

EL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS LEYES TRIBUTARIAS (*)

José Osvaldo Casás (**)

RESUMEN:

Interesante trabajo que, con lenguaje sencillo pero con mucho rigor académico, aborda el control constitucional de las leyes tributarias, desde la perspectiva de la jurisprudencia argentina, desarrollando la dogmática de los principios universales que rigen la materia tributaria.

PALABRAS CLAVE:

Supremacía Constitucional - Control Constitucional - Interpretación Constitucional -

Principio de reserva de ley - Principio de no confiscatoriedad - Principio de igualdad

Principio de proporcionalidad

1. La supremacía de la Constitución en el ordenamiento político de la República Argentina

El principio de supremacía de la Constitución deriva del sistema al que adscribe la Carta Magna adoptada por la República Argentina en el año 1853¹. Ella es escrita y rígida; por tanto, nuestra *Ley de las Leyes*², según la

(*) Trabajo que sirvió de base a las disertaciones del autor en el *Tercer Seminario de Derecho Constitucional Tributario en Iberoamérica* organizado por la Suprema Corte de Justicia de México y que tuvieron lugar el 5 de julio de 2007 en la sede del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, sito en el Distrito Federal de México y el 10 de julio de 2007, en la Casa de la Cultura Jurídica "Ministro Emeterio de la Garza", en la ciudad de Monterrey, estado de Nuevo León.

(**) Doctor en Derecho por la Universidad de Buenos Aires, con tesis galardonada con el "Premio Facultad"; Profesor Emérito de la Universidad de Buenos Aires como culminación de su actuación como Profesor Titular Regular de "Finanzas Públicas y

acertada expresión del gran jurista tucumano e inspirador de dicha Carta Juan Bautista Alberdi —para muchos padre ideológico de la Constitución³—, está dotada de supralegalidad y sólo puede ser reformada por el procedimiento en ella previsto.

Derecho Tributario” de la Facultad de Derecho de la misma Universidad; Juez del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, desde su instalación en 1998 y Presidente de tal estrado por el bienio 2007-2008.

¹ La República Argentina concretó su organización institucional con la sanción de la Constitución del año 1853. A pesar de ello, el objetivo de *constituir la unión nacional* expresado en el Preámbulo, se vio transitoriamente postergado por la secesión de la Provincia de Buenos Aires de la Confederación Argentina —la que en realidad conformaba una Federación—, alejamiento que luego de distintas vicisitudes y contingencias políticas y militares que atravesaron las partes en conflicto, culminaría con la incorporación definitiva de esa provincia al Estado federal, previa revisión de la Constitución por una Convención General Constituyente Reformadora celebrada en 1860. La apuntada Constitución de 1853-1860, con las enmiendas introducidas por las convenciones celebradas en los años 1866, 1898, 1957 y 1994, es la que a la fecha rige en la República Argentina y a cuyo articulado haremos referencia en las transcripciones y citas de este trabajo. Cabe recordar aquí que en 1949 se modificó sustancialmente la Constitución de 1853-1860, reformándose el Preámbulo y 54 de sus artículos, suprimiéndose otros 11 y agregándose 5, a lo que se sumaron varias disposiciones transitorias. Ello dio lugar a que el nuevo texto, aprobado por tal Convención, se lo conociera de ordinario como Constitución Nacional de 1949. Este ordenamiento fue posteriormente dejado sin efecto por la autodenominada Revolución Libertadora mediante la Proclama del 27 de abril de 1956 (*Anales de Legislación Argentina*, tomo XVI-A, p. 1), por la cual se reimplantó la vigencia de la Constitución anterior. Las impugnaciones que desde su origen se le formularon a la Constitución de 1949 fueron varias, resumiéndose en que la ley que declaró la necesidad de la reforma se dictó sin el quórum de dos tercios sobre el total completo de los miembros de cada Cámara del Congreso; omitió establecer los contenidos o artículos que se consideraba necesitados de reforma; estuvo ausente la representación de la provincia de Corrientes en el Senado; no concurrió el electorado femenino al comicio en que se designó a los convencionales, pese a estar otorgado ya el voto a las mujeres, a lo que se sumaron otras tachas en razón de su contenido.

² Expresión de la que se valiera Juan Bautista ALBERDI para referirse a la Constitución Nacional (conf. *Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853*, primera parte: “Disposiciones y principios de la constitución Argentina referentes a la producción de las riquezas”, capítulo III: “Escollos y peligros a que están expuestas las libertades protectoras de la producción”, artículo primero: “De cómo las garantías económicas de la constitución pueden ser derogadas por las leyes que se diesen para organizar su ejercicio”, parágrafo IV: “De que modo la seguridad personal, garantizada por la Constitución, puede ser derogada por la ley en daño de la riqueza”, Del Mercurio de Santos Tornero y Ca., Valparaíso, Chile 1854, o cualquiera de sus posteriores y múltiples ediciones).

³ El ilustre pensador y patriota se desempeñó, a poco de sancionada nuestra Constitución de 1853, como embajador plenipotenciario de la Confederación Argentina en Europa y decano de los ministros sudamericanos. En una recepción efectuada por entonces en la Corte de Francia fue llamado por el Emperador Napoleón III, quien dirigiéndose a las personalidades que lo rodeaban les dijo: “Señores: os presento al doctor Alberdi, ministro argentino y autor de la Constitución de su patria”. La referida distinción del Emperador,

Es así que la Constitución es sancionada por el Poder constituyente, y el Poder constituido, en las distintas ramas del gobierno (legislativa, ejecutiva y judicial), tiene necesariamente que someterse a ella. Consecuentemente, el art. 31 de nuestra *Ley Fundamental* preceptúa: *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* ⁴.

De tal modo, toda norma o acto en pugna con la Constitución implica en los hechos, por esa sola circunstancia, una pretendida enmienda irregular de la *Ley Suprema*, llevada a cabo fuera del procedimiento que ella ha arbitrado para su reforma, el cual conforme al art. 30, requiere que por iniciativa del Congreso y con una mayoría de dos tercios de sus miembros se declare la necesidad de la reforma, como paso previo a la reunión de un órgano *ad hoc* o especial, que es la Convención Constituyente Reformadora, la cual en el derecho espontáneo de nuestro país se ha de integrar convocando al cuerpo electoral para que elija a sus representantes ⁵.

Alberdi jamás la olvidaría (cfr. DE SANTILLÁN, Diego A.: *Gran Enciclopedia Argentina*, tomo I: "A-Byn", ps. 90 y ss., en particular p. 92, Ediar, Buenos Aires, 1956). La gravitación de Juan Bautista Alberdi en el Congreso Constituyente de 1853 se manifestó, expresa o implícitamente, tanto en el Informe de la Comisión de Negocios Constitucionales del 18 de abril, como en las actas de las sesiones del Congreso de Santa Fe en que se debatió y sancionó el texto de nuestra Carta Magna (cfr. RAVIGNANI, Emilio; director de la obra: *Asambleas Constituyentes Argentinas seguidas de los textos Constitucionales, Legislativos y Pactos Interprovinciales que organizaron políticamente la Nación*, tomo IV: 1827-1862, Sesiones del Soberano Congreso Constituyente a partir de la Sesión del 20 de abril de 1853, ps. 467 y ss., y tomo VI, segunda parte: *Pactos, Constituciones, Leyes, etc., 1810-1898*, ps. 779 y ss., edición del Instituto de Investigaciones Históricas de la Facultad de Filosofía y Letras de la Universidad de Buenos Aires, Jacobo Peuser, Buenos Aires, 1939).

⁴ El aludido Pacto es el de San José de Flores, al que se arribara después de la batalla de Cepeda (23 de octubre de 1859), y por el cual la Provincia de Buenos Aires convino con la Confederación Argentina el procedimiento para su incorporación a esta última. El agregado de reserva en el art. 31, es fruto de la Reforma de 1860, y sólo quiso significar que la Provincia de Buenos Aires no quedaba obligada por los tratados internacionales que la Confederación ratificó después del 11 de noviembre de 1859, fecha del Pacto, y antes de la efectiva incorporación de ésta a la Unión.

⁵ El precepto literalmente consagra: Art. 30.- La Constitución puede reformarse en el todo o en cualquiera de sus partes. La necesidad de reforma debe ser declarada por el Congreso con el voto de dos terceras partes, al menos, de sus miembros; pero no se efectuará sino por una Convención convocada al efecto.

Por su parte, el académico Segundo V. Linares Quintana señala que el apuntado principio “constituye la más eficiente garantía de la libertad y la dignidad del individuo, al imponer a los poderes constituidos la obligación de encuadrar sus actos en las reglas que prescribe la *Ley Fundamental*. Si los actos emanados de dichos poderes tuvieran la misma jerarquía jurídica que las normas constitucionales, la Constitución —y, con ella, todo el sistema de amparo de la libertad y la dignidad humanas que ella consagra— podría ser en cualquier momento dejada sin efecto por los órganos institucionales a los cuales aquélla pretende limitar en su actuación”⁶.

2. El Poder Judicial y el control de constitucionalidad de las leyes

Establecida, como vimos, la supremacía de la Constitución federal por sobre las leyes dictadas por el Congreso, constituciones y leyes de las provincias: ¿a qué poder que no fuese el judicial se le podría atribuir la facultad de resolver los conflictos ocurrentes en su aplicación?

Resulta por demás evidente que tal cometido no podría asignársele al propio Congreso, ya que difícilmente enmendaría su obra en caso de que se impugnara como contraria a la *Ley Fundamental*, ni tampoco al Ejecutivo, al cual le basta el derecho de veto suspensivo de las leyes y que reviste en nuestro ordenamiento constitucional el rol de colegislador, mediante la iniciativa parlamentaria⁷.

