el espectro de sujetos alcanzados por el Impuesto.

Si bien por el principio de división de poderes el Congreso Nacional es quien tiene la facultad de crear tributos y determinar sus fines y alcances, también tiene el mandato constitucional de dar contenido a la garantía contenida en el 14 bis.

En este sentido, el citado precedente “García María Isabel” resulta de vital importancia, desde el punto vista del análisis de la corte del concepto de integralidad del Art. 14 bis y su proyección en materia tributaria, en el entendimiento de contemplar la existencia de capacidades contributivas disímiles a los cuales se les dispensa un mismo tratamiento en el Impuesto a las Ganancias.

Con lo expuesto no quiero decir que una familia que goza de un buen pasar económico no merezca la protección constitucional, empero, si considero que es tarea del legislador diferenciar distintas aptitudes para contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos.

No puede pasarse por alto que actualmente, con la digitalización masiva de datos, el estado cuenta con herramientas para procesar información en distintas bases de datos gubernamentales a efectos de facilitar la tarea de clasificar y cuantificar los gastos mínimos necesarios que corresponde a cada ingreso familiar.

Por su parte, mensualmente se publican datos estadísticos que cuantifican los ingresos necesarios de una familia para no ser considerada vulnerable<sup>41</sup> y los Censos Nacionales<sup>42</sup> pueden facilitar la tarea de verificar la conformación de los miembros de una familia que habitan un mismo hogar.

Con estos datos, considero que puede llevarse adelante una política fiscal que contemple herramientas positivas a efectos de satisfacer el estándar Constitucional de Protección Integral de la Familia en materia Tributaria.

---

<sup>41</sup> La Dirección General de Estadística y Censos (DGEyC) es un claro ejemplo.

<sup>42</sup> El último censo data del año 2022.

## EXCESOS REGLAMENTARIOS DE LA ADMINISTRACIÓN: EL CASO DE LOS PAGOS A CUENTA EXTRAORDINARIOS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

C.P. Natalia Heller

*“Es calamidad de estos tiempos que los locos guían a los ciegos”*  
El Rey Lear (Acto V – Escena I) – W. Shakespeare<sup>1</sup>

### I. Introducción

Es de público conocimiento el crónico estado deficitario del sector público, que tiene como contrapartida la imperiosa necesidad de engrosar sus ingresos, siendo uno de los medios más frecuentes para ello el aumento de la presión tributaria.

En vistas de lo previo, con fecha 12/08/2022 (B.O. 16/08/2022) la AFIP dictó la Resolución General 5248, en la que se estableció “por única vez”, un pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias a cargo de contribuyentes que cumplieran con determinados parámetros.

No obstante la caracterización de “extraordinario” otorgada al pago a cuenta establecido, se procedió a instrumentar, mediante el dictado de las Resoluciones Generales 5391<sup>1</sup>, 5424<sup>2</sup> y 5453<sup>3</sup>, nuevos anticipos extraordinarios para determinadas sociedades de capital.

La doctrina no tardó en poner de manifiesto las violaciones a los principios constitucionales que conllevaban los pagos a cuenta extraordinarios; entre ellos el principio de legalidad, el principio de capacidad contributiva y el principio de razonabilidad.

El presente trabajo profundiza en la transgresión al principio de legalidad, en el entendimiento compartido con el maestro Dino Jarach de que *“El primer principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional, lo que podríamos llamar la*

*“partida de nacimiento” del Derecho Tributario, es el principio de legalidad... llamado también principio de reserva de ley”*.<sup>4</sup>

En el mismo sentido se ha pronunciado la Corte Suprema de la Nación al afirmar que: *“El Tribunal reiteradamente ha recordado la fuerza y el arraigo histórico de aquel principio. En efecto, ha dicho: “Que esta Corte, en su constante jurisprudencia, precisó en forma inconfundible ese concepto de la letra y el espíritu de las instituciones argentinas y en el fallo del T. 155, pág. 290 resumió esa jurisprudencia diciendo: ‘Que entre los principios generales que predominan en el régimen representativo republicano de gobierno, ninguno existe más esencial a su naturaleza y objeto, que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear las contribuciones necesarias para la existencia del Estado. Nada exterioriza más la posesión de la plena soberanía que el ejercicio de aquella facultad ya que la libre disposición de lo propio, tanto en lo particular como en lo público, es el rasgo más saliente de la libertad civil’”*.<sup>5</sup>

En consecuencia, en primer lugar, se expondrá por qué consideramos que el instrumento creado no califica jurídicamente como anticipo del Impuesto a las Ganancias, sino que se trata de un gravamen independiente. En segundo lugar, se revelará cómo lo previo deriva en una manifiesta transgresión al principio de legalidad consagrado en nuestra Constitución Nacional.

### II. Reseña de la normativa

<sup>1</sup> Resolución General (AFIP) 5391, 20/07/2023, B.O. 21/07/2023.

<sup>2</sup> Resolución General (AFIP) 5424, 27/09/2023, B.O. 28/09/2023.

<sup>3</sup> Resolución General (AFIP) 5453, 1/12/2023, B.O. 4/12/2023.

<sup>4</sup> Jarach, Dino, *Curso de Derecho Tributario*, Cima, 1980, p. 75.

<sup>5</sup> CSJN, Fallos: 337:388.

## **II.1. La justificación de la creación de los pagos a cuenta extraordinarios**

En los considerandos de las normas antes aludidas, las Resoluciones Generales 5248, 5391, 5424 y 5453 (en adelante, “las RG”), se hace referencia a que los factores que impulsaron las medidas han sido:

a) La existencia de actores económico que han obtenido resultados extraordinarios producto de la coyuntura (conflicto bélico en Europa Oriental y pandemia del COVID19, y etapa de recuperación y crecimiento a nivel local que comenzó en el año 2022) o por el desarrollo de su actividad específica (intermediación financiera y sector hidrocarburífero);

b) El rol que corresponde al Estado en la redistribución del ingreso (redistribución progresiva y su sostenimiento), así como en la reducción de la desigualdad y, en general, la atención de las necesidades de los sectores más vulnerables de la población.

En el caso particular de las RG 5248 y 5391 asimismo se mencionan los siguientes factores:

a) Que ciertos sujetos, por aplicación de las normas del impuesto a las ganancias, han visto anulado su resultado impositivo por el cómputo de quebrantos acumulados de ejercicios anteriores, lo que ha motivado la falta de determinación del Impuesto a las Ganancias de uno o más períodos fiscales y, consecuentemente, la anulación del impacto extraordinario del ejercicio en curso;

b) Que el hecho de que empresas de gran porte y con resultados positivos no tributen en el Impuesto a las Ganancias, es una situación que se enmarca en un problema global que está en estudio en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), la que ha elaborado normas detalladas para asistir en la implementación de una reforma histórica al sistema fiscal internacional.

Por muy loables que resulten los objetivos perseguidos con el dictado de las RG, desde ya adelantamos nuestra postura en relación a que no adherimos al proverbio que asevera que “el fin justifica los medios”.

## **II.2. Características comunes de los pagos a cuenta extraordinarios**

### **2.A. Encuadre de los pagos a cuenta extraordinarios**

De los considerandos de las RG surge que los pagos a cuenta extraordinarios se crean en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 21 de la Ley 11.683 y por el artículo 7 del Decreto 618/97.

El artículo 21 de la Ley 11.683 dispone en su primer párrafo que: *“Podrá la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS exigir, hasta el vencimiento del plazo general o hasta la fecha de presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente, el que fuera posterior, el ingreso de importes a cuenta del tributo que se deba abonar por el período fiscal por el cual se liquidan los anticipos”*.

A su vez, el artículo 7 del Decreto 618/97 establece las facultades reglamentarias de la AFIP, previendo, en lo que respecta a los anticipos, que podrá dictar normas obligatorias en relación con los *“Modos, plazos y formas extrínsecas de su percepción, así como de los pagos a cuenta, anticipos, accesorios y multas.”*

Las normas invocadas indican que el Fisco ha creado estos pagos a cuenta otorgándoles el carácter de anticipos del Impuesto a las Ganancias. Sin embargo, como quedará demostrado, los pagos a cuenta extraordinarios creados a través de las RG no reúnen ni las características ni la finalidad con la que han sido concebidos los anticipos del mentado impuesto, que actualmente se rigen por la Resolución General (AFIP) 5211/2022. Nos referiremos a estos anticipos como “anticipos ordinarios” para distinguirlos de los pagos a cuenta extraordinarios bajo análisis.

### **2.B. Imposibilidad de computar los quebrantos anteriores para el cálculo de los pagos a cuenta extraordinarios**

La imposibilidad de computar los quebrantos de ejercicios anteriores para el cálculo de los pagos a cuenta extraordinarios marca una clara diferencia con los anticipos ordinarios. En efecto, no corresponden los anticipos

ordinarios cuando un contribuyente no registra impuesto determinado en el ejercicio inmediato anterior, situación que perfectamente puede generarse por haberse utilizado quebrantos provenientes de ejercicios anteriores.

La imposibilidad de computar los quebrantos de ejercicios anteriores implica un claro apartamiento de la estructura técnica del Impuesto a las Ganancias, que es precisamente el impuesto contra el cual deberán computarse eventualmente los pagos a cuenta extraordinarios bajo análisis.

Dino Jarach señala que tiene interés la distinción *“entre impuestos que se pagan anualmente o por períodos menores, por tratarse de gravámenes que se aplican sobre manifestaciones de riqueza de carácter periódico o permanente, y los impuestos que se aplican por una sola vez”*<sup>6</sup>. En otras palabras, puede efectuarse una clasificación de los impuestos en de ejercicio o periódicos, por un lado, de los instantáneos, por el otro. El Impuesto a las Ganancias es un impuesto de ejercicio.

El período fiscal adoptado para el Impuesto a las Ganancias es anual, en concordancia con sus características cíclicas y que responden a la evolución del desarrollo económico que permite la producción y generación de la renta o, su inversa, la pérdida.

Resulta comprensible que, dada la extensión del período fiscal del Impuesto a las Ganancias, el Fisco requiera el adelantamiento del tributo mediante un régimen de anticipos, siempre y cuando no se desvirtúe la estructura técnica del impuesto tal como fuera diseñada por el legislador.

Al tratarse el Impuesto a las Ganancias de un impuesto de tipo periódico, es esperable que se alternen resultados favorables (ganancias) con otros adversos (quebrantos) para el sujeto. Esta fluctuación está receptada en la ley del impuesto, cuyo artículo 25 dispone: *“El quebranto impositivo sufrido en un período fiscal que no pueda absorberse con ganancias gravadas del mismo período podrá*

*deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes. Transcurridos CINCO (5) años — computados de acuerdo con lo dispuesto por el Código Civil y Comercial de la Nación— después de aquél en que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción alguna del quebranto que aún reste, en ejercicios sucesivos”*. Es decir, que la ley del tributo permite la neutralización de ganancias gravadas con el uso de los quebrantos de ejercicios anteriores.

De este modo, los quebrantos constituyen un derecho que la ley otorga al contribuyente. Como fuera oportunamente señalado: *“Hay coincidencia general en la doctrina acerca de que en el impuesto a las ganancias deben compensarse los quebrantos con ganancias futuras como mecanismo de corrección del balance fiscal anual para “aproximar la imposición a la realidad económica (y) ajustarse al ciclo productivo de la empresa”...”*<sup>7</sup>.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido en la causa *“Papelería Pedotti”*<sup>8</sup>: *“En primer término, vale señalar que el quebranto es el resultado negativo en el giro económico de una persona física o ideal, registrado al cierre de un ejercicio, y que, por cierto, debe ponderarse a la luz de los anteriores y los posteriores; porque el giro económico, al margen de las conveniencias contables, no se fracciona arbitrariamente, y el resultado negativo de un lapso puede enjugarse con el positivo de otro”*.

Es en este entendimiento que afirmamos que el quebranto como derecho del contribuyente, proveniente de la ley del impuesto, y pasible de ser compensado con ganancias, no puede verse suprimido por vía de una reglamentación emanada del Órgano Fiscal. Lo contrario, como será puesto de manifiesto, constituye un avasallamiento de los principios constitucionales.

<sup>6</sup> Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Cangallo, 1989, p. 267.

<sup>7</sup> Díez, Humberto P. y Ruetti, Germán J., *“Nuevo y reiterado anticipo extraordinario por ganancias de entes empresarios y reiterada violación de principios constitucionales vigentes”*, Errepar, 2023, p. 2.

<sup>8</sup> CSJN, Fallos: 279:247 (voto en disidencia de los Dres. Argúas y Risolía).

## **2.C. Exclusión de los pagos a cuenta extraordinarios de la base de cálculo de las solicitudes de reducción de anticipos**

Respecto de los pagos a cuenta extraordinarios, se cercena la posibilidad de considerar dicho pago en la estimación que se practique en el marco de la opción de reducción de anticipos prevista en el Título II de la RG 5211.

Se refiere a la opción de reducción de anticipos que dicha resolución habilita al contribuyente que, mediante una proyección de ingresos del ejercicio en curso, pueda demostrar que el pago de los anticipos superará el importe de impuesto que deberá abonarse en el período contra el cual debería computarse.

En el caso de los anticipos extraordinarios se podrá llegar a enfrentar una situación en la cual el sujeto que tuviera que ingresarlos proyecte la determinación de un impuesto inferior al monto del pago a cuenta, o incluso un quebranto. Bajo tal premisa, el anticipo deviene en un saldo a favor que, en muchos casos, se acumula a valores históricos y que no resulta absorbido en el corto ni mediano plazo.

La prohibición de considerar el pago a cuenta extraordinario a los fines de solicitar la reducción aludida es una muestra cabal de que no estamos en presencia de un anticipo más, sino que los importes que persiguen recaudar las RG encuentran su fundamento en una presunción absoluta de ganancia generada en el ejercicio en curso que no encuentra sustento legal.

Es dable destacar que la jurisprudencia ha reconocido el derecho de los contribuyentes a adecuar la cuantía de los anticipos en función a la realidad económica existente a la fecha de vencimiento e ingreso de los mismos.

En este sentido, en la causa "Esso SAPA"<sup>9</sup> se resolvió:

*"10) Que, sin perjuicio de las conclusiones expuestas, no puede dejar de ponderarse, a mayor abundamiento, que tanto el Tribunal*

*Fiscal de la Nación como la Cámara entendieron que el contribuyente tenía derecho a adecuar la cuantía de los anticipos de acuerdo con la realidad económica existente a la fecha de su vencimiento e ingreso, a la par que señalaron que las normas vigentes en aquel momento respecto de los anticipos de los impuestos a la transferencia de combustibles e internos (combustibles) no contemplaban que los contribuyentes pudiesen optar por otro método -fuera del establecido por ellas- que permitiese adecuar su monto a esa realidad económica, tal como lo hizo la actora. En efecto, ésta ingresó los anticipos correspondientes al período fiscal que se examina (marzo de 1990) sobre la base de los importes que, como responsable tributario, adujo haber percibido en concepto de impuestos al efectuar cada una de las transferencias de combustible, en cuyos precios de venta se hallaban incorporados dichos impuestos (ver pericia de fs. 102/104, que no fue objeto de impugnación alguna).*

*11) Que el reconocimiento del aludido derecho de la actora efectuado por ambos Tribunales no se concilia con el mantenimiento de las resoluciones del organismo recaudador, en tanto éstas se apoyan en normas que prescindían de aquella realidad sin otorgar al contribuyente la posibilidad de adecuar a ella el importe de los anticipos, máxime cuando la objeción que se le formula a éste, radica en que no se ajustó -en el método de cálculo empleado para liquidar los anticipos- a las pautas establecidas en los mecanismos opcionales previstos respecto de los anticipos de otros impuestos.*

*12) Que, en efecto, en tales condiciones necesariamente debe concluirse en que la pretensión del organismo recaudador carece de sustento en normas que puedan aplicarse válidamente en el caso -al punto de que se admitió que la actora podía apartarse de ellas-, sin que pueda acudir para suplir ese defecto a disposiciones relativas a la liquidación de los anticipos de otros impuestos, ya que -como lo ha afirmado esta Corte- resulta inaceptable la analogía en el ámbito tributario para imponer una obligación*

---

<sup>9</sup> CSJN, Fallos: 329:2511.

de esa naturaleza (conf. doctrina de Fallos: 312:912 y 316:2329, entre otros).”

## **2.D. Inaplicabilidad del mecanismo de compensación para la cancelación de los pagos a cuenta extraordinarios**

El artículo 1° de la Resolución General 1658 dispone: *"Los contribuyentes o responsables podrán solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales -determinadas y exigibles- con saldos a su favor aún cuando éstos correspondan a distintos tributos de conformidad con el régimen que se establece en la presente resolución general. Dicha compensación procederá en tanto los saldos deudores y acreedores pertenezcan a un mismo sujeto y siempre que la autoricen las normas que rigen los gravámenes de que se trate"*.

La restricción de cancelar los anticipos extraordinarios mediante compensación no hace sino reforzar el perjuicio para el contribuyente, pudiendo, en algunos casos, derivar en una acumulación aún mayor de saldos a favor, en vistas de lo señalado en el acápite previo.

Al respecto, en el Dictamen de la Procuradora General de la Nación, en la causa "Rectificaciones Rivadavia"<sup>10</sup>, la Dra. Monti sostuvo: *"Por otra parte, opino que no debe soslayarse en el análisis que todo tributo pagado en exceso por un contribuyente sigue siendo parte de su derecho de propiedad y, por ende, éste puede disponer de él para la cancelación de otras obligaciones tributarias o para su transferencia a terceros. Todo ello sujeto a una razonable reglamentación (arts. 14 y 28 de la Constitución Nacional) que, en el caso, está dada por los arts. 27, 28, 29 y ccdtes. de la ley 11.683 (Fallos:304:1833 y 1848: 305:287; 308:1950: 312:1239 y 324:1848), a los cuales no parece oponerse la interpretación de las normas reglamentarias realizada por la Cámara."*

## **II.3. Conclusión sobre la naturaleza jurídica de los pagos a cuenta extraordinarios**

Cabe destacar, en primer lugar, que los pagos a cuenta instrumentados por las RG no fueron creados con la necesidad de mantener un flujo regular de ingresos al Estado evitando que el Impuesto a las Ganancias se perciba una vez al año, tal como sucede con los anticipos ordinarios.

Por otra parte, los anticipos extraordinarios se imponen a un conjunto particular de contribuyentes, que cumplan con determinados parámetros en lo que refiere al monto del impuesto determinado en sus declaraciones juradas y/o el monto del resultado impositivo que surja de ellas. A diferencia de ello, los anticipos ordinarios son debidos por todo el universo de contribuyentes que registre un impuesto determinado en el período inmediato anterior.

En tercer lugar, el pago a cuenta se determinará sin tener en consideración los quebrantos de ejercicios anteriores. La imposibilidad de computar dichos quebrantos es una clara diferencia con los anticipos ordinarios. En efecto, no corresponden los anticipos ordinarios cuando un contribuyente no registra impuesto determinado en el ejercicio inmediato anterior, situación que perfectamente puede generarse por haberse utilizado quebrantos provenientes de ejercicios anteriores.

A su vez, dada la dinámica del Impuesto a las Ganancias, puede llegarse al caso de que los anticipos, que se calculan en función del impuesto determinado en el ejercicio anterior, superen el monto de la obligación resultante al cierre del período fiscal. Es por ello que se contemplan cláusulas de escape para evitar situaciones perjudiciales para el contribuyente, como ser el régimen de reducción de anticipos previsto en la RG 5211. A diferencia del caso de los anticipos ordinarios, para los pagos a cuenta previstos en las RG se impide la inclusión de los mismos en oportunidad de efectuarse una solicitud de reducción de anticipos.

Finalmente, existe una diferencia más entre los anticipos ordinarios y los pagos a cuenta bajo análisis, consistente en el hecho de que se prohíbe a los contribuyentes utilizar el mecanismo de compensación previsto en el

<sup>10</sup> CSJN, Fallos: 334:875.

artículo 1 de la RG 1658 a los fines de cancelar dichos anticipos. De este modo, el régimen de pago a cuenta establecido por las RG deja por fuera otra de las cláusulas de escape que se ofrecen al contribuyente a los fines de prevenir situaciones perniciosas.

En virtud de lo previo, queda en evidencia que más allá de que la AFIP haya denominado a las obligaciones bajo análisis como “pagos a cuenta”, lo cierto es que se trata de obligaciones de carácter tributario que no revisten similitud con los anticipos ordinarios. Nos encontramos ante figuras de características técnicas y jurídicas diferentes, no solo al resto de los anticipos a los que hipotéticamente se adicionan, sino al propio Impuesto a las Ganancias.

En este sentido la CSJN ha sido tajante al sostener que *“no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad económica de las cosas, si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del nomen iuris que se les dé o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica y entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos”*<sup>11</sup>

### III. El principio de legalidad en materia tributaria

#### III.1. El Poder Tributario y los Principios Constitucionales de la Tributación

Destacada doctrina ha sostenido: *“La facultad de los Estados para establecer tributos se suele denominar “Poder Tributario”, “Potestad Tributaria” o “Potestad Tributaria Normativa”. Tal facultad emana de la soberanía del Estado. Cabría definir el concepto “Poder Tributario” como la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir tributos con relación a personas, bienes u*

---

<sup>11</sup> CSJN, Fallos: 21:498 y 289:67.

*operaciones susceptibles de ser comprendidos en el ejercicio de la autoridad por ese Estado. Este poder tributario como expresión de soberanía suele tener limitaciones, ya sea de orden territorial, en cuanto a los criterios de vinculación a adoptar para ligar la materia gravable con el ejercicio soberano del referido poder, como de orden jurídico, emanadas de las normas constitucionales que regulan sus alcances.”*<sup>12</sup>

En vistas de lo previo, cabe afirmar que existen normas o pautas fijadas por la Constitución Nacional que limitan y reglamentan el ejercicio del poder tributario. Entre ellos encontramos el principio de legalidad, el de no confiscatoriedad, el de igualdad, etc. Su conjunto es lo que se denomina “Principios Constitucionales de la Tributación”.

En palabras de Dino Jarach: *“En el derecho argentino, la interpretación de la doctrina y de la jurisprudencia ha sido constante en considerar que los principios constitucionales son normas positivas cuyos destinatarios son los poderes del Estado y que ninguno de ellos –legislativo, ejecutivo y judicial– pueden infringirlos so pena de invalidez de sus actos. De ahí que dichos principios constituyen límites al ejercicio del poder fiscal.”*<sup>13</sup>

#### III.2. El principio de legalidad en la Constitución Nacional y en la jurisprudencia de la CSJN

Señala Schindel que *“la expresión “Tributo” suele ser considerada como la prestación pecuniaria coercitiva que el Estado puede exigir en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley que lo establezca. Esta definición doctrinaria está corroborada por el texto constitucional: el propio art. 17 prevé*

---

<sup>12</sup> Schindel, Ángel, “Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y el principio de legalidad en materia tributaria. El requisito de ley formal para la creación o aumento de los tributos”, en Casás, José O. y Freytes, Roberto O. (Dir.), *La jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. A 150 años de su primera sentencia*, AAEF, 2013, p. 153.

<sup>13</sup> Jarach, Dino, ob. cit. en nota al pie n° 7, p. 315.

terminantemente: “Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4”. Añadiendo que “el “Poder Tributario” del Estado se agota con la sanción de la ley, ajustada a las limitaciones constitucionales. Una vez dictada la ley, el vínculo entre el Estado y los particulares es de naturaleza estrictamente jurídica y suele recibir el nombre de “relación jurídico tributaria”, en la cual las partes, Estado y particulares, están, o deberían estar, en pie de igualdad.”<sup>14</sup>

De lo previo se desprende que uno de los principales principios constitucionales es el “principio de legalidad”, también denominado “de reserva de ley” (en función a las facultades que quedan reservadas para ser ejercidas sólo por la ley).

El maestro Jarach enseña: “El principio de legalidad es el resultado del encuentro y combinación de dos principios: el primero expresado con el aforismo “nullum tributum sine lege” refleja la exigencia de una ley formal en materia tributaria; el segundo se conoce habitualmente con el aforismo de origen anglo-estadounidense, inspirado en la representación del pueblo en las tareas legislativas, “no taxation without representation”. Mientras que el primero tiende a consagrar la primacía del Poder Legislativo para imponer tributos, el segundo tiende a afirmar la razón política de la ley como expresión de la voluntad general.”<sup>15</sup>

El principio de legalidad atraviesa nuestra Constitución Nacional y se plasma en los artículos 4,17, 19, 52, 75 inc. 1 y 2 y 99 inc. 3.

Schindel<sup>16</sup> agrega a los previos, el artículo 22: “El pueblo no delibera ni gobierna, sino por medio de sus representantes y autoridades creadas por esta Constitución”.

En relación a lo previo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha manifestado: “Nuestra Ley Fundamental prescribe, de manera reiterada y como regla primordial, tanto en el art. 4º como en los arts. 17 y 52, que solo el Congreso impone las contribuciones referidas

en el primero de ellos. Asimismo, este Tribunal ha expresado categóricamente que “los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas” (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros) y, en forma concordante, ha afirmado en reiteradas oportunidades que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (arg. Fallos: 316:2329; 318: 1154; 319:3400; 321:366 y 263; 323:240, entre muchos otros)”.<sup>17</sup>

La causa de dicha limitación “se funda en que la atribución de crear los tributos es la más esencial a la naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno (Fallos: 182:411). Como ha dicho este Tribunal, “al tratar la creación, el manejo y la inversión del tesoro público, el constituyente confió al órgano más íntimo del país -según las palabras de Alberdi- la potestad de crear los recursos y votar los gastos públicos, en tanto que le confirió al Poder Ejecutivo la de recaudar y emplear aquellos recursos en los gastos designados”, agregando, también en conceptos del ilustre jurista citado que “ese modo de distribuir el poder rentístico fue tomado de Inglaterra y adoptado por Estados Unidos de América a fin de evitar que en la formación del tesoro sea 'saqueado el país, desconocida la propiedad privada y hollada la seguridad personal' e impedir, además, que en la elección y cantidad de los gastos se dilapide la riqueza pública” (Fallos: 321:2683)”.<sup>18</sup>

## 2.A El requisito de ley formal

Este es un aspecto consagrado en forma terminante por la Constitución Nacional. El mismo se desprende del conjunto de artículos citados, entre los cuales merece ser destacado el art. 52 (“A la Cámara de Diputados

<sup>14</sup> Schindel, Ángel, ob. cit. en nota al pie nº 13, p. 155-156.

<sup>15</sup> Jarach, Dino, ob. cit. en nota al pie nº 7, p. 316

<sup>16</sup> Schindel, Ángel, ob. cit. en nota al pie nº 13, p. 157.

<sup>17</sup> Ídem nota al pie nº 6.

<sup>18</sup> Ídem nota al pie nº 6.

corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones...”) ya que, al igual que en otros ordenamientos constitucionales, coloca en los representantes del pueblo la facultad de dar inicio al trámite legislativo en materia de creación de tributos. En un esquema bicameral como el que rige en nuestro país, esto representa una preeminencia de la cámara legislativa constituida por los representantes del pueblo en relación al Senado.

En relación a lo previo, Schindel apunta: “La doctrina coincide en que los elementos sustanciales del hecho imponible (también denominado hecho generador o hipótesis de incidencia tributaria), es decir sus aspectos subjetivos, materiales, espaciales y temporales deberían ser establecidos inexorablemente por el legislador”. Para matizar a continuación: “No obstante, generalmente por defectuosas técnicas legislativas, los aspectos subjetivos, espaciales y temporales pueden faltar o resultar implícitos de la aplicación de otras leyes y hasta de la propia naturaleza del tributo”.<sup>19</sup>

## **2.B. Delegación de facultades legislativas**

El artículo 76 de la Constitución Nacional establece: “Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca”.

A su vez, en el inciso 2) del artículo 99 de la Carta Magna se dispone que el Presidente de la Nación “expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias”.

Es de destacarse que en la causa “A. M. Delfino & Cía”<sup>20</sup> la Corte Suprema de Justicia de la Nación señaló que “hay delegación de

facultades cuando una autoridad investida de un poder determinado hace pasar el ejercicio de ese poder a otra autoridad o persona, descargándolo sobre ella”, puntualizando -en base a la doctrina norteamericana- que “el Congreso no puede delegar en el Poder Ejecutivo o en otro departamento de la administración ninguna de las atribuciones o poderes que le han sido conferidos”. Allí también se destacó que “existe una distinción fundamental entre la delegación del poder para hacer la ley y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo, a fin de reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquélla. Lo primero no puede hacerse, lo segundo es admitido aun en aquellos países en que, como en los Estados Unidos de América, el poder reglamentario del Poder Ejecutivo se halla fuera de la letra de la Constitución.”

Al respecto, apunta Schindel que ha sido reiterado por la doctrina que “en materia tributaria el principio de “reserva del ley” es algo más que una exigencia formal, pues hace a la esencia de la facultad de “autoimposición” de la población”, no cabiendo “delegación alguna de facultades legislativas salvo respecto de cuestiones menores y siempre dentro de determinados y precisos parámetros”.<sup>21</sup>

## **IV. Los pagos a cuenta extraordinarios y la transgresión al principio de legalidad**

En definitiva, de lo expuesto en el acápite previo, surge en forma clara que los pagos a cuenta creados por las RG no reúnen las condiciones para ser considerados anticipos o pagos a cuenta del tipo de los que pueda ser creados válidamente por la AFIP en virtud de la autorización prevista en el artículo 21 de la Ley 11.683 y de las facultades reglamentarias que surgen del artículo 7 del Decreto 618/97.

Las RG dan origen a una nueva, distinta y autónoma obligación tributaria, que no reviste

---

<sup>19</sup> Schindel, Ángel, ob. cit. en nota al pie n° 13, p. 160.

<sup>20</sup> CSJN, Fallos 148:432.

---

<sup>21</sup> Schindel, Ángel, ob. cit. en nota al pie n° 13, p. 163.

la calidad de un anticipo o pago a cuenta. Esta nueva carga fiscal violenta el principio constitucional de reserva de ley consagrado en los artículos 4, 17, 19, 52, 75 incisos 1 y 2, y 99 inciso 3, de la Constitución Nacional, ya que por imperio de una norma inferior se pretende el establecimiento de un tributo, prerrogativa que sólo puede arrogarse el Congreso de la Nación.

En este sentido, sostuvo el Máximo Tribunal: *"...Que entre los principios generales que predominan en el régimen representativo republicano de gobierno, ninguno existe más esencial a su naturaleza y objeto, que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear las contribuciones necesarias para la existencia del Estado..."*. Añadiendo: *"...Todas las constituciones se ajustan a este régimen, entregando a los congresos o legislaturas este privilegio exclusivo, pues como enseña Cooley, "en todo Estado soberano el poder legislativo es el depositario de la mayor suma de poder y es, a la vez, el representante más inmediato de la soberanía..."*<sup>22</sup>

Como advierte Schindel: *"El hecho imponible debe necesaria e inexorablemente estar previsto en la ley formal. La Corte ha sostenido que el principio de reserva de la ley tributaria, de rango constitucional y propio del Estado de derecho, sólo admite que una ley formal tipifique el hecho considerado imponible y que constituirá la posterior causa de la obligación tributaria"*<sup>23</sup>

La reserva de ley en materia tributaria, máxime cuando se encuentra expresamente dispuesta en el texto constitucional, se erige como una de las garantías esenciales del sistema republicano.

El postulado central en materia de legalidad, es que las cuestiones sustanciales deben ser reguladas por ley. Así, son atribuciones excluyentes del Poder Legislativo las materias reservadas expresamente por la Constitución en su ámbito de competencia.

Al respecto, el Máximo Tribunal ha manifestado en la causa "Kupuchik"<sup>24</sup>: *"La jurisprudencia de esta Corte ha establecido categóricamente que los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, tasas y contribuciones. De modo concordante afirmó reiteradamente que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones"*.

Las disposiciones que establezca la Administración son válidas en la medida que resulten razonables y mantengan adecuada proporción entre la necesidad de custodiar el interés público comprometido y eviten desnaturalizar los derechos constitucionales de los afectados.

En palabras de Corti<sup>25</sup>: *"En efecto, si no es dable admitir que los excesos reglamentarios sean incurridos por el Poder Ejecutivo (art. 86, inc. 2º C.N.) con más razón no puede consentirse sean válidamente incurridos por un órgano jerárquicamente subordinado al mismo, como es la DGI (CSJN, Fallos 289:457, considerando 6º, donde bien que aceptando la validez constitucional, en materia tributaria, de las leyes que estableciendo una clara política legislativa fijan marcos genéricos sin pormenorizar detalles –ver Bidart Campos, Manual de Derecho Constitucional Argentino, 4º edición actualizada. Ediar S.A., 1974, ps. 469/71 y 476/7- precisa los límites constitucionales de dicha doctrina cuando señala que: "...si bien es cierto que el principio de legalidad alcanza satisfacción bastante toda vez que la política legislativa haya sido claramente definida (doctrina de Fallos 246:345) ello no autoriza al Poder Ejecutivo ni, con mayor razón, a órganos jerárquicamente dependientes del mismo, como la Dirección General Impositiva, a alterar su espíritu con*

<sup>22</sup> Ídem nota al pie nº 6.

<sup>23</sup> Schindel, Ángel, ob. cit. en nota al pie nº 13, p. 167.

<sup>24</sup> CSJN, Fallos: 331:366.