2.1. El principio en el derecho judicial de los Estados Unidos de América

La regla de la supremacía constitucional fue acogida en los Estados Unidos de América en el art. VI, segundo párrafo, de su Carta Magna de Filadelfia, abriendo un cauce por el cual, más de medio siglo después, transitaría el art. 31 de nuestra Constitución de 1853.

⁶ LINARES QUINTANA, Segundo V.: *Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional Argentino y Comparado*, 2ª edición, tomo III, parte tercera: “Teoría de la Constitución”, capítulo IV: “Supremacía de la Constitución”, párrafo 139: “La supremacía de la Constitución como garantía de la libertad”, subpárrafo 2043, p. 309, Plus Ultra, Buenos Aires, 1978.

⁷ GONZÁLEZ CALDERÓN, Juan A.: *Curso de Derecho Constitucional*, capítulo V: “Doctrina de la supremacía de la constitución”, párrafo: “Antecedentes y explicación de la misma; el caso *Marbury v. Madison*”, p. 186, Guillermo Kraft, Buenos Aires, 1943.

De todos modos, la consagración efectiva de la indicada preeminencia recién se plasmaría en el *derecho judicial norteamericano* en la célebre causa "*Marbury vs. Madison*"⁸ (1803), oportunidad en que el *chief justice* John Marshall marcó el camino al sostener que *los tribunales de justicia son los garantes de la supremacía constitucional*, en una decisión universalmente considerada como la piedra fundamental de todo el sistema constitucional de ese país. Allí se dejó señalado: "Es una proposición demasiado clara para ser controvertida que la Constitución controla cualquier acto legislativo repugnante a ella; de lo contrario, la legislatura podría alterar la Constitución por una ley ordinaria. // Entre esas alternativas, no hay término medio. O bien la Constitución es una ley suprema, que se encuentra por encima de todo lo demás y no es modificable por medios ordinarios, o bien se encuentra al mismo nivel de los actos legislativos ordinarios y, como los demás actos, es alterable a gusto de la legislatura. Si la primera parte de la alternativa es verdadera, entonces un acto legislativo contrario a la Constitución no es ley; si la última parte fuera exacta, entonces las Constituciones escritas serían tentativas absurdas de parte del pueblo para limitar un poder ilimitable por su propia naturaleza. // No es tampoco indigno de ser observado que al establecer lo que debe ser ley suprema del país, la misma Constitución es primeramente mencionada; y no las leyes de los Estados Unidos en general, sino sólo aquellas que han sido dictadas en consecuencia de la Constitución, tienen aquel rango. // Las leyes de los Estados Unidos son supremas, dentro del significado de esta cláusula, sólo cuando son hechas de conformidad con la Constitución, y un acto del Congreso repugnante a la Constitución es nulo. Mientras que la presunción es siempre en favor de la constitucionalidad del acto legislativo, y el poder de declarar nula una ley nunca será ejercido, salvo en casos muy claros, no constituye solamente un derecho sino también un deber del Poder Judicial tomar en consideración la validez de las leyes, y declararlas nulas cuando su repugnancia con la Constitución sea evidente"⁹.

⁸ 5 U. S. (1 Cranch), 137

⁹ LA CONSTITUCIÓN DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA- ÉNOTADA CON JURISPRUDENCIA, versión en español de la edición oficial de 1938, según Resolución Concurrente del Senado n° 35, del 14 de mayo de 1936, tomo I, ps. 628 y 629, Guillermo Kraft. Ltda., Buenos Aires, 1949.

2.2. El principio en el derecho judicial de la República Argentina

Nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación, en una de las primeras causas en las que le tocó intervenir —la número L—, *in re: "El Ministerio Fiscal con Don Benjamín Calvete, por atentados contra la inmunidad de un Senador"*¹⁰, sentencia del 17 de octubre de 1864, estableció: "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".

Los conceptos transcritos en el párrafo anterior fueron ampliados en la causa: "*La Municipalidad de la Capital contra doña Isabel A. de Elortondo, sobre expropiación; por inconstitucionalidad de la ley de 31 de Octubre de 1884*"¹¹, sentencia del 14 de abril de 1888, donde se dejó establecido: "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 y una de las mayores garantías con que se ha entendido asegurar los derechos consignados en la Constitución, contra

¹⁰ *Fallos*: 1:340. La colección oficial de sentencias de la Corte Suprema de Justicia de la Argentina, se denomina: *Fallos*, y la cita de los pronunciamientos se realiza consignando en primer término el número del *tomo* seguido, luego de dos puntos, por el número de la página en que se incluye un sumario y actualmente un *abstract* de la causa conforme a un tesoro de voces elaborado por el Tribunal, al que sucede el dictamen de la Procuración General de la Nación y, finalmente, la sentencia del Alto Estrado. Conforme al *Reglamento para la Justicia Nacional*, sancionado por acordada del Tribunal Supremo el 17 de diciembre de 1952, los funcionarios y magistrados, al citar los precedentes de la Corte, deben, obligatoriamente, hacer remisión a la colección aludida que, a la fecha, cuenta con 329 tomos —comprensivos, en algunos casos, de varios volúmenes correspondientes al mismo año y que utilizan paginado correlativo—, habiéndose publicado a junio de 2007 el primer volumen del último de sus tomos —el 329— que comprende las sentencias recaídas en los acuerdos celebrados hasta el 25 de abril de 2006, varias de las cuales, a través de tal fuente, serán objeto de cita a lo largo del presente trabajo. Asimismo, la colección se completa con los *digestos* que hacen las veces de repertorios, conteniendo los *abstracts*, índices de partes y de legislación citada, encontrándose publicados al presente hasta el tomo XX (volúmenes I y II), que abarca los pronunciamientos de los años 1996 a 2000.

¹¹ *Fallos*: 33:162

los abusos posibles e involuntarios de los poderes públicos. // Que tal atribución, ... es por otra parte un derivado forzoso de la separación de los poderes constituyente y legislativo ordinario, que hace la Constitución, y de la naturaleza esencialmente subordinada y limitada de este último...”.

Así entonces, la intervención de un tribunal en el derecho federal argentino reclama la existencia de contienda judicial y, para ello, requiere que se cumplan determinados recaudos, esto es: a) que la jurisdicción sea incitada; y b) que el planteo sea hábil para originar el proceso. A su vez, *si la articulación consistiera en un pedido de declaración de inconstitucionalidad de una ley, de cualquier otra norma jurídica, o de un acto de la administración, podrá conocer y resolver la misma cualquier juez —sistema de control difuso— que conforme al ordenamiento jurídico adjetivo tenga habilitada su competencia en razón de la materia, las personas, o el lugar de verificación de los hechos.*

Finalmente, *la sentencia* que se pronuncie por la inconstitucionalidad de una norma jurídica sólo importará desaplicar la disposición al caso concreto, con lo cual el *efecto* del pronunciamiento es *limitado*, restringido o *inter partes*, dejando subsistente la vigencia del precepto fuera de la causa en la cual se ha resuelto ¹².

¹² El *derecho judicial* adquiere superlativa relevancia en el sistema de control constitucional europeo, en el cual sus rasgos salientes consisten en que es *concentrado, constitutivo*, y con *efectos derogatorios erga omnes*, actuando, el tribunal, como *legislador negativo* al invalidar una ley. En el diseño de este modelo tuvo una participación activa el jurista Hans Kelsen en su actuación como asesor gubernamental de Austria en 1918. La iniciativa fue incorporada en ley especial de enero de 1919, para posteriormente ser receptada en la Constitución sancionada en octubre de 1920. Checoslovaquia adoptó un modelo de igual naturaleza en febrero de 1920; y España, durante la Segunda República creó el Tribunal de Garantías Constitucionales (Constitución de 1931), que funcionaría sólo un breve período entre 1933 y 1936. Después de la Segunda Guerra Mundial el control de constitucionalidad a través de tribunales especiales fue recogido en Italia por la Constitución de 1947, Alemania Occidental por la Constitución de Bonn de 1949, Portugal por la Constitución de 1976, y España por la Constitución de 1978. La nota saliente de este modelo consiste en confiar el control constitucional a un órgano especial que concentra el cometido, ubicado regularmente fuera de la tríada clásica de poderes y sin relación de dependencia con el Poder Judicial. El carácter concentrado de dicho control conlleva a que, de trabarse una contienda judicial cuya decisión dependa de la validez constitucional de algún precepto involucrado en la litis, se remitan las actuaciones al tribunal con jurisdicción especial para que decida tal compatibilidad, como artículo previo a la resolución de la controversia concreta. Así entonces, la declaración de inconstitucionalidad, por los efectos *erga omnes* de la sentencia que segrega la norma declarada en pugna con la Constitución del ordenamiento jurídico, trasciende a las partes involucradas en la causa. Ello ha conducido a que alguna decisión o decisiones de tribunales de este carácter, como la sentencia n° 45/1989 del