<sup>25</sup> Corti, Arístides, *Anticipos Impositivos*, La Ley, 1981, p. 16.

excepciones reglamentarias, al tiempo de ejercer sus facultades propias”).

Casás<sup>26</sup> ejemplifica la violación al principio de legalidad que importa el dictado de una resolución del órgano fiscal, al señalar que “el Tribunal cintero, in re: “Dirección General Impositiva v. Mar S.A. Manufactura de Alambres Rosario S.A.” (Fallos 303:747), sentencia del 28 de mayo de 1981, resolvió que la atribución de exigir ingresos a cuenta en el Impuesto al Valor Agregado se hallaba prevista en el art. 16 de la ley 20.631, donde se disponía que los mismos habrían de determinarse sobre la base de las compras y las ventas realizadas en el período fiscal en liquidación, atendiendo, en su caso, a los plazos medios de cobranza. Ello así, las reglas aplicables para establecer el procedimiento de liquidación de los ingresos anticipados del antedicho impuesto eran las fijadas por la ley del gravamen, no siendo admisible el dictado por la Dirección General Impositiva de la resolución general n° 1700, en el ejercicio de las facultades reglamentarias que le reconocía la Ley de Procedimiento Tributario. En tales condiciones, la resolución de marras, en cuanto había instaurado un procedimiento que no se ajustaba a los términos de la ley 20.631 –que expresamente prescribía bases de liquidación que diferían de la adoptada-, carecía de validez constitucional por infringir la cláusula según la cual la facultad reglamentaria tenía que ejercitarse cuidando no alterar el espíritu de las leyes de la Nación (art. 86, inc. 2) de la Constitución Nacional –texto 1853/1860-), directiva que alcanza no sólo a los decretos dictados por el Poder Ejecutivo en ejercicio de esa atribución sino, también, a las resoluciones que emanen de organismos de la administración”.

Como corolario de lo hasta aquí expuesto, resulta evidente que el anticipo extraordinario establecido mediante el dictado de las RG, no presenta las características que reúnen los pagos a cuenta ordinarios del Impuesto a las

Ganancias. Muy por el contrario, encubre la creación de un nuevo tributo, mediante una resolución del órgano de fiscalización, sin mayor justificación que un fin meramente recaudatorio. Ello no es menor y repercute directamente sobre su naturaleza jurídica y sobre su validez a luz del principio constitucional de legalidad.

En función de los conceptos doctrinarios vertidos y de la vasta jurisprudencia emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, resulta manifiesta la violación al principio de reserva de ley exteriorizada en la pretensión fiscal del sometimiento de una órbita de contribuyentes de los cuales se pretende la exacción de recursos con fundamento en el cobro de los anticipos extraordinarios fundados en las resoluciones generales emanadas de la AFIP.

## V. Conclusiones

En el año 2022, con el dictado de la RG (AFIP) 5248, los contribuyentes fueron sorprendidos con la obligación de ingresar un pago a cuenta no previsto al inicio del ejercicio y cuyas características principales diferían en gran medida del régimen general de anticipos. Al año siguiente, mediante el dictado de nuevas resoluciones generales, la AFIP dispuso nuevos anticipos extraordinarios del Impuesto a las Ganancias para determinadas sociedades de capital. Las disposiciones emanadas del órgano de recaudación vulneran manifiestamente la previsibilidad del contribuyente en materia tributaria, minando la confianza de los sujetos en las normas.

Spisso<sup>27</sup> señala que el principio de legalidad “no se agota o circunscribe a una mera legitimación formal, sino que comprende la necesaria consideración del contenido de la ley, que debe comulgar con los principios de certeza y seguridad jurídica, que se integran como contenidos del principio de legalidad”, agregando a continuación que el principio de certeza “impone un orden racional a fin de que

---

<sup>26</sup> Casás, José O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Ad-Hoc, 2002, p.636-637.

---

<sup>27</sup> Spisso, Rodolfo R., *Derecho constitucional tributario*, Depalma, 1993, p. 225.

*las normas sean claras, completas y precisas, como forma de extirpar la confusión y el desorden, muchas veces exacerbado por la proclividad fiscalista de los órganos encargados de la aplicación de la ley”.*

Por nuestra parte, coincidimos con Villegas<sup>28</sup> en que, colocados en la realidad de nuestro país, el principio de legalidad debe ser reafirmado y enfatizado, en tanto ha resultado, en reiteradas oportunidades, subrepticamente eludido por la política fiscal de los gobiernos. Ello ha derivado en una falta de previsibilidad que obstaculiza la creación de riqueza, *“conspirando de esa manera el Estado contra sus propios intereses, ya que no puede haber un fisco próspero en un país económicamente en decadencia”*<sup>29</sup>.

Finalmente, es dable destacar que el presente trabajo no pretende cuestionar la constitucionalidad del pago a cuenta extraordinario poniendo en tela de juicio la política tributaria o la conveniencia o no de establecer un determinado impuesto. Lo que se busca es poner de relieve la incuestionable inconstitucionalidad de los pagos a cuenta establecidos por las RG, por cuanto se encuentran en pugna con las garantías previstas en nuestra Constitución Nacional. Si los fines perseguidos con el establecimiento de los mismos son encomiables, entonces otra debería haber sido la vía mediante la cual resultarían introducidos en el ordenamiento tributario.

---

<sup>28</sup> Villegas, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Depalma, 2001, p. 192.

<sup>29</sup> Spisso, Rodolfo R., ob. cit. en nota al pie n° 28, p. 226.

## PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN LO TRIBUTARIO Y EN LO AMBIENTAL

Iván Ignacio Ríos Benítez

### I. Introducción

En el presente ensayo pretendo mostrar un panorama lo más amplio y concreto, posibles, sobre el principio de legalidad tributaria (en adelante PLT), y luego hacer algunas consideraciones sobre el principio de legalidad en lo ambiental, intentando obtener algunas reflexiones finales sobre el modo de legislar, interpretar, y aplicar, la normativa tributaria, cuando están involucrados temas ambientales.

La intención, entonces, es dejar sentadas algunas argumentaciones sobre la cuestión en análisis, para dejar al lector con voluntad de indagar y pensar más sobre el rol del PLT cuando también juegan su papel las finalidades extrafiscales, en este caso concreto, ambientales.

### II. Principio de legalidad tributaria (plt)

#### II.1.A. Haciendo historia.

Surgió de luchas políticas contra el Estado absoluto; viene de doctrina inglesa y norteamericana. Se funda en el postulado “no taxation without representation”; demuestra el pensamiento económico liberal, que estima al impuesto como una restricción del derecho de propiedad, y el jurídico-político contractualista, que exige el consentimiento del pueblo por medio de sus representantes para la validez de los impuestos. Implica al principio de certeza de Adam Smith.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 3ra. Edición, 1999, p. 297.

Diversos autores<sup>2</sup> coinciden en general en que el origen del principio se remonta al 31/3/1091 en épocas de Alfonso VI de España, y resaltan a la Carta Magna inglesa del 15/6/1215. En Argentina desde la Revolución de Mayo de 1810 se lo implementó, y hay otros antecedentes patrios sobre los que no nos detendremos aquí por exceder a este ensayo.

#### II.1.B.1. Interpretación jurídica del principio, artículos Constitucionales.

Su interpretación jurídica muestra diversas consecuencias:

1) Necesidad de ley del parlamento; 2) indelegabilidad en el Poder Ejecutivo de la

<sup>2</sup> Corbalán, Pablo S., *Principios constitucionales en materia tributaria*, Buenos Aires, Cathedra Jurídica, 1era, Edición, 2020, p. 29. Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, La Ley, 10ª Edición, 2011, Volumen I, p. 353. García Vizcaino, Catalina, *Tratado de Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas, Parte General*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 6ta. Edición ampliada y actualizada, 2014, T. I, p. 481, 482, 483. Spisso, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario, Principios Constitucionales del gasto público, doctrina judicial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 2da. Edición actualizada y ampliada, 2000, p. 255 a 260. Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 3ra. Edición, 1999, p. 297 a 299. Soler, Osvaldo H., *Tratado de Derecho Tributario: Económico, Constitucional, Sustancial, Administrativo, Penal*, Buenos Aires, La Ley, 5ta. Edición actualizada y ampliada, 2014, T. I. Villegas, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires – Bogotá- Porto Alegre, Astrea, 10ma. Edición actualizada y ampliada, 1era. reimpresión, 2017, p. 204.

facultad de crear impuestos y excepciones<sup>3</sup>; en muchos países se acepta la delegación, pero con el límite de ciertas condiciones; 3) la ley debe definir todos los elementos constitutivos de la obligación tributaria; hay países que admiten que la legislación establezca la creación del impuesto con sus características generales, y dejando al Poder Ejecutivo la facultad para establecer los caracteres secundarios<sup>4</sup>; 4) el impuesto “*is a matter of statute, not of equity*”; se ha propiciado la interpretación literal y restrictiva de las leyes impositivas; una vez superada la doctrina anterior, la mayoría de los países ha adoptado que la interpretación debe basarse en la letra y el espíritu de las leyes, negándose la posibilidad de crear impuestos y exenciones por analogía; 5) imposibilidad de facultad discrecional de la administración en cuanto a impuestos, y considerándose inconstitucional cualquier norma en ese sentido; 6) la obligación tributaria es inderogable por acuerdo de partes, sin perjuicio de la validez de los pactos entre los contribuyentes, y los

de hecho para carga del impuesto; para la Administración rige la inderogabilidad.<sup>5</sup>

El PLT, al afirmar el requisito de la aprobación parlamentaria de los impuestos, sigue diciendo el autor de marras, es una de las bases de las doctrinas financieras del cambio voluntario de las que hablan Pantaleoni, De Viti de Marco, Knut Wicksell, Frik Lindahl, y Musgrave.

Existe una doctrina por la que la política fiscal, en cuanto a funciones de estabilización y desarrollo, es incompatible con el PLT, porque éste es una derivación de la doctrina liberal individualista, mientras que las Finanzas en su visión moderna exigen dinamismo en la utilización de los impuestos; impondría la atenuación o abandono del PLT para la creación impositiva, modificaciones, desgravaciones, o aumentos.

Pero los intereses sociales que requieren de la política fiscal necesitan la sanción legal para contar con la voluntad mayoritaria, al igual que lo impone el principio histórico “*no taxation without representation*”. Lo mismo ocurre con el presupuesto, que va por ley; la urgencia no juega su rol en el mediano y largo plazo<sup>6</sup>; en el corto plazo hay antecedentes de atenuaciones del PLT en el área aduanera, por ejemplo las “*leyes cerrojo*”, pero esas medidas son contempladas por las leyes bajo requisitos de forma y de fondo, con el fin de evitar el discrecionalismo y la ausencia de control parlamentario.

El PLT es una regla fundamental del derecho público<sup>7</sup>; AMORÓS citado por el anterior, ve una diferencia entre legalidad y reserva de ley; la legalidad significa la “*sumisión de la actividad tributaria a la ley*”; la segunda impone que la regulación de ciertas materias requiere ley formal, siendo un límite al poder reglamentario de la administración; pero hay

<sup>3</sup> Es “*uno de los rasgos esenciales del régimen representativo y republicano de gobierno (...) Fallos 276:21 (...) Fallos 334:1198 (...)*”. (García Vizcaíno, Catalina, *Manual de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2da. Edición ampliada y actualizada, con las reformas del Código Civil y Comercial de la Nación, 2016, e-book)

<sup>4</sup> Argentina. Deben los elementos esenciales del tributo ser establecidos por ley (hecho imponible, alícuotas, sujetos alcanzados, exenciones); la cuantificación de la obligación tributaria, como ser la alícuota a aplicar, dentro en un rango máximo y mínimo establecido (*Consid. 9º in fine de "Camaronera" Fallos: 329:1554*), o también con una clara política legislativa establecida por ley (*CSJN Fallo 326-4251*), puede delegarse según jurisprudencia CSJN –la autora cita más jurisprudencia a la que nos remitimos. (cfr. Guerra Bianciotti, Carolina I, Ensayo a propósito de los casi diez años de 'Camaronera Patagónica' o sobre cómo opera la delegación legislativa en materia tributaria y las disposiciones constitucionales en juego, Rubinzal Culzoni, Disponible en <https://www.rubinzalonline.com.ar/index.php/doctrina/articulos/ver/2159507/> , Cita: 477/2023, [fecha de consulta: 17/06/2024])

<sup>5</sup>Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 3ra. Edición, 1999, p. 298.

<sup>6</sup>Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 3ra. Edición, 1999, p. 299.

<sup>7</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, La Ley, 10ª Edición, 2011, Volumen I, p. 353.

una identidad entre ambas materias, allí anota el autor a ARAÚJO FACAO.

En la doctrina nacional, en general, el PLT es equivalente al de reserva de ley, y puede ser denominado bajo esta última expresión; en doctrina española de la especialidad, a veces se distingue entre estas denominaciones.<sup>8</sup>

Remitiendo a SIMÓN ACOSTA, VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA y SIMÓN YARZA, nos dice el autor que cito en este párrafo, que la CSJN los considera equivalentes. La regla es “la autoimposición”. Locke dice que hace a la democracia, vinculada íntimamente a la división de poderes, a fines de evitar el despotismo.<sup>9</sup>

El artículo 4 de la Constitución Nacional (en adelante CN) cuando regla, “las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general”, de manera indirecta establece que el ejercicio del poder fiscal es del Congreso Nacional o de las Legislaturas Provinciales.<sup>10</sup>

Gladys V. Vidal citando a Casás anota que para dar plena satisfacción al principio de reserva de ley en materia tributaria debe tratarse de leyes sancionadas por el Congreso de la Nación, de las legislaturas provinciales, o de los Concejos Deliberantes municipales conforme a la forma prevista por la CN.<sup>11</sup>

El artículo 17 CN, anota JARACH, impone el principio de inviolabilidad de la propiedad como derecho individual, y determina

principios dependientes de ese propósito en diferentes ámbitos de diversas materias jurídicas, entre los que está la materia tributaria. Regula: “Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º”.

El PLT, entonces, resulta de la combinación de otros dos: 1) el que deviene del aforismo “*nullum tributum sine lege*”<sup>12</sup>, que exige ley formal en materia tributaria; 2) el que deviene del aforismo de origen anglo-estadounidense “*no taxation without representation*”, que impone la representación del pueblo en la legislación.

Estos surgen de los arts. 17, 19, 52 y 75, incs. 1º y 2º, de la CN y son aplicados en las provincias (*legislaturas, y en las autoridades municipales, como anoté antes*), que deben conformarse a los principios expresa o tácitamente contenidos de la CN de acuerdo a los artículos 5, 31, 33, 123 y 129 de la CN.<sup>13</sup>

Autores como SPISSO<sup>14</sup> y CASAS<sup>15</sup>, basan especialmente el PLT en el artículo 17 CN. El PLT es un límite formal al poder tributario; el límite material es el Principio de Capacidad Contributiva.<sup>16</sup>

<sup>12</sup> “es un principio fundamental del derecho tributario, sintetizado en el aforismo no hay tributo sin ley que lo establezca, inspirado en el tan conocido del derecho penal *nullum crimen, nulla poena sine lege*”. (Villegas, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires – Bogotá- Porto Alegre, Astrea, 10ma. Edición actualizada y ampliada, 1era. reimpresión, 2017, p. 204).

<sup>13</sup> García Vizcaíno, Catalina, *Manual de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2da. Edición ampliada y actualizada, con las reformas del Código Civil y Comercial de la Nación, 2016, e-book.

<sup>14</sup> Rodolfo R, Spisso, *Derecho constitucional tributario*, Buenos Aires, LexisNexis, 3era. Edición, 2007, p. 260 y ss.

<sup>15</sup> Casás, José O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2002, p. 146.

<sup>16</sup> Villegas, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires – Bogotá- Porto Alegre, Astrea, 10ma. Edición actualizada y ampliada, 1era. reimpresión, 2017, p. 208.

<sup>8</sup> Corbalán, Pablo S., *Principios constitucionales en materia tributaria*, Buenos Aires, Cathedra Jurídica, 1era. Edición, 2020, p. 37.

<sup>9</sup> Spisso, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario, Principios Constitucionales del gasto público, doctrina judicial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 2da. Edición actualizada y ampliada, 2000, p. 260 a 262.

<sup>10</sup> Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 3ra. Edición, 1999, p. 313 y 314.

<sup>11</sup> Vidal, Gladys V.: “Escuetas puntualizaciones acerca de la delegación legislativa en materia tributaria y un debate a la espera de definición en materia de cargos específicos (A partir del fallo “Selcro” de la CSJN)”, en *Dogmática Tributaria*, Buenos Aires, AD-HOC, primera edición, 2013, p. 125 y 126.

Consagrado en el artículo 19 CN: “nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe”. Bidart Campos enseña que es consecuencia del concepto de personalización y legitimidad racional, es decir, todo poder que se ejerce por funcionario o por órgano de gobierno debe ser consecuencia del orden jurídico impuesto por normas legales.<sup>17</sup>

La doctrina está de acuerdo en que el artículo 19 refiere a ley “material”, siendo sinónimo de norma dictada por autoridad competente, pero que en dos campos jurídicos el principio es más estricto, exigiéndose ley “formal”, es decir emanada del órgano legislativo: en el “derecho penal” y en el “tributario”.<sup>18</sup>

Su finalidad es afianzar la seguridad jurídica; predetermina las conductas debidas; debe complementarse con los principios de certeza y de irretroactividad de las normas jurídicas<sup>19</sup>; y se enlaza con el de razonabilidad, artículo 28 CN.

“el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice es una exacción o un despojo que viola el derecho de propiedad reconocido en el art. 17 de la CN (...) (Fallos 180:384; 184:542)”<sup>20</sup> También está el fallo CSJN,

484:542”<sup>21</sup>, y Fallos CSJN: 184: 542; 185:36; 186:521; 206:21; 241:269; e indica el autor que cito ahora, que en fecha posterior está la Sentencia del 2/10/61, en “Chopitea, Miguel, c. Municip. de la Capital”, Fallos, 251:7.<sup>22</sup>

Se pueden imponer obligaciones por normas inferiores a la ley, como lo señala JARACH, y que legítimamente estén basadas en ella, pero cuando se interfiere con la “libertad individual”, el fundamento debe estar en “ley formal”, inmediata o mediatamente.<sup>23</sup>

Giannini, anotado por Spisso, expresa que el PLT impone una norma de normalización, lo que conlleva a la necesidad de ser consagrado en la CN; el autor apunta también a los artículos 4, 17 y 75 incs. 1 y 2, e interpreta que la “reserva de ley” despliega eficacia normativa sobre las fuentes del derecho; y que se la denomina así porque reserva un espacio de la realidad social, la cuestión tributaria, al ámbito exclusivo de la ley.

Fabiana Schafrik cuando analiza a la analogía en el Derecho Tributario, citando a Horacio Corti, señala refiriendo al principio de reserva de ley, que en términos normativos una ‘reserva’ implica la conjunción de dos normas, en cuanto a cierta materia o decisión estatal: 1) una atribución de potestades a un órgano (el caso el Congreso), y por el otro lado una prohibición para los restantes. Es

<sup>17</sup> Spisso, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario, Principios Constitucionales del gasto público, doctrina judicial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 2da. Edición actualizada y ampliada, 2000, p. 253.

<sup>18</sup> Soler, Osvaldo H., *Tratado de Derecho Tributario: Económico, Constitucional, Sustancial, Administrativo, Penal*, Buenos Aires, La Ley, 5ta. Edición actualizada y ampliada, 2014, T. I., e-book.

<sup>19</sup> JARACH señala que la irretroactividad del impuesto y las exenciones deriva del propósito fundamental de la legalidad, que los hombres al ejercer su actividad económica se ajusten a un marco de derecho que les garantice las reglas del juego, y anota “the rules of games” citando al profesor Hayek cuando expone sobre el imperio del derecho en su libro titulado “The road to serfdom”. Una parte de la doctrina y jurisprudencia, argentinas, no han aceptado esta consecuencia del PLT; un ejemplo es el profesor Bielsa, cuando escribe que las leyes impositivas pueden ser retroactivas debido a que son impositivas.

<sup>20</sup> García Vizcaíno, Catalina, *Manual de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2da.

Edición ampliada y actualizada, con las reformas del Código Civil y Comercial de la Nación, 2016, e-book.

<sup>21</sup> Villegas, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires – Bogotá- Porto Alegre, Astrea, 10ma. Edición actualizada y ampliada, 1era. reimpresión, 2017, p. 205).

<sup>22</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, La Ley, 10ª Edición, 2011, Volumen I, p. 353. García Vizcaíno, Catalina, *Tratado de Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas, Parte General*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 6ta. Edición ampliada y actualizada, 2014, T. I, p. 354.

<sup>23</sup> Spisso, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario, Principios Constitucionales del gasto público, doctrina judicial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 2da. Edición actualizada y ampliada, 2000, p. 254.

decir, consigue una facultad y una prohibición.<sup>24</sup>

Spisso entiende que en la expresión suelen haber dos modalidades: 1) “La reserva absoluta de la ley”, y 2) “la reserva relativa o atenuada” (*exige la presencia de la ley sólo en relación a los elementos fundamentales*). La primera está en la CN en el artículo 17, dando la exclusividad al Congreso para imponer las Contribuciones. La atenuada es elegida por regímenes parlamentarios; ejemplo son el italiano o el español.

La reserva absoluta impone que todos los aspectos sobre la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria, deben ser definidos por la ley<sup>25</sup>, la reserva relativa exige que la ley regule los elementos fundamentales de la relación tributaria, a saber sujetos y hecho imponible.

En la actualidad hay un debate sobre reformular la clásica distribución de poderes formulada por Montesquieu en “*El espíritu de las leyes*” (1748), a consecuencia de asignación de mayores competencias al Poder Ejecutivo en las constituciones modernas, como señalé en anteriores párrafos, en la búsqueda de más celeridad a las acciones del Estado, para satisfacer a necesidades colectivas, y no está excluida la materia tributaria de este debate. Luego la autora sigue citando antecedentes históricos de Francia, y a opiniones de autores como Casás sobre el tema.<sup>26</sup>

<sup>24</sup> Schafrik, Fabiana: “Analogía e interpretación extensiva de la norma tributaria a la luz de la jurisprudencia del tribunal superior de justicia de la ciudad de Buenos Aires”, en *Dogmática Tributaria*, Buenos Aires, AD-HOC, primera edición, 2013, p. 55 y 56.

<sup>25</sup> En 2009, en “*Apache Energía Argentina SRL v. provincia de Río Negro*” (Fallos 332:640), la CSJN señaló: “sólo la ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria; esfera donde la competencia del Poder Legislativo es exclusiva” (cfr. García Vizcaíno, Catalina, *Manual de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2da. Edición ampliada y actualizada, con las reformas del Código Civil y Comercial de la Nación, 2016, e-book).

<sup>26</sup> Vidal, Gladys V.: “Escuetas puntualizaciones acerca de la delegación legislativa en materia

En Argentina el sistema es de reserva de ley absoluta<sup>27</sup>; apunta el autor a artículos 4, y 17, y afirma que la reforma del ‘94 prohibió tajantemente los decretos de necesidad y urgencia en la materia, pero flexibilizó el principio por la vía de la delegación legislativa de tipo impropia, prevista en el artículo 76; opina que los supuestos que viabilizan la delegación de competencias en el Ejecutivo son demasiado amplios e imprecisos.

Mario Midón interpreta que la legalidad no implica solo acatamiento a mandamientos congresales, también a todos los que estén acordes con la CN; Horacio Rosatti afirma que es más apropiado denominarlo “*principio de juridicidad*” antes que de legalidad, porque el derecho no se agota en la ley.<sup>28</sup>

Spisso menciona a los artículos 4; 17; 75, inc. 1), 2); 52; 100 inc. 7); de la CN; y refiere a Jarach, cuando en su “*Curso superior de derecho tributario*” enseña:

“sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. (...) es la ley la que debe definir los hechos imposables en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. (...) la ley es la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado”.<sup>29</sup>

tributaria y un debate a la espera de definición en materia de cargos específicos (A partir del fallo “Selcro” de la CSJN)”, en *Dogmática Tributaria*, Buenos Aires, AD-HOC, primera edición, 2013, p. 127 y 128.

<sup>27</sup> Corbalán, Pablo S., *Principios constitucionales en materia tributaria*, Buenos Aires, Cathedra Jurídica, 1era, Edición, 2020, p. 29. Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, La Ley, 10ª Edición, 2011, Volumen I, p. 39.

<sup>28</sup> Corbalán, Pablo S., *Principios constitucionales en materia tributaria*, Buenos Aires, Cathedra Jurídica, 1era, Edición, 2020, p. 29. Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, La Ley, 10ª Edición, 2011, Volumen I, p. 30.

<sup>29</sup> Spisso, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario, Principios Constitucionales del gasto público, doctrina judicial de la Corte Suprema de*

Luqui agrega: “es necesario que la ley contenga los elementos esenciales para crear de manera cierta la obligación (...) f) los casos de exenciones; g) los supuestos de infracciones; h) las sanciones correspondientes; i) el órgano administrativos correspondiente para recibir el pago; y j) el tiempo por el cual se paga el tributo”.<sup>30</sup> El procedimiento de determinación también debe surgir de la ley.<sup>31</sup>

José O. Casás dice, en un artículo donde comenta al fallo “Selcro”, en supuesto de la llamada delegación impropia, que si bien se la ha conceptualizado como constitucionalmente practicable, se la ha ceñido al aspecto cuantitativo de la obligación, en el caso se trataba de una tasa, y a la fijación de límites y pautas al respecto, mediante una clara política legislativa, y sin exigirse una formal declaración de emergencia pública por el Congreso; la doctrinaria de marras también cita a Pablo Revilla, quien comentando el precedente mencionado, comenta: “no podrá existir delegación legislativa válida respecto de ninguno de los elementos estructurales de la hipótesis de incidencia tributaria, esto es, material, personal, espacial, y temporal. Esta prohibición se extiende a las exenciones tributarias”.<sup>32</sup>

El Congreso debe establecer las normas que definen el hecho imponible en todos sus aspectos (objetivo, subjetivo, cuantitativo,

temporal y espacial), pero apunto que hay una tendencia, en correlación con las tendencias actuales sobre las Finanzas Públicas a las que hice referencia en anteriores párrafos, que atenúa el principio y considera que si el Congreso define los elementos fundamentales del presupuesto legal del gravamen y delega en el Ejecutivo o en la repartición recaudadora los aspectos secundarios, manteniendo el espíritu del Congreso, cumple con el PLT.<sup>33</sup>, <sup>34</sup>

Estas opiniones caminan más a tono con la complejidad de la sociedad actual, con los rápidos cambios que se producen, con los nuevos desafíos del Sector Público ante éstos, ante la globalización, ante la tecnología (hoy ya se asiste a la “revolución 5.0”), ante los dos mundos expuestos “En el Enjambre”<sup>35</sup>, “el virtual y el real-físico”, y ante el problema climático; el mundo ha sufrido cambios notables, rápidos, sobre todo desde la agudización de la globalización.

#### II.1.B.2. Analogía.

En “Fleischmann Argentina Inc. s/ recurso por retardo – impuestos internos”<sup>36</sup>; en Eves Argentina S.A. s/ recurso de apelación –IVA”<sup>37</sup>; en Nación Administradora De Fondos De Jubilaciones y Pensiones S.A. C/ Santiago Del Estero, Provincia De Y Otro S/Acción Declarativa<sup>38</sup>; en las que se hizo referencia a otros, numerosos, fallos de CSJN; se dijo: “no cabe aceptar la analogía en la interpretación

Justicia de la Nación, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 2da. Edición actualizada y ampliada, 2000, p. 265.

<sup>30</sup> Corbalán, Pablo S., *Principios constitucionales en materia tributaria*, Buenos Aires, Cathedra Jurídica, 1era, Edición, 2020, p. 29. Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, La Ley, 10ª Edición, 2011, Volumen I, p. 38 y 39.

<sup>31</sup> Villegas, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires – Bogotá- Porto Alegre, Astrea, 10ma. Edición actualizada y ampliada, 1era. reimpresión, 2017, p. 206.

<sup>32</sup> Vidal, Gladys V.: “Escuetas puntualizaciones acerca de la delegación legislativa en materia tributaria y un debate a la espera de definición en materia de cargos específicos (A partir del fallo “Selcro” de la CSJN)”, en *Dogmática Tributaria*, Buenos Aires, AD-HOC, primera edición, 2013, p. 133 y 134.

<sup>33</sup> Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 3ra. Edición, 1999, p. 315.

<sup>34</sup> Villegas, Héctor B., *Manual de Finanzas Públicas*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 2000, p. 195 y 196.

<sup>35</sup> Byung-Chul Han, *En el enjambre*, Herder Editorial S.L., Barcelona, 2014, p. 71 a 80.

<sup>36</sup> CSJN, Augusto César Belluscio, Carlos S. Fayt, Enrique Santiago Petracchi, José Antonio Backé, “Fleischmann Argentina Inc. s/ recurso por retardo – impuestos internos”, Fallos 312:912, Sentencia del 13 de junio de 1989.

<sup>37</sup> CSJN, Boggiano, Levene, Cavagna Martinez, Belluscio, Moline O'connor. En Disidencia: Barra, Abstención: Fayt - Petracchi – Nazareno, “Eves Argentina S.A. s/ recurso de apelación - IVA.”, Fallos: 316:2329, Sentencia del 14 de octubre de 1993.

<sup>38</sup> CSJN, Fallos: 329:59.

de las normas tributarias materiales, para extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador ni para imponer una obligación”.<sup>39</sup>

Lo tributario es materia de ley, no de equidad, en sentido del derecho anglosajón “*matter of statute and not of equity*”; la interpretación debe ser literal.<sup>40</sup> Hay doctrinas menos rigurosas, a las que refería antes, pero impiden la integración analógica, y niegan la existencia de lagunas en derecho tributario material. La presunción es: el legislador “*lo que no gravó, lo previó y lo excluyó de la imposición*”.

### II.1.B.3. La legalidad tributaria y Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos. Algunas consideraciones.

La Declaración de los Derechos y Deberes del Hombre alude al principio en su artículo 36. Impone la obligación, y consagra el PLT; el principio es Convencional y Constitucional.<sup>41</sup>

Sobresale en este punto el fallo “*Ekmekdjian*” del 7/7/92<sup>42</sup>, donde la Corte incorporó el derecho a réplica en la legislación argentina, por consecuencia de la ratificación por el país del Pacto de San José de Costa Rica, y le otorgó operatividad directa sin necesidad de reglamentación de ese Derecho, considerando que la CN no lo contenía expresamente.

### II.1.B.4. Declinación del PLT.

Spisso dice que se enmarca en la declinación del Estado demoliberal, la expansión territorial del comunismo, en el surgimiento de gobiernos totalitarios, y en el avance de la

intervención del Estado en la economía, que intentan dejar de lado a principios o instrumentos que limitan la acción planificadora. En Argentina están los decretos-leyes y su continuidad en gobiernos que sucedieron a los de facto.<sup>43</sup>

En la Argentina el PLT se debilitó por entenderse que la ley previa no fuera ley formal; apunta la doctrinaria a las disposiciones de gobiernos *de facto* y algunos decretos de necesidad y urgencia —p.ej., dec. 1684/1993—. <sup>44</sup>

Sobre las tasas, por caso, Spisso anota que hay doctrina que afirma que no es una institución fiscal, sino administrativa, siendo innecesaria su creación por ley, porque el derecho de aplicarla está implícita en la autorización para prestar el servicio, un fallo ejemplo que anota es el “225-688, CSJN del 28/05/53”, causa “*S.A. Ducilo c. O.S.N.*”<sup>45</sup>. Pero la tasa es una especie del género “*tributo*”, y la CSJN luego modificó su postura, admitiendo la naturaleza tributaria de las tasas, y señala la causa “*Cía. Swift de La Plata*”.<sup>46</sup>

La declinación del Legislativo a favor del Ejecutivo es por la continua delegación de facultades legislativas.<sup>47</sup> El autor que cito aquí

<sup>43</sup> Spisso, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario, Principios Constitucionales del gasto público, doctrina judicial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 2da. Edición actualizada y ampliada, 2000, p. 267 y 268.

<sup>44</sup> García Vizcaíno, Catalina, *Tratado de Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas, Parte General*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 6ta. Edición ampliada y actualizada, 2014, T. I, p. 488.

<sup>45</sup> CSJN, “*S.A. Ducilo v. Obras Sanitarias de la Nación*”, Fallos: 225:688, Sentencia del 28 de mayo de 1953.

<sup>46</sup> CSJN, Benjamín Villegas Basavilbaso, Aristóbulo D. Aráoz de Lamadrid, Julio Oyhanarte, Pedro Aberasturi, Ricardo Colombres, Esteban Imaz., “*Cía. Swift de La Plata S.A. C/Municipalidad de San Miguel de Tucumán S/Cobro De Pesos*”, Fallos 249:99, Sentencia del 17 de febrero de 1961.

<sup>47</sup> Ejemplo: ley 25.413, denominada “*de competitividad*”; creó el impuesto sobre los créditos y débitos bancarios, incluso delegó en el Ejecutivo la facultad de determinar el alcance del tributo. (Villegas, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires – Bogotá- Porto Alegre, Astrea, 10ma. Edición

<sup>39</sup> Corbalán, Pablo S., *Principios constitucionales en materia tributaria*, Buenos Aires, Cathedra Jurídica, 1era. Edición, 2020, p. 44 y 45.

<sup>40</sup> Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 3ra. Edición, 1999, p. 298.