De todos modos, de manera excepcional, en la causa: “*Analia M. Monges v. Universidad de Buenos Aires*”¹³, sentencia del 26 de diciembre de 1996, se dio un alcance al pronunciamiento que excedía el tradicional *inter partes* —y que más se aproximara al alcance al que se arriba en las acciones de clase desarrolladas en los ordenamientos procesales de los Estados Unidos de América¹⁴— al establecerse, en el considerando 34: “Que... dada la naturaleza de la materia de que se trata, corresponde declarar que la autoridad de esta sentencia deberá comenzar a regir para el futuro, a fin de evitar perjuicios a los aspirantes a ingresar a la Facultad de Medicina quienes, aún cuando se hallaban ajenos al conflicto suscitado, ante la razonable duda generada por éste, asistieron y eventualmente aprobaron el denominado ‘Ciclo Básico Común’ de la Universidad Nacional de Buenos Aires o, en su caso, el ‘Curso Preuniversitario de Ingreso’ creado por el Consejo Directivo de la Facultad de Medicina. En tal sentido, cada estudiante podrá proseguir hasta su

español, al decir del catedrático Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ, se convirtiera en “la actuación del Tribunal Constitucional más conocida a nivel popular y de mayor impacto en el plano jurídico” al poner en crisis el sistema de tributación de la unidad familiar de acumulación de rentas de los cónyuges —por resultar discriminatoria para la familia basada en un matrimonio regularmente constituido ante los efectos progresivos de la tarifa— que contempla el Impuesto a las Rentas de Personas Físicas (cfr. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, capítulo primero: “Los principios constitucionales de justicia tributaria”, parágrafo 5: “El régimen fiscal de la unidad familiar ante los principios constitucionales de igualdad, progresividad y capacidad económica”, p. 59, Instituto de Estudios Fiscales y Marcial Pons, Madrid, 1993). Este hecho se corrobora si se tiene en cuenta la información suministrada por la profesora Concepción PÉREZ DE AYALA, al reflexionar en los siguientes términos con respecto al aludido tributo español: “Desde la perspectiva de la aplicación del impuesto, la trascendencia del concepto unidad familiar queda suficientemente puesta de manifiesto al considerar el elevado número de contribuyentes a los que afecta”, agregando: “según datos del Ministerio de Hacienda, respecto al período impositivo correspondiente al año 1979, el 79,7 % de las declaraciones procesadas corresponde a personas casadas, y por tanto, incluidas en una unidad familiar”; para concluir: “Y aún es superior a ese porcentaje la incidencia de la unidad familiar en este sentido, ya que no sólo el matrimonio constituye modalidad de la misma, de manera que entre el 20,3 % correspondiente a declarantes solteros y viudos serán muchas las personas que integran una de las modalidades de unidad familiar previstas en nuestro ordenamiento” (cfr. *La unidad familiar en el impuesto sobre la Renta*, parágrafo: “Introducción”, ps. 23 y ss., en particular p. 24, Tecnos, S. A., Madrid, 1986).

¹³ Fallos: 319:3148

¹⁴ Las *class actions* en Estados Unidos nacieron a partir de la inclusión por parte de la Suprema Corte de dicho país de la Regla 23 en las *Federal Rules of Civil Procedure* (FRCP), a lo largo de los años esta norma fue actualizándose resultando acogida con diversas variantes por los Estados miembros de la Unión. En ellas una o dos personas pueden demandar en representación de un grupo (clase) de individuos aunados bajo una petición común. Se trata de un procedimiento donde se contemplan garantías más fuertes para el demandado y donde el Tribunal a cargo debe hacer mucho esfuerzo para cumplir con la equidad, no sólo frente al demandado sino también frente a todos los miembros de la clase.

conclusión el régimen por el que hubiere optado, con los efectos para cada uno previstos” (el énfasis en bastardilla ha sido añadido).

Como consecuencia de la Reforma Constitucional de 1994, dentro de los nuevos derechos y garantías, la acción de amparo tuvo expresa acogida en dicho texto y, a tenor del incorporado art. 43, segundo párrafo, se habilitó la articulación de los denominados amparos colectivos al establecerse que: *Podrán interponer esta acción contra cualquier forma de discriminación y en lo relativo a los derechos que protegen al ambiente, a la competencia, al usuario y al consumidor, así como a los derechos de incidencia colectiva en general, el afectado, el defensor del pueblo y las asociaciones que propendan a esos fines, registradas conforme a la ley, la que determinará los requisitos y formas de su organización.*

A pesar de lo antes indicado, los amparos colectivos no tuvieron el éxito esperado en materia tributaria, a partir de una interpretación restrictiva del Alto Tribunal en virtud de la cual se descartó que ella fuera la vía adecuada para dar andamio a la defensa de derechos de carácter patrimonial, puramente individuales, cuyo ejercicio o tutela correspondía exclusivamente a cada uno de los posibles afectados por ubicarlos al margen de la ampliación del universo de legitimados establecida por el art. 43 de la Constitución Nacional. Tal línea jurisprudencial se inició con los pronunciamientos recaídos en las siguientes causas: *“Defensor del Pueblo de la Nación v. Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos – Monotributo Dto. n° 885/98”*¹⁵, sentencia del 21 de agosto de 2003; *“Colegio de Fonoaudiólogos de Entre Ríos v. Nación Argentina”*¹⁶, sentencia del 26 de agosto de 2003, y *“Cámara de Comercio, Industria y Producción de Resistencia v. AFIP”*¹⁷, sentencia del 26 de agosto de 2003.

¹⁵ Fallos: 326:2777

¹⁶ Fallos: 326:2998

¹⁷ Fallos: 326:3007. Para precisar los alcances del decisorio, resulta bueno transcribir los considerandos 5° a 8° de la sentencia. Allí se dijo: “5°) Que corresponde en primer término dilucidar la cuestión relativa a la legitimación procesal de la actora pues ella constituye un presupuesto necesario para que exista un caso, causa o controversia que deba ser resuelto por el Poder Judicial (Fallos: 322:528). Tales casos son aquellos en los que se persigue en forma concreta la determinación del derecho debatido entre partes adversas, motivo por el cual ‘no se da una causa o caso contencioso que permita el ejercicio del Poder Judicial conferido a los tribunales nacionales cuando se procura la declaración general y directa de inconstitucionalidad de las normas o actos de otros poderes’; ni por ende, existe facultad alguna en cabeza del Poder Judicial de la Nación que lo autorice, en tales circunstancias, a formular dichas declaraciones (Fallos: 307:2384

La precedente doctrina ha merecido una crítica severa del catedrático Rodolfo R. Spisso, para quien constituye un sensible retroceso en la defensa de los derechos humanos, agregando: “No vemos por qué, ante un decreto que crea o modifica un tributo ¹⁸, cada uno de los afectados deba promover una acción judicial tendiente a la declaración de su inconstitucionalidad, y el Poder Judicial deba tramitar numerosas causas y dictar tantas sentencias como acciones judiciales se interpongan.

y sus citas, entre otros). //6°) Que el fundamento último de este criterio es el de salvaguardar el principio constitucional de división de poderes, como fue ya señalado en *Fallos*: 30:281 al afirmarse ‘que el juez que declarase la inconstitucionalidad de una ley, sin ocasión de un pleito, se saldría de su esfera de acción y penetraría en la del poder legislativo’. En concordancia con tales principios, el art. 2° de la ley n° 27 prescribe que la justicia nacional ‘nunca procede de oficio y sólo ejerce jurisdicción en los casos contenciosos en que es requerida a instancia de parte’. //7°) Que, como se recordó en el mencionado precedente de *Fallos*: 322:528 —con cita de *Fallos*: 156:318, 227, 688; 245:552— tal ha sido la interpretación acordada al punto por este Tribunal a través de una invariable jurisprudencia, según la cual ‘si para determinar la jurisdicción de la Corte y de los demás tribunales de la Nación no existiese la limitación derivada de la necesidad de un juicio, de una contienda entre partes, entendida ésta como un ‘pleito o demanda en derecho instituida con arreglo a un curso regular de procedimiento’, según el concepto de Marshall, la Suprema Corte dispondría de una autoridad sin contralor sobre el gobierno de la República, y podría llegar el caso de que los demás poderes del Estado le quedarán supeditados con mengua de la letra y del espíritu de la Carta Fundamental’. //8°) Que, con tal comprensión, se ha afirmado en el mencionado precedente de *Fallos*: 322:528 que la existencia de ‘caso’, ‘causa’ o ‘asunto’ presupone la de ‘parte’, esto es la de quien reclama o se defiende y, por ende, la de quien se beneficia o perjudica con la resolución adoptada al cabo del proceso. En este orden de ideas, la ‘parte’ debe demostrar la existencia de un interés jurídico suficiente o, como lo ha expresado esta Corte (*Fallos*: 306:1125; 307:1379; 308:2147; 310:606, entre muchos otros), que los agravios expresados la afecten de forma ‘suficientemente directa’, o ‘substancial’, esto es, que posean ‘suficiente concreción e inmediatez’ para poder procurar dicho proceso a la luz de las pautas establecidas por la reforma constitucional de 1994 a los arts. 41 a 43 de la Constitución Nacional... //10) Que..., si bien la Constitución Nacional, tras la Reforma de 1994, ha ampliado el universo de los sujetos legitimados para accionar por la vía del amparo, que tradicionalmente estaba limitado a los que fueran titulares de un derecho subjetivo individual, esta amplitud no se ha dado para la defensa de cualquier derecho sino como medio para evitar discriminaciones y tutelar los derechos mencionados en el segundo párrafo del art. 43 del texto constitucional, es decir los que ‘protegen al ambiente, a la competencia, al usuario y al consumidor, así como los derechos de incidencia colectiva en general. //11) Que resulta claro que la acción de amparo que ha dado origen a estos autos no ha sido promovida en defensa de algún derecho de la naturaleza de los aludidos precedentemente, sino respecto de derechos de carácter patrimonial, puramente individuales, cuyo ejercicio y tutela... corresponde exclusivamente a cada uno de los potenciales afectados, ya que —según se señaló— la protección de esta clase de derechos se encuentra al margen de la ampliación del universo de legitimados establecida por el art. 43 de la Constitución Nacional”.

¹⁸ Dicho ello por cuanto por tal conducto se afecta el principio de *reserva de ley tributaria*, enfáticamente consagrado en la Constitución Nacional para ejercitar la potestad tributaria formativa.

Constituye un enorme contrasentido con la necesidad de evitar un inútil dispendio de la actividad jurisdiccional que agrava el estado de colapso en alguno de sus fueros”¹⁹.