<sup>41</sup> Corbalán, Pablo S., *Principios constitucionales en materia tributaria*, Buenos Aires, Cathedra Jurídica, 1era. Edición, 2020, p. 37 y 38.

<sup>42</sup> CSJN, Cavagna Martínez, Barra, Fayt, Nazareno, Boggiano. (Mayoría) - Levene, Belluscio, Petracchi, Moliné O'Connor. (Disidencia), “*Ekmekdjian, Miguel Angel c/ Sofovich, Gerardo y otros.*”, Fallos: 315:1492, Sentencia del 07 de julio de 1992.

hace una enumeración extensa de casos sobre el tema.<sup>48</sup>

Refiere también Spisso a la “promulgación parcial de leyes” por el Poder Ejecutivo, apuntando a los artículos 80 y 99 inc. 3, de la CN; se explaya sobre la “delegación de facultades legislativas”, haciendo consideraciones y citando a García Belsunce para exponer reglas a observarse para que la referida delegación esté acorde a la CN. Cita a fallos de la CSJN y se detiene en la causa “A.M. Delfino y Cía”, donde la CSJN hizo citas de precedentes norteamericanos; “CSJN 20/6/27, fallos 148-432”<sup>49</sup>.

Trotabas dice que la utilización de tributos con fines extrafiscales ha acentuado la evolución para declinar al PLT, agrega que especialmente pasa en Francia, pero hay crisis general del PLT. Cita a Valdés Costa para decir que Argentina es un país que mantiene firme el concepto ortodoxo del PLT, pero con importantes apartamientos del legislador en la práctica; en nota al pie reseña muchos artículos de autores latinoamericanos.<sup>50</sup>

El tratado de UE de 1993 que regula la comunidad política, implica un derecho comunitario integrado por reglamentos y directivas nacidos de instituciones de dicha comunidad, y que constituyen fuentes del derecho, y que generan crisis del PLT en algunos países miembros. En Europa no se

---

actualizada y ampliada, 1era. reimpresión, 2017, p. 207).

<sup>48</sup> Spisso, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario, Principios Constitucionales del gasto público, doctrina judicial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 2da. Edición actualizada y ampliada, 2000, p. 267 a 272.

<sup>49</sup> CSJN, A. Bermejo - Roberto Repetto - M. Laurencena, “A.M Delfino y Cía. s/ apelando de una multa interpuesta por la Prefectura Marítima, por infracción al art. 117 del reglamento del Puerto de la Capital”, Fallos 148:432, Sentencia del 20 de junio de 1927.

<sup>50</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, La Ley, 10ª Edición, 2011, Volumen I, p. 353. García Vizcaíno, Catalina, *Tratado de Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas, Parte General*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 6ta. Edición ampliada y actualizada, 2014, T. I, p. 353.

distingue entre Derecho interno, fiscal comunitario, y tributario internacional.<sup>51</sup>

### III. Principio de legalidad en “lo ambiental”

Ahora bien, cuando se analiza al caso específico de la fiscalidad ambiental se requiere un doble tratamiento: como parte integrante del Derecho Ambiental, y como modulación de la dogmática tributaria.<sup>52</sup> En ese ámbito confluyen de manera sobresaliente dos ramas del Derecho con diferentes antecedentes históricos, surgimiento, regulaciones, y en consecuencia, interpreto, se precisa de diferentes tratamientos por parte de los operadores jurídicos.

Hay redefinición del principio fundacional del Estado de Derecho moderno, del principio de legalidad: “La ley, como expresión soberana y suprema de un contexto social y político determinado, derivada de la función legislativa, enfrenta un gran desafío a partir de la resignificación del pluralismo, como único principio sólido, y con ello, el nuevo rol que se le asigna a la Constitución y al Estado”<sup>53</sup>

Citando a Zagrebelsky dice el autor que la ley se configuraba como la expresión de la centralización del poder político, y la ciencia de la legislación positiva era el positivismo jurídico; había un poder legislativo con decisión soberana y función ordenadora; actualmente no se dan las premisas del principio de legalidad del S. XIX.

---

<sup>51</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, La Ley, 10ª Edición, 2011, Volumen I, p. 353. García Vizcaíno, Catalina, *Tratado de Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas, Parte General*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 6ta. Edición ampliada y actualizada, 2014, T. I, p. 356.

<sup>52</sup> Herrera Molina, Pedro, *Derecho Tributario Ambiental, -La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., año 2000, p. 5 a 16.

<sup>53</sup> Cafferatta, Néstor A. , *Nuevos desafíos del Derecho Ambiental, La solidaridad y la sustentabilidad como pilares del Derecho Ambiental*, Buenos Aires, Rubinzal Culzoni Editores, 1era. Edición revisada, 2019, p. 213.

Hoy se advierte multiplicación de leyes de carácter sectorial y temporal, leyes a medida, retroactivas, en las que no hay intención “regulativa”, leyes *ad hoc*; los fundamentos están en los caracteres de la sociedad, que es condicionada por una amplia diversificación de grupos y estratos sociales, por las rápidas transformaciones; el pluralismo es de las fuerzas políticas y sociales.

Los principios de legalidad, de generalidad y de abstracción, están en crisis; la ley no expresa un factor de ordenación, sino un orden al que intenta poner un remedio posterior; tiene heterogeneidad de contenidos, valores, e intereses.

Rodolfo Vigo, citado también por Cafferatta, desde la óptica de la argumentación jurídica enseña que el Derecho se ha constitucionalizado, se ha principalizado o axiologizado; los juristas deben aplicar, incluso de Oficio, al Derecho Constitucional y su complemento, a los Tratados de Derechos Humanos. Ejemplo, en tanto regulación, es el artículo 1 del Código Civil y Comercial de la Nación.

*“La tarea principal del jurista hoy en día, de la que parece no escapar el tributarista, es más la de ponderación de principios constitucionales en busca del mejor argumento entre las diferentes respuestas jurídicas disponibles, que la de someterse a la nómina exhaustiva de fuentes del derecho. Esto es especialmente problemático en el derecho tributario”.*<sup>54</sup>

Los principios colisionan con principios, valores y derechos, por eso son aspiraciones. Para llegar a su contenido se los debe medir, establecer la relación con otros principios y reglas. Pueden ser cumplidos en diversos grados.

*“en soledad, siempre comprenden (...) requerimiento prima facie. La determinación del grado apropiado de satisfacción de un principio relativo a los requerimientos de otros principios surge de la ponderación (...) la*

<sup>54</sup> Braccia, Mariano F.: “Interpretación y argumentación en el Derecho Tributario”, en *Dogmática Tributaria*, Buenos Aires, AD-HOC, primera edición, 2013, p. 94.

*ponderación es la forma específica de aplicación de los principios”.*<sup>55</sup>

*“si la argumentación jurídica racional es posible, la ponderación racional también es posible (...) la ponderación como un requisito necesario de la racionalidad práctica está incluida en el sistema de reglas y formas del discurso práctico racional, que define la racionalidad práctica (...)”*

*La falta de reglas no sólo es incompatible con la racionalidad práctica en general, sino que además viola principios del derecho tan fundamentales como el de la seguridad jurídica y el de igualdad”.*<sup>56</sup>

En el enfoque de “proporcionalidad” (el corazón de la ponderación)<sup>57</sup>, hay “tres tipos de juicio que debe realizar el juez (...): a) de necesidad; b) de adecuación; c) de proporcionalidad en sentido estricto”.<sup>58</sup>

Estos subprincipios, o juicios, implican: 1) “adecuación o idoneidad” (se valora la idoneidad del fin; “óptimo de Pareto”); 2) “Necesidad” (se valora si la medida es la menos restrictiva de los derechos; “nuevo caso de óptimo de Pareto”); 3) “Proporcionalidad”, (se valora entre los medios elegidos, los sacrificios, y el interés general, que deben tener proporcionalidad, ser razonables; hay costos inevitables cuando los principios colisionan). Los dos primeros se relacionan a

<sup>55</sup> Alexy, Robert, *Argumentación, derechos humanos y justicia*, Buenos Aires, Editorial Astrea S.R.L., 1era. Edición, 2017, p. 27 y 28.

<sup>56</sup> Alexy, Robert, *Argumentación, derechos humanos y justicia*, Buenos Aires, Editorial Astrea S.R.L., 1era. Edición, 2017, p. 42 y 43.

<sup>57</sup> El otro es el enfoque de la “clasificación o subsunción” (Jürgen Habermas; R. Dworkin, Frederick Schauer, Suprema Corte de los EEUU). (cfr. Alexy, Robert, *Argumentación, derechos humanos y justicia*, Buenos Aires, Editorial Astrea S.R.L., 1era. Edición, 2017, p. 26 y 27).

<sup>58</sup> Cassagne, Juan Carlos, *Los grandes principios del derecho público*, Buenos Aires, Rubinzal –Culzoni Editores, 2da. Edición actualizada, 2021, p. 45.

Alexy, Robert, *Argumentación, derechos humanos y justicia*, Buenos Aires, Editorial Astrea S.R.L., 1era. Edición, 2017, p. 27 y 28.

las posibilidades fácticas, el último, a las jurídicas.<sup>59</sup>

Los principios deben ser aplicados por juicio de ponderación<sup>60</sup>; el casuismo se ve en la aplicación judicial, administrativa, y al redactarse tratados, incluso muchos están relacionados a problemas específicos; la ponderación permite a los jueces<sup>61 62</sup>

<sup>59</sup> Alexy, Robert, *Argumentación, derechos humanos y justicia*, Buenos Aires, Editorial Astrea S.R.L., 1era. Edición, 2017, p. 28.

<sup>60</sup> Desde una perspectiva iusnaturalista, o de “positivismo incluyente” (corriente en la que se encuentra Robert ALEXY), no se puede imponer con carácter dogmático un derecho colectivo sobre otro individual; los derechos deben ser ponderados para lograr una decisión justa, no están en un conflicto preexistente. (cfr. Cassagne, Juan Carlos, *Los grandes principios del derecho público*, Buenos Aires, Rubinzal –Culzoni Editores, 2da. Edición actualizada, 2021, p. 105 a 108).

<sup>61</sup> Zagrebelsky resalta la importancia que tienen los jueces hoy, desconocida “en los ordenamientos del Estado de Derecho legislativo”; pero agrega que los jueces no son los señores en el mismo sentido que lo era el legislador en el siglo XX, más bien “son garantes de la complejidad estructural del Derecho en el Estado constitucional (...) garantes de la necesaria y dúctil coexistencia entre ley, derechos y justicia” (Cafferatta, Néstor A., *Nuevos desafíos del Derecho Ambiental, La solidaridad y la sustentabilidad como pilares del Derecho Ambiental*, Buenos Aires, Rubinzal Culzoni Editores, 1era. Edición revisada, 2019, p. 226).

<sup>62</sup> Los jueces deben capacitarse y formarse permanentemente en temas jurídicos, y no jurídicos, siendo de especial relevancia, para la mejor protección de los derechos humanos y valores constitucionales. Hay cuerpos normativos que lo señalan “*Código Iberoamericano de Ética Judicial (2014), desarrollo de los valores constitucionales*”; “*Los Principios de Bangalore sobre la Conducta Judicial (La Haya, 2002)*”. (cfr. Negri, Nicolás Jorge, *Ética judicial, conocimiento y capacitación constante*. Rubinzal Culzoni, Disponible en <https://www.rubinzalonline.com.ar/index.php/doctrina/articulos/ver/2159020/> , Cita: 414/2023, [fecha de consulta: 20/06/2024]. Deben formarse en ambiente. (cfr. Enderle, Valeria Inés, *El rol de la magistratura y la ejecución de la Sentencia ambiental*, Rubinzal Culzoni, Disponible en <https://www.rubinzalonline.com.ar/index.php/doctrina/articulos/ver/2159828/> , Cita: 493/2023, [fecha de consulta: 20/06/2024].

encontrar conocimientos que escapan a los límites estrictamente legislados.<sup>63</sup>

En “el nuevo constitucionalismo” los jueces crean derecho, no aplican mecánicamente la ley en un proceso de subsunción; esto generó técnicas de argumentación jurídica y método interpretativo de ponderación, con justificación interna y externa.<sup>64</sup>

Pero “los derechos y garantías reconocidos a los habitantes de la Nación por la ley fundamental, en punto a la denominada libertad civil, en materia tributaria representan los cauces que no pueden ser desbordados o, si se quiere, los límites concretos que se convierten en un valladar infranqueable al ejercicio irrazonable del poder fiscal; ello es así, dado que los derechos constitucionales son plenamente operativos y están garantizados por los tribunales judiciales, los cuales, a requerimiento de parte interesada, deben declarar la inconstitucionalidad de toda norma que los desconozca o los vacíe, dejándolos huecos de contenido”<sup>65</sup>

En este contexto, la unidad del ordenamiento hoy es un problema difícil, pero está la oportunidad de cifrar dicha unidad en un conjunto de principios y valores sobre los que hay un consenso social amplio. La base para la unidad son los principios y valores constitucionales; en la interpretación jurídica contemporánea parece imponerse la preponderancia de estos principios.<sup>66</sup>

A su vez, Antonio interpreta que el impuesto ambiental se desenvuelve en una dinámica ecológica que cambia con rapidez; Xavier Oberson entiende que es más eficiente, y preferible, delegar en la autoridad ejecutiva la

<sup>63</sup> Braccia, Mariano F.: “Interpretación y argumentación en el Derecho Tributario”, en *Dogmática Tributaria*, Buenos Aires, AD-HOC, primera edición, 2013, p. 65 a 103.

<sup>64</sup> Cassagne, Juan Carlos, *Los grandes principios del derecho público*, Buenos Aires, Rubinzal –Culzoni Editores, 2da. Edición actualizada, 2021, p. 45.

<sup>65</sup> Corbalán, Pablo S., *Principios constitucionales en materia tributaria*, Buenos Aires, Cathedra Jurídica, 1era, Edición, 2020, p. 17 y 18.

<sup>66</sup> Cafferatta, Néstor A., *El nuevo Derecho Ambiental*, Rubinzal Culzoni, Disponible en <https://www.rubinzalonline.com.ar/index.php/doctrina/articulos/ver/2124942/> , Cita: RC D 470/2021, [fecha de consulta: 17/06/2024]

toma de decisiones de algunos aspectos de los tributos, da el ejemplo de la fijación de la alícuota del tributo al momento de su puesta en marcha, incluso su derogación.

Hay aspectos sustanciales sobre elementos esenciales del tributo, y otros, de tipo administrativo, que no son esenciales, como el vencimiento. Eriksson prefiere una interpretación flexible del principio de legalidad, flexibilizando incluso las normas esenciales del tributo.

Antonio también dice que el tributo ambiental podría ser modificado por la autoridad ambiental o tributaria, considerando las especiales situaciones de regiones, o provincias, por ejemplo; con fines a dar dinamismo y rapidez a las respuestas. Si se delega a regiones y provincias pueden solucionarse problemas locales con mayor rapidez, ya que en lo ambiental muchos problemas son atendidos mejor desde “lo local”; pero en casos donde hay cuestiones “globales”, como las emisiones de los CFC o de CO<sub>2</sub>, no se advierte la ventaja de esta delegación, porque no siempre dependen de emisión local.

Otro riesgos son, por caso, la generación de ventajas que una región pueda obtener imponiendo estándares menores de contaminación que en otras regiones, o “favoritismos” para ciertos contaminadores, o de parte de la autoridad de control; esto no se da en el “impuesto único”, nos dice el autor de cita.

Entonces, la flexibilización de un impuesto único con medidas reguladoras es una alternativa; en esta flexibilización se debe ser extremadamente cuidadoso; pueden haber riesgos, como ser:

*“a) Producción de errores al considerar la rapidez del cambio sin conocer la predictibilidad del tratamiento impositivo dentro del campo ambiental; (...) b) La rapidez y oportunidad en la modificación del impuesto ambiental es crítica. Si p.ej. existe un tiempo corto para iniciar la aplicación del tributo, es posible que el contaminador responda tecnológicamente con una tecnología –al fin del proceso-, (más sencilla de implementar) que con una tecnología más avanzada (de producción, etc) situación que entonces puede*

*llevar (debido a que no hay tiempo para aplicar la mejor tecnología) a que el tributo no logre toda su eficiencia. La industria tampoco puede cambiar todos los años su tecnología, por lo que es necesario coordinar con la industria el –timing- para poner a punto sus instalaciones”.*<sup>67</sup>

Así las cosas, una solución para flexibilizar el impacto de decisiones apresuradas puede ser con una implementación mixta (impuesto y regulación directa<sup>68</sup>); esto flexibilizaría a la norma tributaria. Esta clase de regulaciones pueden garantizar un adecuado nivel impositivo del impuesto ambiental, y un nivel mínimo de protección ambiental en una etapa de transición hasta que el nivel impositivo adecuado sea fijado; también es útil si la contaminación no es uniforme, sino que es por zona o región.

La delegación en autoridad ambiental de la regulación ambiental es razonable para la materia específica que analizó, “la ambiental”, pero en cuanto a recaudación de tributos no tiene esta autoridad administrativa la experiencia y capacidad técnica; ese es otro riesgo de delegar en autoridad ambiental.

Sólo en algunos casos se podría efectuar una diferenciación regional de la aplicación del tributo, como en el manejo del agua, nos dice Antonio, pero “la implementación de -unidades tributarias ecológicas- (es decir unidades administrativas independientes que regulan y controlan la aplicación del impuesto), si bien en la teoría parecen interesantes, en la prácticas no se ve su utilidad”<sup>69</sup>

La técnica legislativa para el dictado del impuesto ambiental debe ser muy estricta, detallada, minuciosa, para que los órganos de aplicación no sean discrecionales, un ejemplo

<sup>67</sup> Antonio, Arnaldo R., Impuestos Ambientales, Buenos Aires, Osmar Buyatti Librería Editorial, 1era. Edición, 2007, p. 205.

<sup>68</sup> Por ejemplo, los sistemas o normas para identificar características de los productos. (Antonio, Arnaldo R., Impuestos Ambientales, Buenos Aires, Osmar Buyatti Librería Editorial, 1era. Edición, 2007, p 212).

<sup>69</sup> Antonio, Arnaldo R., Impuestos Ambientales, Buenos Aires, Osmar Buyatti Librería Editorial, 1era. Edición, 2007, p. 206.

es “el impuesto sobre los pesticidas en Bélgica que en su diseño inicial clasificaba los productos en un abanico desde los tóxicos a los menos tóxicos. Esta ambigüedad en la clasificación hizo que en 1997 se modificara el impuesto determinándose actualmente de acuerdo al contenido de materia activa como base imponible del tributo”<sup>70</sup>.

Esta flexibilidad no debe implicar una delegación legal encubierta que colisione con el PLT; sin menoscabo de lo anterior, en esta clase de tributos pueden haber exenciones o ajustes, a modo de correcciones en su aplicación, “una legislación correctora”, por ejemplo si se perjudica la competitividad de cierto sector empresario, pero tampoco debe delegarse en autoridad administrativa a exenciones, deducciones, etc., que puedan violar el principio de certeza, y de permitirse a la autoridad tributaria, la resolución debe tener controles adecuados. El tratamiento tributario debe ser predecible para el contaminador, él debe saber la carga tributaria que tendrá, según sus acciones.

Delegar control en autoridad ambiental es riesgoso, pero hacerlo en la autoridad tributaria, también, porque ambos carecen de experiencia y capacidad en los respectivos ámbitos del otro. Pero se recomienda, dice Antonio, que la autoridad impositiva sea quien aplique estos tributos, considerando a los costos de recaudación y control.

En el “terreno” de esta flexibilidad, la ley puede, por ejemplo, enumerar en forma detallada qué actividades no serán gravadas<sup>71</sup>; la intervención de autoridad ambiental allí será fundamental, por el “expertise”.

Xavier expone, como se advierte de toda la doctrina tributaria de argentina anotada en este trabajo, que la legalidad tributaria “es siempre más rigurosa que la legalidad administrativa y se configura como reserva absoluta de ley formal. Es decir que la ley

debe contener el fundamento y los criterios de decisión y el respectivo acto de aplicación”.<sup>72</sup>

Salassa Boix, en un artículo donde comenta al impuesto argentino sobre las emisiones de CO<sub>2</sub><sup>73</sup>, hace algunas recomendaciones, y conclusiones, que en esencia se pueden relacionar con el tema en análisis aquí, el PLT.

Por un lado, recomienda invertir la presión fiscal del ICL y el ICO<sub>2</sub> a los fines de otorgarle al segundo la función disuasoria que ostenta el primero. Por otro lado, que un cierto porcentaje de la recaudación se afecte específicamente a paliar los efectos ambientales negativos producidos por la emisión de gases de efecto invernadero. Esto no transformará al gravamen en un impuesto ambiental, pero sí ayudará a legitimarlo y que los contribuyentes vean que sus tributos están de algún modo comprometidos con el cambio climático. Finalmente, que la actualización de los valores se realice trimestralmente y a través de una ley del Congreso de la Nación, o que directamente se fije (por ley) que ellos estarán ligados a un determinado porcentaje del valor de cada uno de los combustibles involucrados.

En definitiva, dice Salassa Boix, si bien es cierto que la regulación del ICO<sub>2</sub> representa un gran avance del sistema tributario argentino a la hora de proteger el ambiente, aún queda un largo camino por recorrer para aprovechar mejor las ventajas de la Tributación Ambiental; uno de los principales desafíos es que los gravámenes respeten la esencia, “disuasoria”, de estos tributos y que, a pesar de su vocación ambiental, no pierdan de vista los principios constitucionales que inspiran a todo el Derecho tributario, comenzando por el PLT.

<sup>70</sup> Antonio, Arnaldo R., Impuestos Ambientales, Buenos Aires, Osmar Buyatti Librería Editorial, 1era. Edición, 2007, p. 207.

<sup>71</sup> Antonio, Arnaldo R., Impuestos Ambientales, Buenos Aires, Osmar Buyatti Librería Editorial, 1era. Edición, 2007, p. 208.

<sup>72</sup> Antonio, Arnaldo R., Impuestos Ambientales, Buenos Aires, Osmar Buyatti Librería Editorial, 1era. Edición, 2007, p. 223.

<sup>73</sup> Salassa Boix, Rodolfo, El Impuesto Argentino Sobre Las Emisiones De Co<sub>2</sub>: ¿Una Herramienta Para Combatir El Cambio Climático O Para Revertir El Déficit Fiscal?, Anales de Derecho, Universidad de Murcia, <file:///C:/Users/Admin/Downloads/gabrielmacanas.+Rodolfo+Salassa.pdf>, [fecha de consulta: 15 de junio del 2024].

#### IV. Conclusiones

Realizo algunas consideraciones a manera de aproximaciones, solo reflexiones para ser investigadas con mayor detenimiento en otros trabajos, sobre el PLT actual al momento en que intervienen finalidades extrafiscales que refieren a la protección del ambiente en los tributos.

Propongo preguntas para el inicio en el razonamiento:

1) ¿Cómo queda configurado el PLT cuando interviene la protección del ambiente? Entiendo que la protección del ambiente puede flexibilizar al PLT tradicional, tal como se lo vio, sustancialmente, hasta casi finales del S XX; tomó como pauta de referencia, desde el plano jurídico, para el inicio de esta flexibilización posible del PLT cuando hay finalidades ambientales, a la Conferencia de Estocolmo de 1978, y en Argentina, a la CN del año 1994. Los cambios políticos, sociales, y económicos, van desde la aparición de derechos constitucionales de primera generación, con el nacimiento de los Estados modernos, sobresaliendo en el tema puntual en análisis el derecho de propiedad, y llegan a los derechos constitucionales de tercera y cuarta generación, como ser los que implican la visión del desarrollo sostenible, y la solidaridad intergeneracional; hay cambios evidentes que en consecuencia pueden causar modulaciones en la tributación, en las regulaciones.

2) Entonces, ¿quiénes serán los actores que podrán flexibilizar al PLT? Interpreto que son fundamentalmente los Jueces. El PLT está en un ámbito específico del ordenamiento, el tributario, que debe ser aplicado de manera estricta, pero también entiendo que en el casuismo que debe guiar a estos casos complejos, difíciles, la prudencia en la ponderación debiera ser la pauta, y alguna flexibilización podrá haber en esa relación de reglas, principios, y valores, tributarios, y ambientales, que están contenidos en un tributo ambiental.

La materia, que en lo tributario debe ser tratada como una excepción a la regla, requiere de cierta flexibilización, en ocasiones. Se puede poner de un lado, como cuestiones

que se resaltan, al derecho de propiedad, pero del otro lado está la supervivencia del ser humano, y las herramientas del Estado para hacer frente a nuevos desafíos; es así que se habla de una excepción, y de tensión entre valores como la libertad, la propiedad, y la calidad de vida, por dar ejemplos. Entiendo que se debe considerar lo siguiente: la degradación ambiental termina socavando a los principios y valores que protegen el PLT tradicional, tales como la propiedad privada, la libertad individual.

3) ¿Qué herramientas podrían utilizar los Jueces?. Sería viable, a los efectos de la respuesta anterior, y considerando a la complejidad que conllevan los diferentes fines que hay en lo tributario y en lo ambiental, el uso de la técnica jurídica que refiere a las Reglas, Principios y Valores, a la argumentación, sobre la que exponen autores como el citado en este trabajo, Robert Alexy; estas teorías dotan de esa flexibilidad que cada caso requiere. Y como señala Cafferatta, la mirada primera debe provenir de la CN.

**Abalos, María Gabriela**

Doctora en Ciencias Jurídicas y Sociales, Especialista y Magíster en Magistratura y Gestión Judicial, Profesora titular de Derecho Constitucional, Facultad de Derecho, Universidad Nacional de Cuyo, Profesora titular de Derecho Constitucional y de Derecho Público Provincial y Municipal, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Mendoza. Jueza del Tribunal de Gestión Judicial Asociada en lo Tributario de Mendoza. Argentina. Correo de contacto: [mgabalos@itcsa.net](mailto:mgabalos@itcsa.net)

**Albornoz, Juan José**

Abogado (UBA); Especialista en Derecho Administrativo y Administración Pública (UBA); Profesor adjunto de Finanzas Públicas y Derecho Tributario (UBA y UNPAZ); Docente de la Maestría en Derecho Tributario y Derecho Financiero (UBA) y de la Maestría en Derecho Administrativo (UNPAZ); Juez de Primera Instancia a cargo del Juzgado Contencioso Administrativo, Tributario y de las Relaciones de Consumo N° 3 de la CABA. Correo electrónico: [jalbornoz@derecho.uba.ar](mailto:jalbornoz@derecho.uba.ar)

**Barbato, José Daniel**

Abogado, Facultad de Derecho (UBA, 1994). Posgrado, Especialización en Derecho Tributario, Facultad de Derecho (UBA, 2002). Posgrado, Especialización en Derecho Penal Tributario, Facultad de Derecho (UBA, 2010). Posgrado, Curso de Especialización en la Universidad de Santiago de Compostela, Facultad de Derecho (2012). Profesor Adjunto (Interino) en “*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*”, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, UBA. Consultor Independiente (2013-2024). Asociación Argentina de Estudios Fiscales - Miembro Activo. Colegio Público de Abogados de la Capital Federal – Expositor de temas tributarios.

**Bursztyn, Debora**

Abogada, argentina, egresada de la Universidad de Buenos Aires. Docente de las asignaturas Teoría del Estado y Los Símbolos del Totalitarismo en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires y de Derecho Político en la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Nacional de La Matanza. Profesora de Teoría del Estado y Tributación Local en la Carrera de Especialización en Tributación Local de la Universidad Nacional de Tres de Febrero. Correo electrónico: [deborabursztyn@derecho.uba.ar](mailto:deborabursztyn@derecho.uba.ar)

**Capria, María Adriana**

Abogada (UBA). Especialista en Derecho Tributario (UBA) y Derecho Aduanero (ECAE). Docente de grado y posgrado. Autora de numerosos libros y publicaciones. Secretaria del Tribunal Fiscal de la Nación. Correo electrónico: [adrimac.tfn@gmail.com](mailto:adrimac.tfn@gmail.com)

**Caputo, Roque Nicolás**

Abogado (UNLP). Magíster en Derecho Tributario (Universidad Austral). Correo electrónico: [rnicolascaputo@gmail.com](mailto:rnicolascaputo@gmail.com)

**Casadavant, Luciana Belén**

Abogada recibida en la facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (2020). Actualmente finalizando la Maestría en Derecho Tributario en la Universidad Torcuato Di Tella. Docente Ayudante de la Facultad de Derecho, UBA. Apoderada de la Administración Federal de Ingresos Públicos en el Departamento Contencioso Judicial de la Dirección de Contencioso de la DGI. Correo electrónico: [lcasadavant@derecho.uba.ar](mailto:lcasadavant@derecho.uba.ar)

**Castagnini, María Belén**

Abogada (UBA) Diploma de Honor. Especialización de Derecho Tributario en la misma Facultad (pendiente de presentación de trabajo final). Maestrando en Derecho Constitucional y Derechos Humanos en la Universidad de Palermo. Docente de "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" de la Facultad de Derecho UBA. Secretaria del Observatorio de Derecho Financiero. Ha sido integrante de proyectos de investigación UBA-DECYT y UBACYT. Correo electrónico: [mcastagnini@derecho.uba.ar](mailto:mcastagnini@derecho.uba.ar)

**Castilla, Juan Cruz**

Estudiante de la carrera de Abogacía con orientación en Derecho Tributario en la Universidad de Buenos Aires (UBA). Paralegal en el Estudio Michelson. Ayudante alumno en la materia "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" en la Facultad de Derecho de la UBA.

**Coronello, Silvina Érica**

Abogada (UBA), Especialista en Derecho Tributario (UBA), Doctora en Derecho Fiscal (UBA). Estudio Coronello & Asoc. Docente en Grado y Posgrado en Derecho Tributario en universidades del país y del exterior. Expositora, coordinadora y moderadora en diversas jornadas, seminarios y congresos de la materia. Autora de publicaciones, trabajos, artículos, notas, obras colectivas de la especialidad y el libro "Tutela Judicial Efectiva en materia tributaria", Errepar, 2024. Integrante de comisiones de estudio del derecho tributario en las principales instituciones de la especialidad.

**Duhalde, Emiliana**

Abogada egresada de la Universidad de Buenos Aires (UBA) con orientación en Derecho Tributario. Docente en materia de grado "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", maestrando Derecho Tributario y Financiero UBA. Actualmente se encuentra trabajando como asociada en Pérez Alati, Grondona, Benites & Arntsen (PAGBAM) en el área de Derecho Tributario y Aduanero.

**Ferrer, Francisco**

Juez en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA, Magíster en Finanzas Públicas por la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP, Director de la Maestría en Derecho Administrativo de la Facultad de Derecho de la UNPSJB, Codirector de la Carrera de Especialización en Derecho Administrativo de la Facultad de Derecho de la CALP, Director del Suplemento Derecho Administrativo de La Ley Editora-Thomson Reuters, Titular de Derecho de la Deuda Pública en la Maestría en Derecho Tributario y Financiero de la Facultad de Derecho de la UBA, docente de grado y posgrado en diversas universidades. Correo electrónico: [fj\\_ferrer2003@yahoo.com.ar](mailto:fj_ferrer2003@yahoo.com.ar).

**Freedman, Diego**

Abogado (UBA), Profesor Adjunto (int) de la Cátedra de la Dra. Schafrik, Facultad de Derecho, UBA. Juez del Tribunal Oral de Menores nro. 2.

**Fontana, María Florencia**

Abogada graduada de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Maestrando en Derecho Financiero y Derecho Tributario (UBA). Docente de Finanzas Públicas y Derecho Tributario (UBA).

**Gamberg, Guillermina**

Abogada (UBA). Doctora en Derecho Fiscal, Facultad de Derecho de la UBA. Magister en Derecho Tributario, Universidad Austral. Docente de grado y posgrado en la Facultad de Derecho de la UBA y en otras universidades nacionales y privadas. Secretaria de la Fiscalía de Primera Instancia n° 2 del fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA. Correo electrónico: [guillermina@gamberg.com.ar](mailto:guillermina@gamberg.com.ar)

---

**Gerth, Guillermo Ignacio**

Abogado Especialista en Derecho Tributario. Docente Universitario en UBA.

**Heller, C. P. Natalia**

Contador Público (FCE UBA) Diploma de Honor. Licenciatura en Economía (FCE UBA. Mención Magna cum laude). Ayudante Primera-Simple-Interino en Teoría y Técnica Impositiva II de la Carrera Contador Público (UBA). Curso Prof. José A. Bianchi. Resolución N° 2432/16 (Consejo Directivo).