Valga advertir que el Alto Tribunal ha llegado a una solución distinta cuando el tributo que se impugna *incide sobre consumidores o usuarios*, receptando las articulaciones efectuadas por las asociaciones que los agrupan a pesar de no ser éstas las que deban soportar el tributo y, por tanto, carezcan de un perjuicio o lesión actual, pues su legitimación procesal debe admitirse en razón de las finalidades que éstas persiguen. Ello ocurrió en la causa: “*Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (A.G.U.E.E.R.A. v. Provincia de Buenos Aires y Otro*”²⁰, sentencia del 22 de abril de 1997.

Una referencia histórica de la cual merece que se dé aquí noticia fue la que se le planteó a la Corte Suprema de Justicia de la Nación al acoger, mediante sentencias estimatorias, articulaciones de inconstitucionalidad de tributos reputados confiscatorios —en tanto absorbían una parte sustancial del capital²¹ o de la renta— al momento de fijar los alcances del pronunciamiento.

Así, el Alto Tribunal se hizo cargo en la causa: “*S.A. Mattaldi Simón Ltda. Establecimientos Rurales y Destilería v. Provincia de Córdoba*”²², sentencia del 7 de abril de 1943: “Que, reiteradamente, esta Corte Suprema ha expresado ser su función, en casos semejantes, la de declarar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del gravamen discutido, y no el de fijar, en el segundo supuesto, la tasa o el por ciento que subsidiariamente puede cobrar el fisco, porque ello es atributivo del Congreso, legislaturas o municipalidades, según el caso (*Fallos*: 187:234; 190:233; 193:369; 194:428)”.

¹⁹ SPISSO, Rodolfo R.: *Acciones y recursos en materia tributaria*, capítulo VI: “Acción de amparo”, parágrafo 76: “Derechos de incidencia colectiva”, ps. 162 y ss., en particular p. 163, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005.

²⁰ *Fallos*: 320:690

²¹ Sobre el sentido y alcance de la doctrina judicial referida a la interdicción de la confiscatoriedad tributaria, volveremos más adelante al ocuparnos del inaugural pronunciamiento en que se hizo lugar al planteo y que se recogiera en la causa: “*Doña Rosa Melo de Cané, su testamentaria; sobre inconstitucionalidad de impuesto a las sucesiones en la provincia de Buenos Aires*”, *Fallos*: 115:111, sentencia del 16 de diciembre de 1911.

²² *Fallos*: 195:250

El perfil de esta jurisprudencia mereció la atención y el comentario del profesor Dino Jarach quien apuntó: “Antiguamente la Corte, aplicando la prohibición de los impuestos confiscatorios en el caso del impuesto inmobiliario, en una serie de fallos —donde, víctima de la limitación constitucional, fue especialmente el Poder Legislativo de la Provincia de Córdoba— dijo que *era tarea del Poder Judicial únicamente enervar la aplicación del impuesto en los casos en que excedía los límites que la Corte consideraba constitucionales, pero no era tarea de la Corte decidir hasta qué límite podía establecerse este impuesto*. En otros términos, la Corte juzgaba que un determinado impuesto debía devolverse totalmente por el hecho de ser inconstitucional. No limitaba la obligación fiscal, sino que declaraba inconstitucional el impuesto cobrado” (el énfasis en bastardilla no obra en el texto original); agregando: “La consecuencia que se derivaba era una laguna impositiva, porque ningún otro impuesto hubiera podido legalmente ser aplicado en ese caso, por una razón obvia: el legislador no podía dictar una ley para el caso concreto, ya que esto hubiera violado el principio de igualdad”²³; tal proceder importaría, en definitiva, establecer un impuesto para persona determinada, lo que no es posible.

Tiempo después, en los autos: “*Filomena Vázquez de Filipini v. S. A. Wayss y Freytag*”²⁴, sentencia del 2 de octubre de 1946, la Corte dijo: “No es acertada la conclusión de que la inconstitucionalidad declarada de un gravamen, imponga la anulación total de la norma que lo crea. Ello no sucede, sin duda, cuando la invalidez se origina... en los casos en que se debe al monto del tributo (*Fallos*: 203:61). En este último supuesto no cae necesariamente sino la parte de los preceptos que establecen aquella cuantía —en caso de figurar en la ley— y, por consiguiente, la inconstitucionalidad puede ser sólo parcial”.

Finalmente, en este aspecto, debemos referirnos a la causa: “*María Laura Pérez Guzmán de Viaña y Emilia Olmos Arredondo de Pérez Guzman v. Provincia de Tucumán*”²⁵, sentencia del 2 de agosto de 1948, en cuyos

²³ JARACH, Dino: *Curso Superior de Derecho Tributario*, 2ª edición, tomo I, capítulo III: “Límites constitucionales al ejercicio del poder fiscal”, parágrafo 5: “Prohibición de los impuestos confiscatorios, ps. 139 y ss., en particular p. 146, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969.

²⁴ *Fallos*: 206:21

²⁵ *Fallos*: 211:1033

considerandos se señaló: “Que la disposición legal declarada inconstitucional es, por lo mismo, inaplicable, Pero si es inaplicable en razón de que viola derechos, principios o garantías consagrados por la Constitución, cuya primacía deben afianzar los jueces (arts. 31 y 100), ha de serlo en tanto y cuanto los viola y nada más. Los efectos de las sentencias no han de trascender nunca la medida de su razón de ser. *Si un impuesto es inconstitucional en razón de su monto, la consecuencia de la declaración judicial pertinente sólo debe alcanzar a la porción del monto en que consiste el exceso. Más allá de ese límite no tiene razón de ser.* De ahí que cuando no es posible practicar con rigor la delimitación, esta Corte haya dejado a salvo el derecho del fisco para practicar una reliquidación ajustada al criterio que la sentencia enuncia (Fallos: 208:296 y 414, y el dictado con fecha 21 de mayo próximo pasado en la causa ‘Banco Hipotecario Franco Argentino v. Provincia de Córdoba’). Y por lo mismo un nuevo estudio de la cuestión en casos como el de este juicio, en que la determinación del exceso puede hacerse con precisión y objetividad conduce al Tribunal a esta variante de su jurisprudencia sobre el particular. // 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 sustancial de los bienes gravados y viola con ello la propiedad que éstos constituyen, los 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. De otro modo no era posible formular esos juicios. Luego, porque se haga explícitamente la enunciación del límite no varía en lo más mínimo el carácter del pronunciamiento, comparando con los que se acaba 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” (el énfasis en bastardilla nos pertenece).

3. Algunas notas peculiares del control de constitucionalidad y del valor de la jurisprudencia en el derecho judicial argentino

Desde su instalación y a lo largo de más de ciento cuarenta y cinco años, la Corte Suprema de Justicia de la Nación fue perfilando las modalidades del control constitucional en la Argentina así como los alcances de sus pronunciamientos, de lo que daremos noticia en los distintos puntos que a continuación se desarrollan.

3.1. La importancia de los *leading case*

Si bien institucionalmente una declaración judicial de inconstitucionalidad decretada en la República Argentina sólo tiene efectos en la causa en que ha sido dictada la sentencia quedando subsistente la vigencia del precepto fuera de ella, suele ocurrir que los fallos del Máximo Tribunal se consolidan como precedente por el seguimiento de que de éstos se hace, en cuyo caso la fuente judicial, sin derogar la norma, consigue que las instancias inferiores acaten su doctrina, o que, voluntariamente, el órgano que dictó la norma, la deje sin efecto.

Siendo que el Alto Tribunal en el ejercicio de su jurisdicción constitucional y legal es *supremo*, lo cual lo convierte en el intérprete último del *Estatuto Fundamental* y de las normas federales, genera una actitud de acatamiento de los jueces inferiores que normalmente conforman sus decisiones a los fallos de aquél, deber que se funda, principalmente, en la *presunción de verdad y justicia que a sus doctrinas deben dar la sabiduría e integridad de los magistrados que lo componen, evitando recursos inútiles*; sin que ello sustraiga a los jueces la facultad de apreciar con criterio propio esas resoluciones y apartarse de ellas cuando a su juicio no sean conformes a los preceptos claros del derecho, porque ningún tribunal es infalible y no faltan ejemplos de que aquellos hayan vuelto a pronunciarse abandonando el temperamento asumido en sentencias anteriores, más allá de estar referidas a casos análogos²⁶.

²⁶ C.S.J.N. *in re: "D. Bernardo Pastorino, capitán de la barca 'Nuovo Principio' contra Ronillon, Marini y C", sobre pago de sobreestadias*", sentencia del 23 de junio de 1883, *Fallos*: 25:364. En la causa el Tribunal Supremo confirmó el pronunciamiento del Juez Federal doctor Virgilio M. Tedin, por los propios fundamentos dados en aquella instancia de grado, donde están expresados los conceptos vertidos en el texto.

El Tribunal cimero *in re*: “*Cerámica San Lorenzo*”²⁷, sentencia del 4 de julio de 1985, según se expresa en el extracto de la doctrina sentada en la causa, dejó señalado que: “No obstante que la Corte Suprema sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos, y su fallo no resulta obligatorio para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllas. // Carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes 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 Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia, especialmente en supuestos en los que dicha posición ha sido expresamente invocada por el apelante”.