**Hörisch Palacio, Gisela**

Abogada con especialización en Derecho Tributario UBA. Magíster en Derecho. Profesora de "Finanzas y Derecho Tributario" UBA. Profesora de grado y posgrado UBA, UB, UCSE, Escuela Judicial de la Nación. Argentina. Correo electrónico: [ghorisch@derecho.uba.ar](mailto:ghorisch@derecho.uba.ar)

**Iriarte Yanicelli, Adolfo A.**

Juez del fuero especializado en Ejecuciones Fiscales, Cobros y Apremios (Juzgado de Cobros y Apremios N. 2 de la Provincia de Tucumán con Oficina en la Ciudad de Concepción, con competencia territorial en toda la Provincia de Tucumán – Argentina). Juez en el primer juzgado totalmente digitalizado de la República Argentina y el primer juzgado con una Oficina de Innovación Tecnológica certificada por las normas ISO 9001:2015. Doctor en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid - España. Especialista postdoctoral en Derecho Público por la U. de Zaragoza – España. Master en Asesoría Fiscal U. Pontificia de Comillas – ICADE. Especialista en Justicia Constitucional y Derechos Humanos – Universidad de Bolonia. DEA por la UCM en el programa de Derecho Financiero y Tributario. Diplomado en IA y Derecho (UBA) y en Innovación y Derecho (UNT). Director del Proyecto de Investigación IA Generativa, Derechos y Justicia UNT y Co-Director del Proyecto de Investigación Inteligencia Artificial, Big Data y la Tokenización de la Economía: su impacto en el Derecho Tributario, Universidad de Rosario. Profesor Adjunto Regular por concurso público de antecedentes y oposición en Derecho Tributario y Financiero Universidad Nacional de Tucumán a cargo de la Com. 2. Director del Curso de Postgrado “El Derecho Tributario en la Era Digital y los Derechos de los Contribuyentes del Siglo XXI” de la Universidad Nacional de Tucumán – Argentina (2024). Coordinador de la Comisión de Inteligencia Artificial de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán (2019-2024). Relator por la Argentina de las XXXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de la ILADT (2024), tema 2: “Desafíos de la inteligencia Artificial en el Derecho Tributario Moderno”.

**Jursza, Pamela**

Abogada egresada de la Facultad de Derecho de la UBA (2016) Maestría en Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la UBA (con tesis pendiente), Programa de actualización y profundización en Derecho Penal Tributario de la Facultad de Derecho de la UBA (2020), Docente Ayudante de la Facultad de Derecho, UBA. Correo electrónico: [pamela.jursza@gmail.com](mailto:pamela.jursza@gmail.com)

**Krivocapich, German**

Abogado y Especialista en Derecho Tributario, argentino, egresado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Profesor Adjunto de las materias Teoría del Estado y Federalismo Fiscal de la Facultad de Derecho (UBA). Profesor Adjunto de la materia Instituciones del Derecho Público de la Facultad de Ciencias Económicas (UBA). Profesor de Tributos Locales en la Carrera de Especialización de Derecho Tributario (UBA). Profesor Titular de la materia Finanzas Públicas y Derecho Tributario (UNLAM). Director de la Carrera de Especialización en Tributación Local (UNTREF). Administrador Gubernamental de la AGIP. Correo electrónico: [germankrivocapich@derecho.uba.ar](mailto:germankrivocapich@derecho.uba.ar)

**Laguzzi, Eduardo**

Abogado. Especialista en Derecho Tributario (UBA). Representante del Fisco y docente universitario.

---

**López Parga, Lucía**

Abogada (UNC). Especialista en Derecho Tributario (UBA). Especialista en Tributos y Derechos Humanos de los Contribuyentes (Universidad de Castilla la Mancha, España). Especialista en Justicia Constitucional y DDHH con orientación en Derecho Constitucional y Derecho Procesal Constitucional (Universidad de Bolonia, Italia y el Instituto para el Desarrollo Constitucional, Argentina). Docente universitaria (Facultad de Derecho UBA). Secretaria relatora de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba.

**Ludueña, Gabriel Esteban**

Abogado, Especialista en Derecho Tributario por la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, Experto en Fiscalidad Internacional por la Universidad de Santiago de Compostela, España. Doctorando en Derecho Fiscal en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Docente de la Especialidad Tributaria en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, y en la Maestría en Derecho Tributario de la Universidad Austral. Correo Electrónico: [gabrielluduenaa@derecho.uba.ar](mailto:gabrielluduenaa@derecho.uba.ar)

**Luis, Claudio Esteban**

Abogado. UBA. Ex Fiscal CAyT de la CABA. Ex Sec Gral del MPD de la CABA. Ex Dir Gral de AGIP. Docente de grado y posgrado en distintas universidades públicas y privadas. Premio AAEF 2001. Actual Vocal del TFN. Correo electrónico: [claudioestebanluis@gmail.com](mailto:claudioestebanluis@gmail.com)

**Martinez Breitenbruch, Marly E.**

Abogada Tributarista egresada de la Universidad de Buenos Aires. Docente en la Universidad de Buenos Aires, Universidad Católica de Santiago del Estero y Universidad del Museo Social Argentino. Argentina. Correo electrónico: [marlymbreite@gmail.com](mailto:marlymbreite@gmail.com)

**Nieto, Marcelo Adrián**

Es Abogado y docente desde 1993, siendo designado Profesor Regular Adjunto, Resolución del Consejo Superior de la Universidad de Buenos Aires, N° 438-10 (CS), en la asignatura Finanzas Públicas y Derecho Tributario de la Facultad de Derecho y Cs. Sociales, y finalmente renovando su cargo docente, mediante la Resolución N° 1096/2023 del Consejo Directivo de la Facultad de Derecho de dicha Universidad. Asimismo, es docente en la actual Maestría en Derecho Tributario, en las materias Imposición sobre la Renta y el Patrimonio I y II de la Facultad de Derecho – UBA. También es docente de la Universidad de Belgrano, en la Especialización de Derecho Tributario desde el año 2007 hasta la actualidad, y en otras instituciones académicas. Se desempeña como jefe de Departamento Asesoría Legal Tributaria de la Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Recursos de la Seguridad Social de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), desde el año 2003 hasta la actualidad, de forma ininterrumpida. Ha publicado diferentes trabajos de la especialidad de la materia fiscal, y ha sido coordinador y Expositor en diferentes foros nacionales e internacionales de la mencionada especialidad.

**Nuñez, Luis Marcelo**

Abogado y especialista en Derecho Tributario graduado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Profesor adjunto por concurso de Finanzas Públicas y Derecho Tributario en la Facultad de Derecho (UBA). Profesor de Derecho Administrativo y Procesal Tributario en la Maestría en Derecho Tributario y Financiero de la Facultad de Derecho, UBA. Co-autor de diversos libros y autor de otras publicaciones en materia tributaria y expositor en Jornadas y Seminarios de la especialidad. Investigador del Proyecto “Política Fiscal y Derecho Internacional de los Derechos Humanos”, (UBACyT). Presidente de la Comisión de Derecho Tributario y Aduanero del Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires. Codirector de cursos de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

---

Director de la Comisión de Tributos Nacionales del Centro de Derecho Financiero y Derecho Tributario (UBA).

**O'Donnell, Agustina**

Doctora en Derecho por la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Master en Derecho Administrativo por la Universidad Austral. Autora del libro "Acceso a la información pública y secreto fiscal. ¿Es posible un secreto fiscal más democrático?", Ediar, Buenos Aires, 2022. Argentina. Correo electrónico: [agusodonell@hotmail.com](mailto:agusodonell@hotmail.com)

**Peña Chindamo, Zoe Abril**

Abogada graduada de la Universidad de Buenos Aires (UBA) con orientación en derecho empresarial. Actualmente, cursando la Carrera de Profesorado para la Enseñanza Media y Superior en Ciencias Jurídicas (UBA). Ayudante alumna en la materia "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", en la Facultad de Derecho de la UBA.

**Pérez, Anahí Flavia**

Abogada (UBA). Profesora para la Enseñanza Media y Superior en Ciencias Jurídicas (UBA). Especialista en Derecho Tributario (UBA). Secretaria Letrada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Profesora de grado y posgrado en la FD de la UBA y en distintas universidades del país. Investigadora de la UBA. Autora y expositora en temas de la especialidad, correo electrónico: [anahiperez@derecho.uba.ar](mailto:anahiperez@derecho.uba.ar).

**Plata, María Sol**

Abogada graduada de la Facultad de Derecho de la UBA, con orientación en Derecho Tributario. Especialista en Abogacía del Estado en el Asesoramiento Jurídico del Estado, Escuela del Cuerpo de Abogados del Estado. Docente Auxiliar de Segunda de Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Facultad de Derecho UBA.

**Queirolo, Diana María**

Abogada UNLP, Escribana UNLP, Especialista en Derecho Tributario UBA, Profesora Adjunta Interina de la Facultad de Derecho de la UBA, docente universitaria en distintos postgrados y especializaciones del país. Autora de diversas publicaciones en Derecho Financiero y Tributario. Participante en proyectos de investigación UBACYT. Correo electrónico: [dianaqueirolo@derecho.uba.ar](mailto:dianaqueirolo@derecho.uba.ar).

**Raijman, Maximiliano**

Abogado, Especialista en Derecho de los Negocios, Doctor en Derecho y Ciencias Sociales, Profesor Titular de Derecho Tributario Universidad Nacional de Córdoba, Argentino. Correo electrónico: [maximilianoraijman@eifr.com.ar](mailto:maximilianoraijman@eifr.com.ar)

**Revilla, Pablo José María**

Doctor en Derecho (Facultad de Derecho, UBA); LLM in Taxation (Boston University); Especialista en Tributación (Facultad de Ciencias Económicas, UBA); Abogado (Facultad de Derecho, UBA).

Secretario de la Procuración General de la Nación en el área de Derecho Público (Administrativo y Tributario). Subdirector de la Maestría en Derecho Tributario y Financiero y del Centro de Estudios de Derecho Financiero y Tributario, ambos de la Facultad de Derecho, UBA. Profesor titular regular de "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" (Facultad de Derecho, UBA) y en la Facultad de Derecho y Ciencias Jurídicas de la Universidad Nacional de La Pampa. Profesor de postgrado de las materias "Derecho Constitucional Tributario" y "Federalismo Fiscal" de las Universidades Católica Argentina, Di Tella, Nacional de Córdoba, Nacional de Rosario, entre otras. Argentino. Correo de contacto: [pablorevilla@derecho.uba.ar](mailto:pablorevilla@derecho.uba.ar)

---

**Ríos Benítez, Iván Ignacio**

Master en Derecho Tributario; Universidad de Barcelona, Magister en Finanzas Públicas (Universidad Nacional de la Matanza. Profesor Universitario de la materia Economía Política, en la UNNE (Universidad Nacional del Nordeste). Argentino. Correo electrónico: [riosbenitez.abogados@gmail.com](mailto:riosbenitez.abogados@gmail.com)

**Rodríguez Oliva, María Luján**

Abogada especialista en Derecho Penal y Penal Tributario UBA – Magistratura en tributación en trámite UBA – Funcionaria de la Administración Federal de Ingresos Públicos – Docente de grado y pos grado – Autora de artículos en la materia – Expositora – Coordinadora del libro Traducción Jurisprudencial del Régimen Penal Tributario - Miembro activo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y del Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario - [marialuj@yahoo.com.ar](mailto:marialuj@yahoo.com.ar) – argentina

**Sanz, Juan Manuel**

Abogado (UCA). Maestrando en Derecho Tributario (UCA). Docente de Grado y Posgrado. Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

**Schafrik, Fabiana**

Abogada (UBA), Especialista en Derecho Tributario (UBA) y Doctora en Derecho con orientación en Derecho Constitucional (UBA). Jueza de la Sala I de la CCATyRC de la CABA. Profesora Titular de Cátedra por concurso en la asignatura “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” de la Facultad de Derecho de la UBA, profesora de la Maestría en Derecho Tributario y Financiero de la Facultad de Derecho de la UBA, y docente en otras Universidades del país. Co-coordinadora de la Comisión de Género y Derecho Financiero del CEDFyDT. Se desempeña como investigadora y ha sido directora de Proyectos de Investigación UBA-DECYT, Co-directora del proyecto UBACyT. Autora de libros, y numerosos artículos; expositora en numerosos congresos y actividades académicas tanto a nivel nacional como internacional. Argentina. Correo electrónico: [schafrik@derecho.uba.ar](mailto:schafrik@derecho.uba.ar)

**Schurig, Harry**

Abogado. Especialista en Derecho Tributario (UBA) y Derecho Administrativo (UNLaM).

**Tozzini, Gabriela Inés**

Abogada. Profesora Titular por concurso de la Cátedra de Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Rosario (FDER-UNR). Profesora Titular de la Cátedra de Finanzas Públicas y Derecho Tributario de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales del Rosario de la Pontificia Universidad Católica Argentina (FDSCR-UCA). Directora de la Carrera Posgrado de Especialización en Derecho Tributario de la FDSCR-UCA. Directora de la Carrera de Posgrado de Especialización en Derecho Tributario de la FDER-UNR. Profesora de grado y posgrado en múltiples universidades de Argentina y el exterior. Argentina. Correo electrónico: [gtozzini@tyvabogados.com.ar](mailto:gtozzini@tyvabogados.com.ar)

**Urresti, Patricio**

Abogado (UBA). Especialista en Derecho Tributario (UBA). Docente de grado y de posgrado (UBA). Profesor de posgrado (UNLaM, UNTREF, UNMDP, UCA, entre otras). Ex Secretario Letrado de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fiscal de Primera Instancia en el fuero CAyT de la CABA. Correo electrónico: [patriciourr@yahoo.com.ar](mailto:patriciourr@yahoo.com.ar)

---

# PONENCIAS DE LA CONVOCATORIA ABIERTA

---

**Abalos, María Gabriela**

Doctora en Ciencias Jurídicas y Sociales, Especialista y Magíster en Magistratura y Gestión Judicial, Profesora titular de Derecho Constitucional, Facultad de Derecho, Universidad Nacional de Cuyo, Profesora titular de Derecho Constitucional y de Derecho Público Provincial y Municipal, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Mendoza. Jueza del Tribunal de Gestión Judicial Asociada en lo Tributario de Mendoza. Argentina. Correo de contacto: [mgabalos@itcsa.net](mailto:mgabalos@itcsa.net)

**Albornoz, Juan José**

Abogado (UBA); Especialista en Derecho Administrativo y Administración Pública (UBA); Profesor adjunto de Finanzas Públicas y Derecho Tributario (UBA y UNPAZ); Docente de la Maestría en Derecho Tributario y Derecho Financiero (UBA) y de la Maestría en Derecho Administrativo (UNPAZ); Juez de Primera Instancia a cargo del Juzgado Contencioso Administrativo, Tributario y de las Relaciones de Consumo N° 3 de la CABA. Correo electrónico: [jalbornoz@derecho.uba.ar](mailto:jalbornoz@derecho.uba.ar)

**Barbato, José Daniel**

Abogado, Facultad de Derecho (UBA, 1994). Posgrado, Especialización en Derecho Tributario, Facultad de Derecho (UBA, 2002). Posgrado, Especialización en Derecho Penal Tributario, Facultad de Derecho (UBA, 2010). Posgrado, Curso de Especialización en la Universidad de Santiago de Compostela, Facultad de Derecho (2012). Profesor Adjunto (Interino) en “*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*”, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, UBA. Consultor Independiente (2013-2024). Asociación Argentina de Estudios Fiscales - Miembro Activo. Colegio Público de Abogados de la Capital Federal – Expositor de temas tributarios.

**Bursztyn, Debora**

Abogada, argentina, egresada de la Universidad de Buenos Aires. Docente de las asignaturas Teoría del Estado y Los Símbolos del Totalitarismo en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires y de Derecho Político en la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Nacional de La Matanza. Profesora de Teoría del Estado y Tributación Local en la Carrera de Especialización en Tributación Local de la Universidad Nacional de Tres de Febrero. Correo electrónico: [deborabursztyn@derecho.uba.ar](mailto:deborabursztyn@derecho.uba.ar)

**Capria, María Adriana**

Abogada (UBA). Especialista en Derecho Tributario (UBA) y Derecho Aduanero (ECAE). Docente de grado y posgrado. Autora de numerosos libros y publicaciones. Secretaria del Tribunal Fiscal de la Nación. Correo electrónico: [adrimac.tfn@gmail.com](mailto:adrimac.tfn@gmail.com)

**Caputo, Roque Nicolás**

Abogado (UNLP). Magíster en Derecho Tributario (Universidad Austral). Correo electrónico: [rnicolascaputo@gmail.com](mailto:rnicolascaputo@gmail.com)

**Casadavant, Luciana Belén**

Abogada recibida en la facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (2020). Actualmente finalizando la Maestría en Derecho Tributario en la Universidad Torcuato Di Tella. Docente Ayudante de la Facultad de Derecho, UBA. Apoderada de la Administración Federal de Ingresos Públicos en el Departamento Contencioso Judicial de la Dirección de Contencioso de la DGI. Correo electrónico: [lcasadavant@derecho.uba.ar](mailto:lcasadavant@derecho.uba.ar)

**Castagnini, María Belén**

Abogada (UBA) Diploma de Honor. Especialización de Derecho Tributario en la misma Facultad (pendiente de presentación de trabajo final). Maestrando en Derecho Constitucional y Derechos Humanos en la Universidad de Palermo. Docente de "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" de la Facultad de Derecho UBA. Secretaria del Observatorio de Derecho Financiero. Ha sido integrante de proyectos de investigación UBA-DECYT y UBACYT. Correo electrónico: [mcastagnini@derecho.uba.ar](mailto:mcastagnini@derecho.uba.ar)

**Castilla, Juan Cruz**

Estudiante de la carrera de Abogacía con orientación en Derecho Tributario en la Universidad de Buenos Aires (UBA). Paralegal en el Estudio Michelson. Ayudante alumno en la materia "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" en la Facultad de Derecho de la UBA.

**Coronello, Silvina Érica**

Abogada (UBA), Especialista en Derecho Tributario (UBA), Doctora en Derecho Fiscal (UBA). Estudio Coronello & Asoc. Docente en Grado y Posgrado en Derecho Tributario en universidades del país y del exterior. Expositora, coordinadora y moderadora en diversas jornadas, seminarios y congresos de la materia. Autora de publicaciones, trabajos, artículos, notas, obras colectivas de la especialidad y el libro "Tutela Judicial Efectiva en materia tributaria", Errepar, 2024. Integrante de comisiones de estudio del derecho tributario en las principales instituciones de la especialidad.

**Duhalde, Emiliana**

Abogada egresada de la Universidad de Buenos Aires (UBA) con orientación en Derecho Tributario. Docente en materia de grado "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", maestrando Derecho Tributario y Financiero UBA. Actualmente se encuentra trabajando como asociada en Pérez Alati, Grondona, Benites & Arntsen (PAGBAM) en el área de Derecho Tributario y Aduanero.

**Ferrer, Francisco**

Juez en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA, Magíster en Finanzas Públicas por la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP, Director de la Maestría en Derecho Administrativo de la Facultad de Derecho de la UNPSJB, Codirector de la Carrera de Especialización en Derecho Administrativo de la Facultad de Derecho de la CALP, Director del Suplemento Derecho Administrativo de La Ley Editora-Thomson Reuters, Titular de Derecho de la Deuda Pública en la Maestría en Derecho Tributario y Financiero de la Facultad de Derecho de la UBA, docente de grado y posgrado en diversas universidades. Correo electrónico: [fj\\_ferrer2003@yahoo.com.ar](mailto:fj_ferrer2003@yahoo.com.ar).

**Freedman, Diego**

Abogado (UBA), Profesor Adjunto (int) de la Cátedra de la Dra. Schafrik, Facultad de Derecho, UBA. Juez del Tribunal Oral de Menores nro. 2.

**Fontana, María Florencia**

Abogada graduada de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Maestrando en Derecho Financiero y Derecho Tributario (UBA). Docente de Finanzas Públicas y Derecho Tributario (UBA).

**Gamberg, Guillermina**

Abogada (UBA). Doctora en Derecho Fiscal, Facultad de Derecho de la UBA. Magister en Derecho Tributario, Universidad Austral. Docente de grado y posgrado en la Facultad de Derecho de la UBA y en otras universidades nacionales y privadas. Secretaria de la Fiscalía de Primera Instancia n° 2 del fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA. Correo electrónico: [guillermina@gamberg.com.ar](mailto:guillermina@gamberg.com.ar)

---

**Gerth, Guillermo Ignacio**

Abogado Especialista en Derecho Tributario. Docente Universitario en UBA.

**Heller, C. P. Natalia**

Contador Público (FCE UBA) Diploma de Honor. Licenciatura en Economía (FCE UBA. Mención Magna cum laude). Ayudante Primera-Simple-Interino en Teoría y Técnica Impositiva II de la Carrera Contador Público (UBA). Curso Prof. José A. Bianchi. Resolución N° 2432/16 (Consejo Directivo).

**Hörisch Palacio, Gisela**

Abogada con especialización en Derecho Tributario UBA. Magíster en Derecho. Profesora de "Finanzas y Derecho Tributario" UBA. Profesora de grado y posgrado UBA, UB, UCSE, Escuela Judicial de la Nación. Argentina. Correo electrónico: [ghorisch@derecho.uba.ar](mailto:ghorisch@derecho.uba.ar)

**Iriarte Yanicelli, Adolfo A.**

Juez del fuero especializado en Ejecuciones Fiscales, Cobros y Apremios (Juzgado de Cobros y Apremios N. 2 de la Provincia de Tucumán con Oficina en la Ciudad de Concepción, con competencia territorial en toda la Provincia de Tucumán – Argentina). Juez en el primer juzgado totalmente digitalizado de la República Argentina y el primer juzgado con una Oficina de Innovación Tecnológica certificada por las normas ISO 9001:2015. Doctor en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid - España. Especialista postdoctoral en Derecho Público por la U. de Zaragoza – España. Master en Asesoría Fiscal U. Pontificia de Comillas – ICADE. Especialista en Justicia Constitucional y Derechos Humanos – Universidad de Bolonia. DEA por la UCM en el programa de Derecho Financiero y Tributario. Diplomado en IA y Derecho (UBA) y en Innovación y Derecho (UNT). Director del Proyecto de Investigación IA Generativa, Derechos y Justicia UNT y Co-Director del Proyecto de Investigación Inteligencia Artificial, Big Data y la Tokenización de la Economía: su impacto en el Derecho Tributario, Universidad de Rosario. Profesor Adjunto Regular por concurso público de antecedentes y oposición en Derecho Tributario y Financiero Universidad Nacional de Tucumán a cargo de la Com. 2. Director del Curso de Postgrado “El Derecho Tributario en la Era Digital y los Derechos de los Contribuyentes del Siglo XXI” de la Universidad Nacional de Tucumán – Argentina (2024). Coordinador de la Comisión de Inteligencia Artificial de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán (2019-2024). Relator por la Argentina de las XXXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de la ILADT (2024), tema 2: “Desafíos de la inteligencia Artificial en el Derecho Tributario Moderno”.

**Jursza, Pamela**

Abogada egresada de la Facultad de Derecho de la UBA (2016) Maestría en Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la UBA (con tesis pendiente), Programa de actualización y profundización en Derecho Penal Tributario de la Facultad de Derecho de la UBA (2020), Docente Ayudante de la Facultad de Derecho, UBA. Correo electrónico: [pamela.jursza@gmail.com](mailto:pamela.jursza@gmail.com)

**Krivocapich, German**

Abogado y Especialista en Derecho Tributario, argentino, egresado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Profesor Adjunto de las materias Teoría del Estado y Federalismo Fiscal de la Facultad de Derecho (UBA). Profesor Adjunto de la materia Instituciones del Derecho Público de la Facultad de Ciencias Económicas (UBA). Profesor de Tributos Locales en la Carrera de Especialización de Derecho Tributario (UBA). Profesor Titular de la materia Finanzas Públicas y Derecho Tributario (UNLAM). Director de la Carrera de Especialización en Tributación Local (UNTREF). Administrador Gubernamental de la AGIP. Correo electrónico: [germankrivocapich@derecho.uba.ar](mailto:germankrivocapich@derecho.uba.ar)

**Laguzzi, Eduardo**

Abogado. Especialista en Derecho Tributario (UBA). Representante del Fisco y docente universitario.

---

**López Parga, Lucía**

Abogada (UNC). Especialista en Derecho Tributario (UBA). Especialista en Tributos y Derechos Humanos de los Contribuyentes (Universidad de Castilla la Mancha, España). Especialista en Justicia Constitucional y DDHH con orientación en Derecho Constitucional y Derecho Procesal Constitucional (Universidad de Bolonia, Italia y el Instituto para el Desarrollo Constitucional, Argentina). Docente universitaria (Facultad de Derecho UBA). Secretaria relatora de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba.

**Ludueña, Gabriel Esteban**

Abogado, Especialista en Derecho Tributario por la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, Experto en Fiscalidad Internacional por la Universidad de Santiago de Compostela, España. Doctorando en Derecho Fiscal en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Docente de la Especialidad Tributaria en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, y en la Maestría en Derecho Tributario de la Universidad Austral. Correo Electrónico: [gabrielluduenaa@derecho.uba.ar](mailto:gabrielluduenaa@derecho.uba.ar)

**Luis, Claudio Esteban**

Abogado. UBA. Ex Fiscal CAyT de la CABA. Ex Sec Gral del MPD de la CABA. Ex Dir Gral de AGIP. Docente de grado y posgrado en distintas universidades públicas y privadas. Premio AAEF 2001. Actual Vocal del TFN. Correo electrónico: [claudioestebanluis@gmail.com](mailto:claudioestebanluis@gmail.com)

**Martinez Breitenbruch, Marly E.**

Abogada Tributarista egresada de la Universidad de Buenos Aires. Docente en la Universidad de Buenos Aires, Universidad Católica de Santiago del Estero y Universidad del Museo Social Argentino. Argentina. Correo electrónico: [marlymbreite@gmail.com](mailto:marlymbreite@gmail.com)

**Nieto, Marcelo Adrián**

Es Abogado y docente desde 1993, siendo designado Profesor Regular Adjunto, Resolución del Consejo Superior de la Universidad de Buenos Aires, N° 438-10 (CS), en la asignatura Finanzas Públicas y Derecho Tributario de la Facultad de Derecho y Cs. Sociales, y finalmente renovando su cargo docente, mediante la Resolución N° 1096/2023 del Consejo Directivo de la Facultad de Derecho de dicha Universidad. Asimismo, es docente en la actual Maestría en Derecho Tributario, en las materias Imposición sobre la Renta y el Patrimonio I y II de la Facultad de Derecho – UBA. También es docente de la Universidad de Belgrano, en la Especialización de Derecho Tributario desde el año 2007 hasta la actualidad, y en otras instituciones académicas. Se desempeña como jefe de Departamento Asesoría Legal Tributaria de la Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Recursos de la Seguridad Social de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), desde el año 2003 hasta la actualidad, de forma ininterrumpida. Ha publicado diferentes trabajos de la especialidad de la materia fiscal, y ha sido coordinador y Expositor en diferentes foros nacionales e internacionales de la mencionada especialidad.

**Nuñez, Luis Marcelo**

Abogado y especialista en Derecho Tributario graduado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Profesor adjunto por concurso de Finanzas Públicas y Derecho Tributario en la Facultad de Derecho (UBA). Profesor de Derecho Administrativo y Procesal Tributario en la Maestría en Derecho Tributario y Financiero de la Facultad de Derecho, UBA. Co-autor de diversos libros y autor de otras publicaciones en materia tributaria y expositor en Jornadas y Seminarios de la especialidad. Investigador del Proyecto “Política Fiscal y Derecho Internacional de los Derechos Humanos”, (UBACyT). Presidente de la Comisión de Derecho Tributario y Aduanero del Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires. Codirector de cursos de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

---

Director de la Comisión de Tributos Nacionales del Centro de Derecho Financiero y Derecho Tributario (UBA).

**O'Donnell, Agustina**

Doctora en Derecho por la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Master en Derecho Administrativo por la Universidad Austral. Autora del libro "Acceso a la información pública y secreto fiscal. ¿Es posible un secreto fiscal más democrático?", Ediar, Buenos Aires, 2022. Argentina. Correo electrónico: [agusodonell@hotmail.com](mailto:agusodonell@hotmail.com)

**Peña Chindamo, Zoe Abril**

Abogada graduada de la Universidad de Buenos Aires (UBA) con orientación en derecho empresarial. Actualmente, cursando la Carrera de Profesorado para la Enseñanza Media y Superior en Ciencias Jurídicas (UBA). Ayudante alumna en la materia "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", en la Facultad de Derecho de la UBA.

**Pérez, Anahí Flavia**

Abogada (UBA). Profesora para la Enseñanza Media y Superior en Ciencias Jurídicas (UBA). Especialista en Derecho Tributario (UBA). Secretaria Letrada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Profesora de grado y posgrado en la FD de la UBA y en distintas universidades del país. Investigadora de la UBA. Autora y expositora en temas de la especialidad, correo electrónico: [anahiperez@derecho.uba.ar](mailto:anahiperez@derecho.uba.ar).

**Plata, María Sol**

Abogada graduada de la Facultad de Derecho de la UBA, con orientación en Derecho Tributario. Especialista en Abogacía del Estado en el Asesoramiento Jurídico del Estado, Escuela del Cuerpo de Abogados del Estado. Docente Auxiliar de Segunda de Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Facultad de Derecho UBA.

**Queirolo, Diana María**

Abogada UNLP, Escribana UNLP, Especialista en Derecho Tributario UBA, Profesora Adjunta Interina de la Facultad de Derecho de la UBA, docente universitaria en distintos postgrados y especializaciones del país. Autora de diversas publicaciones en Derecho Financiero y Tributario. Participante en proyectos de investigación UBACYT. Correo electrónico: [dianaqueirolo@derecho.uba.ar](mailto:dianaqueirolo@derecho.uba.ar).

**Raijman, Maximiliano**

Abogado, Especialista en Derecho de los Negocios, Doctor en Derecho y Ciencias Sociales, Profesor Titular de Derecho Tributario Universidad Nacional de Córdoba, Argentino. Correo electrónico: [maximilianoraijman@eifr.com.ar](mailto:maximilianoraijman@eifr.com.ar)

**Revilla, Pablo José María**

Doctor en Derecho (Facultad de Derecho, UBA); LL.M. in Taxation (Boston University); Especialista en Tributación (Facultad de Ciencias Económicas, UBA); Abogado (Facultad de Derecho, UBA).

Secretario de la Procuración General de la Nación en el área de Derecho Público (Administrativo y Tributario). Subdirector de la Maestría en Derecho Tributario y Financiero y del Centro de Estudios de Derecho Financiero y Tributario, ambos de la Facultad de Derecho, UBA. Profesor titular regular de "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" (Facultad de Derecho, UBA) y en la Facultad de Derecho y Ciencias Jurídicas de la Universidad Nacional de La Pampa. Profesor de postgrado de las materias "Derecho Constitucional Tributario" y "Federalismo Fiscal" de las Universidades Católica Argentina, Di Tella, Nacional de Córdoba, Nacional de Rosario, entre otras. Argentino. Correo de contacto: [pablorevilla@derecho.uba.ar](mailto:pablorevilla@derecho.uba.ar)

---

**Ríos Benítez, Iván Ignacio**

Master en Derecho Tributario; Universidad de Barcelona, Magister en Finanzas Públicas (Universidad Nacional de la Matanza. Profesor Universitario de la materia Economía Política, en la UNNE (Universidad Nacional del Nordeste). Argentino. Correo electrónico: [riosbenitez.abogados@gmail.com](mailto:riosbenitez.abogados@gmail.com)

**Rodríguez Oliva, María Luján**

Abogada especialista en Derecho Penal y Penal Tributario UBA – Magistratura en tributación en trámite UBA – Funcionaria de la Administración Federal de Ingresos Públicos – Docente de grado y pos grado – Autora de artículos en la materia – Expositora – Coordinadora del libro Traducción Jurisprudencial del Régimen Penal Tributario - Miembro activo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y del Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario - [marialuj@yahoo.com.ar](mailto:marialuj@yahoo.com.ar) – argentina

**Sanz, Juan Manuel**

Abogado (UCA). Maestrando en Derecho Tributario (UCA). Docente de Grado y Posgrado. Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

**Schafrik, Fabiana**

Abogada (UBA), Especialista en Derecho Tributario (UBA) y Doctora en Derecho con orientación en Derecho Constitucional (UBA). Jueza de la Sala I de la CCATyRC de la CABA. Profesora Titular de Cátedra por concurso en la asignatura “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” de la Facultad de Derecho de la UBA, profesora de la Maestría en Derecho Tributario y Financiero de la Facultad de Derecho de la UBA, y docente en otras Universidades del país. Co-coordinadora de la Comisión de Género y Derecho Financiero del CEDFyDT. Se desempeña como investigadora y ha sido directora de Proyectos de Investigación UBA-DECYT, Co-directora del proyecto UBACyT. Autora de libros, y numerosos artículos; expositora en numerosos congresos y actividades académicas tanto a nivel nacional como internacional. Argentina. Correo electrónico: [schafrik@derecho.uba.ar](mailto:schafrik@derecho.uba.ar)

**Schurig, Harry**

Abogado. Especialista en Derecho Tributario (UBA) y Derecho Administrativo (UNLaM).

**Tozzini, Gabriela Inés**

Abogada. Profesora Titular por concurso de la Cátedra de Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Rosario (FDER-UNR). Profesora Titular de la Cátedra de Finanzas Públicas y Derecho Tributario de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales del Rosario de la Pontificia Universidad Católica Argentina (FDSCR-UCA). Directora de la Carrera Posgrado de Especialización en Derecho Tributario de la FDSCR-UCA. Directora de la Carrera de Posgrado de Especialización en Derecho Tributario de la FDER-UNR. Profesora de grado y posgrado en múltiples universidades de Argentina y el exterior. Argentina. Correo electrónico: [gtozzini@tyvabogados.com.ar](mailto:gtozzini@tyvabogados.com.ar)

**Urresti, Patricio**

Abogado (UBA). Especialista en Derecho Tributario (UBA). Docente de grado y de posgrado (UBA). Profesor de posgrado (UNLaM, UNTREF, UNMDP, UCA, entre otras). Ex Secretario Letrado de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fiscal de Primera Instancia en el fuero CAyT de la CABA. Correo electrónico: [patriciourr@yahoo.com.ar](mailto:patriciourr@yahoo.com.ar)

---