Ante conceptos tan concluyentes como los transcritos en el párrafo anterior —que cabe apuntar se ceñían a interpretaciones constitucionales o derecho federal— no está de más recordar aquí algunas de las ideas vertidas por el primer Secretario del Alto Tribunal, doctor José M. Guastavino, al emprender la difícil tarea de dar a luz el primer tomo de la *Colección Oficial de Fallos* en septiembre de 1864. En su prefacio, anticipando nuestras conclusiones de hoy, supo remarcar sobre el valor de sus fallos: “Las decisiones de la Suprema Corte que, tanto por los principios primordiales de todo gobierno cuanto por los fundamentos propios del sistema, tienen aunque no sin graves inconvenientes, el carácter y toda la autoridad de ley obligatoria para todos los Estados [debe entenderse la Nación y las provincias] y todos los individuos, es preciso que sean conocidas del pueblo. Al lado de la influencia y poder que ejercen sobre la garantía de los derechos y sobre la suerte y organización del país es necesario agregar la publicidad, no sólo porque todos los que habitan el suelo de la República pueden ser en ellas heridos o respetados en sus derechos, sino también para levantar ante el tribunal de la Corte Suprema el poder de la opinión del pueblo, quien, a la par que gana en inteligencia con el estudio de las decisiones judiciales, con su censura hace práctica la responsabilidad de los jueces, los cuales ganarán a su vez en respetabilidad y prestigio ante sus conciudadanos, según sean la ilustración y la honradez que muestren en sus decisiones. De esta manera logra también el pueblo, por un medio indirecto, pero que obra poderosamente sobre el hombre,

²⁷ Fallos: 307:1094

prevenir la corrupción de conciencia de sus jueces. // Por estas razones creo hacer un bien en publicar los Fallos de la Suprema Corte con la relación de las causas” (el entre corchetes ha sido agregado y el énfasis en bastardilla no obra en el texto original)²⁸.

En el contexto indicado se explica que con referencia a los Estados Unidos de América, en afirmación también válida para nuestro país, se ha sostenido que el Derecho Constitucional viene dado por la vasta glosa que sobre el *Estatuto Fundamental* y sus enmiendas ha elaborado durante más de dos siglos la Corte Suprema y el cual tiene tan solo como punto de partida el texto de unas pocas disposiciones siendo, por tanto, obra conjunta de la Convención de Filadelfia y de los ministros del Alto Tribunal²⁹.

²⁸ *Fallos*: 1:V, Prefacio de José M. Guastavino, primer Secretario de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. El Alto Tribunal dictó su primera sentencia el 15 de octubre de 1863 y lleva la firma de sus jueces doctores Francisco de las Carreras, Salvador María del Carril y Francisco Delgado.

²⁹ A este respecto es útil transcribir los conceptos de importantes juristas del apuntado país que con respecto a su Constitución y al rol que cumple la Corte Suprema de Justicia, trasuntan apreciaciones dispares. Así, de un lado, John DICKINSON pudo sostener: “El Derecho Constitucional es la vasta glosa que la Suprema Corte ha escrito alrededor de la Constitución, de la cual ésta ha sido sólo su punto de partida”; concepto complementado por un presidente del Alto Tribunal, Charles E. HUGHES, para quien: “Vivimos bajo una Constitución, pero la Constitución es lo que los jueces dicen que es”. Desde otra perspectiva Woodrow WILSON describió la realidad judicial señalando: “La Corte Suprema es una convención constituyente en sesión continua”, a lo que algún otro autor añadió respecto a la Constitución: “se puede casi decir que es enmendada cada semana a la mañana, cuando la Corte da a conocer sus decisiones”; apreciación que, con un sentido crítico, se encuentra presente en los conceptos de otro presidente del Alto Estrado, Morrison R. WAITE, cuando en su célebre *dictum in re*: “*Munn v. Illinois*”, sostuvo: “Para la protección contra los abusos de la Legislatura, el pueblo debe recurrir a las urnas y no a los tribunales” 94 U.S., 113 (1877), ya que tal estrado no era un puerto donde se pudiera encontrar refugio contra todo acto que emanara de una legislación inoportuna u opresiva. En nuestro país Felipe S. PÉREZ pudo apuntar: “La verdadera Constitución de la República es la que surge de la interpretación que le ha dado en mil fallos la Corte Suprema de Justicia” (*Tratado sobre la Jurisprudencia de la Corte Suprema*, tomo I, p. 24, tomo 2, p. 8, Buenos Aires, 1941 —citado por Carlos A. ADROGUÉ: *Poderes Impositivos Federal y Provincial sobre los Instrumentos de Gobierno*, capítulo I: “Constitución Nacional”, parágrafo 4: “Jurisprudencia constitucional”, nota 9, Guillermo Kraft, Buenos Aires, 1943—).

3.2. La interpretación dinámica, funcional o progresista de la Constitución

El tratadista Segundo V. Linares Quintana aborda lo que la propia Corte denomina *interpretación dinámica o funcional*, caratulando tal procedimiento como *interpretación progresista*³⁰ de la Constitución Nacional.

Para comprender el sentido de tal hermenéutica, agrega el referido académico, se debe tomar en cuenta que “la Constitución, en cuanto instrumento de gobierno permanente, cuya flexibilidad y generalidad le permite adaptarse a todos los tiempos y circunstancias, ha de ser interpretada teniendo en cuenta, no solamente las condiciones y necesidades existentes al momento de su sanción, sino también las condiciones sociales, económicas y políticas que existen al tiempo de su interpretación, a la luz de los grandes fines que informan a la ley suprema del país”³¹.

El *chief justice* Marshall señaló en uno de sus memorables votos emitidos en la Corte Suprema de los Estados Unidos, *in re: “Cohens v. State of Virginia”*, 6 Wheat. 264: “Una Constitución es elaborada para las épocas por venir, y está encaminada a alcanzar la inmortalidad tanto como las instituciones humanas pueden alcanzarla”³².

Nuestra Corte Suprema, a su vez, siguiendo los pasos de la jurisprudencia norteamericana, sostuvo en la causa: “*S.A. Merck Química Argentina v. Nación Argentina*”³³, sentencia del 9 de junio de 1948: “Que... es argumento incontrastable de rigurosa aplicación en estos autos, que la realidad viviente de cada época perfecciona el espíritu remanente de las instituciones de cada país o descubre nuevos aspectos no contemplados con anterioridad, a cuya realidad no puede oponérsele, en un plano de

³⁰ LINARES QUINTANA, Segundo V.: *Reglas para la Interpretación Constitucional según la Doctrina y la Jurisprudencia*, capítulo II: “Reglas para la interpretación constitucional”, parágrafo 12: “Interpretación progresista”, ps. 95 y ss., en particular p. 95, Plus Ultra, Buenos Aires, 1987.

³¹ LINARES QUINTANA, Segundo V.: *Reglas para la Interpretación Constitucional según la Doctrina y la Jurisprudencia*, ob. cit., capítulo II, parágrafo 12, p. 95.

³² LA CONSTITUCIÓN DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA- ÉNOTADA CON JURISPRUDENCIA, ob. cit., t. I, p. 73.

³³ Fallos: 211:162

abstracción, el concepto medio de un período de tiempo en que la sociedad actuaba de manera distinta o no se enfrentaba a peligros de efectos catastróficos. La propia Constitución argentina, que por algo se ha conceptualizado como un instrumento político previsto de extrema flexibilidad para adaptarse a todos los tiempos y a todas las circunstancias futuras, no escapa a esa regla de ineludible hermenéutica constitucional, regla que no implica destruir las bases del orden interno preestablecido, sino, por el contrario, defender la Constitución en el plano superior que abarca su perdurabilidad y la propia perdurabilidad del Estado argentino para cuyo pacífico gobierno ha sido instituida. // Que por iguales razones, la Corte federal de los Estados Unidos tiene particularmente dicho que ‘no es admisible la réplica de que esta necesidad pública no fue comprendida o sospechada un siglo ha, ni insistir en que aquello que significó el precepto constitucional según el criterio de entonces, deba significar hoy según el criterio actual. Si se declarara que la Constitución significa hoy lo que significó al momento de su adopción, ello importaría decir que las grandes cláusulas de la Constitución deben confiarse a la interpretación que sus autores les habían dado, en las circunstancias y con las perspectivas de su tiempo, y ello expresaría su propia refutación. Para prevenirse contra tal concepto estrecho, fue que el presidente de la Corte, Mr. Marshall, expresó la memorable lección: *No debemos olvidar jamás que es una Constitución lo que estamos interpretando* (“*Mac Culloch v. Maryland*”, 4 *Wheat* 316, 407), *una Constitución destinada a resistir épocas futuras y consiguientemente a ser adaptable a las varias crisis de los asuntos humanos*. Cuando consideramos las palabras de la Constitución, dijo la Corte en “*Missouri v. Holland*”, 252 U.S. 416-433, debemos darnos cuenta que ellas dieron vida a un ser cuyo desarrollo no pudo ser previsto completamente por sus creadores mejor dotados” (citado en *Fallos*, t. 172, ps. 54 y 55)”.

3.3. El *self restraint* judicial o la autolimitación de los jueces

La obligación de los tribunales de justicia de controlar la supremacía de la Constitución valiéndose de la utilización de métodos interpretativos que no constriñen a los jueces a la letra de la ley —en particular los denominados lógicos: de la *ratio legis*, *mens legis*, teleológico, dinámico, progresista, etc.— han movido a algunos autores a asegurar que se ha producido un desequilibrio en la relación entre los distintos poderes del Estado, a favor del Judicial, permitiendo hablar en países como los

Estados Unidos de América, de la existencia de un *gobierno de los jueces*³⁴ y aún de una *oligarquía judicial*.

Esta preponderancia judicial ha existido y tuvo su punto culminante en el país del Norte durante la presidencia de Franklin Delano Roosevelt, evidenciada por las reiteradas sentencias de inconstitucionalidad de leyes federales, dirigidas a conjurar la aguda crisis económica conocida como la *Gran Depresión*, invalidaciones decretadas en la mayoría de los casos con sustentos sólo opinables.

Entendemos que en atención al carácter contra democrático —en cuanto al origen de sus designaciones— de los magistrados del Poder Judicial³⁵, se hace menester que eviten pronunciarse por la inconstitucionalidad de las leyes con endeble sustentos que sólo trasuntan juicios de mérito, oportunidad o conveniencia, ya que, en toda Nación en la cual las autoridades ejercen sus mandatos a partir de la soberanía del pueblo, las decisiones políticas deben ser adoptadas en el seno de las ramas legislativa y ejecutiva. Ello así, por cuanto, desde los momentos más tempranos del alumbramiento del constitucionalismo en América y de la adopción de las formas republicanas, se sostuvo, a través de la calificada pluma de James Madison, que: “Todo el mundo está de acuerdo en que los poderes propios de uno de los departamentos no deben ser administrados completa ni directamente por cualquiera de los otros. Es también evidente que ninguno de ellos debe poseer, directa o indirectamente, una influencia preponderante sobre los otros en lo que se refiere a la administración de sus respectivos poderes. No puede negarse que el poder tiende a extenderse y que se le debe refrenar eficazmente para que no pase de los límites que se le asignen. Por tanto, después de diferenciar en teorías las distintas clases de poderes, según que sean de naturaleza legislativa, ejecutiva o judicial, la próxima tarea, y la más difícil, consiste

³⁴ LAMBERT, Edouard: *Le gouvernement des juges et la lutte contre la législation sociale aux États-Unis – L'expérience américaine du contrôle judiciaire de la constitutionnalité des lois*, capítulo I: “Gouvernement par les juges et gouvernement parlementaire. Les fondements américains du gouvernement judiciaire”, ps. 8 y ss., y capítulo VIII: “La consolidation du gouvernement des juges”, ps. 109 y ss., Marcel Girard, Paris, 1921.

³⁵ En tanto los jueces, según se comprueba en forma casi uniforme en el derecho comparado, son seleccionados por diversos medios, incluso algunos con gravitación política, pero no a través del sufragio popular.

en establecer medidas prácticas para que cada uno pueda defenderse contra las extralimitaciones de los otros”³⁶.

Siguiendo a un lúcido jurista argentino, en dos oportunidades ministro de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el doctor Julio Oyhanarte, no está demás reproducir los siguientes conceptos que compartimos: “Desde fines del Siglo pasado (se refiere al siglo XIX), hubo en muchos países una audible incitación a los jueces para que utilizaran desviadamente el control de constitucionalidad, como si implicase una verdadera facultad de impedir. ¿Por qué? Creo que basta averiguar de dónde vinieron las voces incitadoras. La real expansión del sufragio y el acceso a posiciones gubernamentales de nuevas clases políticas que traían o amenazaban traer reivindicaciones contrarias al interés de las minorías hasta allí dominantes: he aquí una de las principales causas. Si el Ejecutivo y la mayoría del Legislativo iban a perderse, ¿desde dónde podía intentarse la defensa de las estructuras tradicionales? La idea fue que debía confiarse en el supuesto conservatismo de los jueces, a quienes debía presionarse ideológicamente para que frustraran *a posteriori* las decisiones lesivas” (la aclaración consignada entre paréntesis ha sido añadida), para añadir: “Ante las voces que los instigan, algunos jueces, animados por su propia ideología, su vanidad o su ignorancia, se dejan llevar y empiezan a comportarse como si estuvieran convencidos de que el destino les ha adjudicado la misión de ser abanderados o mártires del tradicionalismo jurídico. Felizmente son pocos y las más de las veces sólo tienen oportunidad de votar en disidencia. La mayoría, en cambio, con sensibilidad política e institucional, toma una deliberada posición de *self-restraint*. El principio subyacente, insisto, es que las normas legales ajustadas a la Constitución que supongan errónea estimación de las demandas colectivas, tienen plena validez y su error no es justiciable”. Concluyendo: “Los fundamentos del *self-restraint* se remontan al principio de la división de poderes y a la forma republicana de gobierno. También podría decirse lo siguiente: el señalamiento de los fines y de los medios propios del bien común concreto e histórico corresponde a los gobernantes, que, en el sistema de la Constitución, tienen el respaldo y el impulso que provienen del consenso popular

³⁶ HAMILTON, Alexander; MADISON, James y JAY, John: *El Federalista o la Nueva Constitución*, ensayo XLVIII, atribuido al político y jurista apuntado en el texto, ps. 214 y ss. en particular p. 214, Fondo de Cultura Económica, México, 1943.

mayoritario: atribuir esa potestad a los jueces es una antihistórica tentativa de hacer incrustaciones oligárquicas en la Constitución, es un retroceso al conservatismo jurídico y es una perspectiva de impotencia estatal. Además, trae consigo, como una fatalidad, la politización de la justicia. Que es gravísima para todos, pero especialmente para la justicia. Porque una justicia que se politiza pierde autoridad y, a poco andar, merece ser destinataria de las solicitudes del sindicato o del comité, por ejemplo”³⁷.

Nuestra Corte Suprema, por lo demás, ha entendido que en materia de interpretación de las leyes debe preferirse la que mejor concuerde con las garantías, principios y derechos consagrados en la Constitución Nacional, de manera que solamente se acepte la que es susceptible de objeción constitucional cuando ella fuere palmaria y el texto discutido no sea lealmente susceptible de otra, concordante con la Carta Fundamental. Todo ello, en el entendimiento de que la declaración de inconstitucionalidad de una ley es un acto de suma gravedad institucional que debe ser considerado como la *última ratio* del ordenamiento jurídico. Consecuentemente, también ha sostenido que la cuestión de si una ley es nula por ser repugnante a la Constitución es, en todo tiempo, una cuestión muy delicada, que debe ser raras veces, sino jamás, decidida afirmativamente en caso de duda (con cita del juez John Marshall), ya que es doctrina admitida que en la duda, los tribunales deben pronunciarse a favor de la validez de la ley. De ese principio se infiere que el Alto Tribunal ha entendido que al ejercer el control de constitucionalidad de las leyes debe imponerse la mayor medida, mostrándose tan celoso en el uso de las facultades que le son propias cuanto es el respeto de la esfera que la Constitución asigna, con carácter privativo, a los otros poderes

3.4. La necesaria existencia de un *caso o causa*

Como un resguardo para evitar la prevalencia del Poder Judicial sobre los dos restantes poderes públicos, en los Estados Unidos de América, como en la República Argentina —que ha adscrito en muchos aspectos a las soluciones jurídicas adoptadas por el país del Norte—, se ha exigido para que los jueces puedan ejercer su rol de control

³⁷ OYHANARTE Julio: “El caso *Bonfante*: la autolimitación de los jueces”, *El Derecho*, tomo 57, ps. 805 y ss., en particular ps. 812, 813 y 814.

constitucional, que el mismo se efectúe en el marco de una *causa* o *caso* sometido a su decisión (arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional), quedándoles vedado hacer declaraciones generales o abstractas, ya que es de la esencia de su misión decidir colisiones efectivas de derechos³⁸.

3.4.1. Primeros pronunciamientos sobre la acción declarativa de certeza

El Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, puesto en vigor por la ley n° 17.454³⁹ a partir del 1° de febrero de 1968, en su “Parte especial”, libro II: “Procesos de conocimiento”, título I: “Disposiciones generales”, capítulo I: “Clases”, por el art. 322, dispone: *Podrá deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor y éste no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente.// El Juez resolverá de oficio y como primera providencia, si corresponde el trámite pretendido por el actor, teniendo en cuenta la naturaleza de la cuestión y la prueba ofrecida*⁴⁰.

El artículo de mención motivó en la doctrina nacional abundantes reflexiones: unas, en el sentido de sí el supuesto contemplado podía ser considerado *causa*, *caso* o *cuestión justiciable* frente a los arts. 116 y 117 de la *Ley Fundamental*; otras, sobre si el contenido de la pretensión podía comprender un planteo de inconstitucionalidad, e, incluso, si tal planteo podía ventilarse en la instancia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Una jurisprudencia del Alto Tribunal, temprana e ininterrumpida hasta hace dos décadas, sostuvo que la acción declarativa en general, e

³⁸ C.S.J.N. *in re: “Entre Pedro Carlos Raymond, apoderado de la testamentaria de Francisco Videla, y Nicolás García, sobre mejor derecho al valor de una finca embargada”*, sentencia del 26 de octubre de 1865, Fallos: 2:220; e *in re: “Don Silverio Bejarano, pidiendo se declare inconstitucional una ley de la Provincia de Entre Ríos”*, sentencia del 31 de octubre de 1872, Fallos: 12:372, doctrina que se ha mantenido ininterrumpidamente a lo largo de toda la actuación del Tribunal.

³⁹ *Anales de Legislación Argentina*, tomo XXVII-C, ps. 2649 y ss.

⁴⁰ Texto sustitutivo del artículo contenido en la sanción original del Código de rito, incorporado por el art. 2° de la ley n° 25.488 (*Anales de Legislación Argentina*, tomo LVI-E, ps. 5468 y ss.).

igualmente en particular cuando a través de ella se articulaba una impugnación de orden constitucional, no conformaba una *causa* o *caso* atendible por el Poder Judicial, fundándose tal criterio en precedentes de la Corte Suprema de Justicia Norteamericana, más allá de que esta última hubiera, posteriormente, abandonado tal postura como consecuencia de la evolución experimentada en la doctrina, la legislación y la jurisprudencia, tanto en países del *common law*, como en los de derecho romano. Según el inicial concepto, el cometido del Poder Judicial se reducía, en el orden privado, a reparar, mediante sentencias de condena y su ejecución compulsiva, las lesiones materiales provocadas en los derechos del actor, con lo cual las acciones en tratamiento, no podían tener cabida ni ser ventiladas ante los estrados tribunales.

En este tema es de consulta obligada el enjundioso dictamen producido por el Procurador General de la Nación, doctor Eduardo H. Marquardt, el 17 de diciembre de 1971, en la causa: "*Hidronor S.A. c. Provincia del Neuquén*"⁴¹, en que se pasó a revista a los requisitos que debía reunir la acción declarativa de certeza para ser admitida en sede judicial, con acopio de jurisprudencia nacional y extranjera, abriendo el camino para que 15 años después tuviera acogida dicha vía procesal, incluso en materia tributaria. Corresponde agregar, asimismo, que en tal asesoramiento, favorable a la admisión de las acciones declarativas, se volcaron medulosas reflexiones referentes a la impugnación de gravámenes y al desplazamiento de la regla *solve et repete*.

Respecto a este dictamen, resulta particularmente útil repasar las reflexiones que suscitara en el académico Germán J. Bidart Campos, en una breve y colateral nota —según así la titula— que, en realidad, constituye un preciso ensayo sobre la acción declarativa de certeza y el control de constitucionalidad a través de la jurisprudencia de la Corte y en las diversas opiniones vertidas al respecto por la doctrina nacional⁴².

⁴¹ Como consecuencia de que las actuaciones concluyeron al desistir la actora del proceso, el dictamen emitido en dicho contencioso no fue publicado oportunamente en la *Colección Oficial de Fallos de la Corte Suprema de Justicia*, habiéndose incorporado a continuación del pronunciamiento recaído en la causa: "*Provincia de Santiago del Estero v. Nación Argentina*" (Fallos: 307:1379), sentencia del 20 de agosto de 1985, corriendo en las ps. 1387 y ss. del apuntado tomo.

⁴² BIDART CAMPOS, Germán J.: "La acción declarativa de certeza y el control de constitucionalidad", *La Ley*, tomo 154, ps. 515 y ss.

Durante un largo período, el Tribunal cimero fue particularmente reacio a admitir la acción declarativa de certeza, revistiendo interés en materia tributaria el pronunciamiento recaído en la causa: “S.A. *Safe Agropecuaria v. Provincia de Santa Fe*”⁴³, sentencia del 18 de julio de 1973, donde la actora recabó la condena de la Provincia a expedir guías de despacho de ganado y otros documentos relativos a tales semovientes, con prescindencia de lo dispuesto en el Código Fiscal, solicitando, a dichos efectos, la declaración de inconstitucionalidad de varias de sus disposiciones. Así entonces, en las partes pertinentes del fallo se precisó: “3º) Que la accionante no invoca haber pagado el gravamen ni reclama por lo tanto su repetición, ni el resarcimiento de perjuicios que le hubiera irrogado la actitud de la demandada. Tampoco aduce que la Provincia demandada haya realizado hecho alguno que consume lesión efectiva y actual a los derechos que invoca. Por lo tanto la pretendida inconstitucionalidad tendría carácter de meramente declarativa, ya que sólo sobre la base de tal declaración, lógicamente previa, cabría considerar si procede imponer a aquélla la realización de los actos administrativos que se solicitan en la demanda. Ello impone a esta Corte abocarse al examen de la procedencia de una declaración de ese orden ... // 4º) Que una antigua y persistente jurisprudencia de esta Corte tiene establecido que no cabe acoger en su competencia originaria demandas de tal naturaleza (*Fallos*: 98:52; 101:8; 115:163; 130:157; 184:520; 191:259; 227:688; 238:494; 243:439; 260:54; 275:394, entre otros). // 5º) Que la posterior sanción del Código Procesal de la Nación parecería sin embargo presentar un obstáculo a la subsistencia de tal criterio, ya que en su art. 322 admite expresamente que ‘podrá deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa...’ // 6º) Que sin abrir juicio acerca de lo que corresponda decidir en los casos en que sentencias de ese orden llegaren a conocimiento de esta Corte por vía de recurso, cabe advertir que la atribución que este Tribunal tiene de declarar inaplicables al caso leyes o actos emanados de otros poderes del Estado nacional o provincial a título de contrarios a la Constitución o a las leyes nacionales, no se concilia con la citada disposición procesal en tanto se postula su aplicación con ese objeto y por vía de competencia originaria. // 7º) Que tal facultad debe, en efecto ejercerse con suma prudencia, ya que asigna a este Tribunal la potestad de apreciar los límites de las atribuciones propias de los otros Poderes del Estado (*Fallos*: 234:335; 242:353; 249:221;

⁴³ *Fallos*: 286:76

y sus citas, entre otros). Y en tanto la Constitución nacional no se la atribuye sino implícitamente y en cuanto a los casos que caigan bajo su jurisdicción (art. 101, Constitución Nacional —texto histórico—, hoy art. 117) no cabe extenderla de modo de validar declaraciones de inconstitucionalidad abstracta o de mera certeza por vía de una norma procesal que tiene su ámbito natural de aplicación en orden a decisiones del derecho común”.

El aspecto más trascendente del pronunciamiento parcialmente transcripto se encuentra en el considerando 6°, en tanto allí se postuló que era inconciliable con el ordenamiento jurídico de la República el ejercicio del control de constitucionalidad por vía de acción declarativa, al menos en el ámbito de la competencia originaria del Alto Tribunal.

3.4.2. Estado actual de la cuestión sobre la acción declarativa de certeza

De todos modos, gradualmente, se fue afirmando la idea de que la esencia de *la función judicial consiste en individualizar la voluntad de la ley respecto de las relaciones concretas de derecho controvertidas o inciertas*, con lo cual la ejecución compulsiva resultante era tan sólo una consecuencia posible e independiente, y no necesaria, de la sentencia.

En las condiciones expuestas, si bien el sistema constitucional vigente en el orden nacional impide que se dicten fallos cuyo efecto prive de valor *erga omnes* a las normas impugnadas y, asimismo, obsta a la emisión de pronunciamientos sobre agravios meramente conjeturales o hipotéticos, para la Corte Suprema de Justicia de la Nación la acción de mera certeza, iniciada sobre la base de un interés sustancial, concreto y definido, con arreglo a las pautas contempladas en el Código Procesal Civil y Comercial y con efecto limitado a una declaración válida únicamente *inter partes*, pasó, más recientemente, a ser considerada una *causa* o *caso* en los términos de los arts. 116 y 117 de la *Ley Fundamental*. Ello así, la acción regulada por el art. 322 del Código de rito terminó siendo conceptualizada en la actualidad como un instituto procesal apto para suscitar un pronunciamiento judicial, independientemente de que las relaciones jurídicas sobre las que se proyecte sean de derecho privado o de derecho público e, incluso, idóneo para canalizar cuestionamientos constitucionales.

Transitando esta nueva línea jurisprudencial debemos referir, en primer término, la resolución recaída *in re*: “*Provincia de Santiago del Estero v. Nación Argentina*”⁴⁴, sentencia del 20 de agosto de 1985. Los hechos relevantes de la causa a tener en cuenta, pasaron por la sanción por la Legislatura de Santiago del Estero, en ejercicio de facultades propias, de una ley que creaba el Departamento de Control de Combustibles, que tendría a su cargo la *fiscalización cualitativa y cuantitativa de los combustibles líquidos*, fijándose una *tasa* como retribución por esos servicios, según se tratara de naftas “súper”, “común” o gasoil. Ante estas circunstancias, la Divisional Salta de Yacimientos Petrolíferos Fiscales cursó a los expendedores de combustible un telegrama por el cual les comunicaba que debían abstenerse de modificar los precios, a pesar de la eventual entrada en vigencia de la tasa, bajo apercibimiento de aplicarles sanciones. En tales condiciones, frente a la actitud exteriorizada a través de las comunicaciones emitidas por la entonces petrolera estatal, la Provincia de Santiago del Estero procuró tutela jurisdiccional mediante una acción de amparo, por la que se perseguía obtener una declaración preventiva a fin de impedir la concreción de las medidas preanunciadas.

Dentro de tal marco fáctico, el Alto Tribunal entendió que podía prescindirse válidamente del *nomen juris* de la vía procesal (acción de amparo) utilizado por la Provincia y atender a la real sustancia de la solicitud (declaración preventiva). En tal sentido, tomó en cuenta las exigencias fijadas por la Corte Suprema de los Estados Unidos, en algún caso, para dar andamio a acciones declarativas, esto es: “a) actividad administrativa que afecta un interés legítimo; b) que el grado de afectación sea suficientemente directo; y c) que aquella actividad tenga concreción bastante (*in re*: ‘*Aetna Life Insurance Co. c/ Havorth*, 300 U.S. 227)’”; luego de lo cual reputó que parecía evidente que la acción declarativa —que, como el amparo, tiene una finalidad preventiva y no requiere la existencia de daño consumado en resguardo de los derechos— era un medio plenamente eficaz y suficiente para satisfacer los intereses de la actora que, en tales circunstancias, se agotarían en una mera declaración de certeza, dándole al planteo articulado ante su estrado dicho encuadramiento en los términos del art. 322 del Código Procesal, disponiendo, asimismo, su tramitación según las reglas del proceso sumario.

⁴⁴ Fallos: 307:1379

Con carácter meramente ilustrativo, corresponde consignar que en dicha causa, registrada luego en la colección del Alto Tribunal como “*Provincia de Santiago del Estero v. Nación Argentina y/o Yacimientos Petrolíferos Fiscales*”⁴⁵, se dictó sentencia sobre el fondo de la cuestión el 1º de marzo de 1988, decretándose que la tasa de inspección creada por la ley de la Provincia de Santiago del Estero era incompatible con el régimen de coparticipación del Fondo de Combustibles instituido por la ley n° 17.597⁴⁶, que contenía la prohibición de aplicar tributos análogos a los nacionales previstos en la apuntada ley.

En este período, se fueron emitiendo diversas resoluciones a partir de las cuales se afirmó la posibilidad de control de constitucionalidad en el marco de la acción declarativa, siempre, claro está, que no se tratara de peticiones abstractas y genéricas, y ello condicionado, por tanto, a que se verificara una verdadera *causa* o *caso* en justicia. Aquí resulta oportuno citar *in re*: “*Constantino Lorenzo v. Nación Argentina*”⁴⁷, sentencia del 12 de diciembre de 1985, y la causa: “*Fábrica Argentina de Calderas S.R.L. v. Provincia de Santa Fe*”⁴⁸, sentencia del 19 de diciembre de 1986.

En lo estrictamente tributario, también se inscribe en esta nueva tónica, lo señalado *obiter dictum*⁴⁹ en la causa “*Gomer S.A. v. Provincia de Córdoba*”⁵⁰, sentencia del 3 de febrero de 1987 y, de modo concreto, lo dicho *in re*: “*Leonardo Antonio Newland v. Provincia de Santiago del Estero*”⁵¹, sentencia del 19 de marzo de 1987. En este último pronunciamiento, en el que se discutía la constitucionalidad de una ley provincial y su decreto reglamentario en cuanto imponían la obligación de realizar inversiones

⁴⁵ Fallos: 311:193

⁴⁶ *Anales de Legislación Argentina*, tomo XXVIII-A, ps. 145 y ss.

⁴⁷ Fallos: 307:2384

⁴⁸ Fallos: 308:2569

⁴⁹ Bajo la denominación *obiter dictum* —del latín *ob*, por; *iter*, camino; y *dictum*, sentencia o dicho— se comprende a todas aquellas afirmaciones contenidas en las sentencias judiciales referidas a aspectos jurídicos, que sin ser imprescindiblemente necesarias para resolver el caso que se falla, importan anticipar criterios del juzgador. Es así que los *obiter dictum* de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, si bien no sientan doctrina, permiten inferir cual puede ser el probable tratamiento que brindará a una cuestión, cuando, articulada o mantenida ante sus estrados, esté ineludiblemente llamada a resolverla.

⁵⁰ Fallos: 310:142

⁵¹ Fallos: 310:606

en predios rurales y sancionaba su incumplimiento con la aplicación de una multa, se dieron por satisfechos los requisitos para la procedencia formal de la acción meramente declarativa al tenerse por configurada una *causa* o *caso* en los términos de la *Ley Fundamental*. Allí, para descartar las defensas opuestas por la provincia, en los considerandos 5° y 6°, se desarrollaron los siguientes conceptos: “5°) Que... en atención a que la excepción de incompetencia y la de falta de legitimación para obrar han sido opuestas por el estado provincial en forma alternativa o conjunta sobre la base de idénticos fundamentos, esto es, la gravitación que la aplicación de la regla *solve et repete* podría tener respecto de la admisibilidad de las acciones meramente declarativas, corresponde indagar esta última materia. A ello no obsta la discusión acerca del carácter tributario o reglamentario del dominio que revista la norma impugnada, el que no podría determinarse a esta altura del proceso, puesto que lo que persigue el estado provincial demandado mediante las defensas que opone es, precisamente, evitar que en forma previa a la efectivización del pago se trabé la discusión sobre la naturaleza de la ley cuestionada por la actora. De modo tal que, de admitirse su posición, cualquiera que fuese el resultado del pleito en relación a la mencionada clarificación conceptual, el tema no podría ser analizado sin que anteriormente los importes hubiesen sido satisfechos. // “Sin embargo, cabe advertir que la admisión de que concurren en la especie los presupuestos de la acción meramente declarativa, en especial el estado de incertidumbre respecto de los alcances de la relación jurídica concreta y del interés suficiente en el accionante, constituye el primer obstáculo a la viabilidad de la argumentación de la demandada. En efecto, dentro de ese marco, la exigencia de cumplimiento previo de lo que constituye el objeto de la discusión, implicaría desconocer la necesidad de tutela judicial que, en casos como el presente, tiende a dilucidar el estado de falta de certeza entre el contribuyente que cuestiona la actitud del Estado y este último. // Consecuentemente, la cuestión se centra en determinar si la pretensión de sentencia meramente declarativa de certeza podría afectar la ejecutoriedad que revestiría el título al cual el estado provincial atribuye naturaleza tributaria, produciéndose las consecuencias desfavorables mencionadas...// En este sentido, no se advierte que la sustanciación del presente juicio, mientras no haya recaído en él decisión definitiva firme, pueda impedir la percepción que pretende la provincia. Ello es así, puesto que el procedimiento declarativo reglado por el art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial no excluye necesariamente el

cobro compulsivo que la demandada estaría habilitada a intentar por las vías procesales que considere pertinentes. A mayor abundamiento, cabe señalar que no se desprende del texto de la ley cuestionada —ni ha sido alegado por la provincia— que la demora en la percepción de los gravámenes o sanciones —en su caso— no merezca la imposición de recargos, multas, etc. Por ello, no se advierte que la discusión judicial en los términos planteados pueda colocar al contribuyente en situación privilegiada ni que se altere el derecho del Fisco a recaudar, derecho que se sustenta en la definitiva configuración del hecho imponible. // 6º) Que este criterio, que por lo demás ha sido expuesto por la Procuración General en el dictamen emitido en la causa *'Hidronor S.A. c/ Provincia del Neuquen'* el 17 de diciembre de 1971, importa modificar el de *Fallos: 305:1715*⁵² que esta Corte en su actual composición no comparte, conduce a la desestimación de las defensas opuestas por la Provincia de Santiago del Estero y a mantener la competencia de este Tribunal para entender en el *sub lite*".

En materia tributaria, a la acción declarativa —comprendiendo, incluso, aportes y contribuciones al régimen de la seguridad social— se le imprimió curso, entre muchas otras, en las siguientes causas: *"Asociación Civil Escuela Escocesa San Andrés y Otros v. Provincia de Buenos Aires y Otra"*⁵³, sentencia del 21 de mayo de 1987; *"Colegio San Lucas S.R.L. v. Nación Argentina y Provincia de Buenos Aires"*⁵⁴, sentencia del 29 de marzo de 1988; *"Domingo Martín López Saavedra v. Provincia de Buenos Aires"*⁵⁵,

⁵² La causa de referencia es *"Bridas Sociedad Anónima Petrolera, Industrial y Comercial v. Provincia del Neuquén"*, con sentencia del 20 de octubre de 1983. Entre otras cosas, en ella se dejó dicho: "No procede la acción declarativa, si la demandante no ha utilizado los remedios administrativos previstos en el ordenamiento fiscal local a efectos de obtener la revisión de la intimación de regularización impositiva. Por otra parte, la misma pudo provocar la actividad jurisdiccional a través de un medio legal apto como la acción de repetición, para lo cual hubiera bastado cumplir con un requisito específico del régimen tributario, como es la regla *solve et repete* y acatar la intimación que se le formulara, máxime que tal recaudo no ha sido cuestionado en su aplicación al caso, ni se ha alegado que su cumplimiento debiera ser dispensado".

⁵³ *Fallos: 310:977*. En este caso no se hizo lugar a la medida de no innovar solicitada, toda vez que no se tuvieron por reunidos para su procedencia los requisitos establecidos en el art. 230 del Código de rito.

⁵⁴ *Fallos: 311:421*. Aquí tampoco se hizo lugar a la prohibición de innovar, al señalarse que el procedimiento previsto en el art. 322 del Código Procesal no excluye necesariamente el cobro compulsivo que la demandada estaría habilitada a intentar por las vías procesales pertinentes.

⁵⁵ *Fallos: 311:1459*

sentencia del 16 de agosto de 1988; “Cooperativa de Trabajo Transportes Automotores de Cuyo T.A.C. Limitada v. Provincia de Mendoza”⁵⁶, sentencia del 8 de septiembre de 1998; “El Cóndor Empresa de Transportes S.A. v. Provincia de Buenos Aires”⁵⁷, sentencia del 7 de diciembre de 2001; “Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. v. Provincia del Neuquen”⁵⁸; “Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. v. Provincia del Neuquen”⁵⁹; “Transportadora de Gas del Sur Sociedad Anónima v. Provincia de Santa Cruz”⁶⁰; y “Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. v. Provincia de Tierra del Fuego”⁶¹, las cuatro consignadas en último término con sentencia del 15 de abril de 2004, “Argencard S.A. v. Provincia de Salta”⁶², sentencia del 27 de mayo de 2004; “Transportes Automotores La Estrella S.A. v. Provincia de Río Negro”⁶³, sentencia del 29 de noviembre de 2005; “Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. v. Municipalidad de C. del Uruguay”⁶⁴, sentencia del 7 de febrero de 2006, y “Massalin Particulares S.A. v. Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur”⁶⁵, sentencia del 21 de marzo de 2006.

Resumiendo, podemos acotar que el sistema instituido por el código de rito en su art. 322, exige tres requisitos para la procedencia de las acciones meramente declarativas:

a) que concurra estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance y modalidad de una relación jurídica, entendiéndose por tal a aquella que es concreta, en el sentido de que al momento de dictarse el fallo, se hayan producido la totalidad de los presupuestos de hecho en que se apoya la declaración acerca de la existencia o inexistencia del derecho discutido, condición bajo la cual sólo se podrá afirmar realmente que el fallo pone fin a una controversia actual, diferenciándose de una consulta en la cual se responde acerca de la eventual solución que se podría dar a un supuesto de hecho hipotético; b) que haya interés jurídico suficiente en el

⁵⁶ Fallos: 321:2501

⁵⁷ Fallos: 324:4226

⁵⁸ Fallos: 327:1034

⁵⁹ Fallos: 327:1051

⁶⁰ Fallos: 327:1083

⁶¹ Fallos: 327:1108

⁶² Fallos: 327: 1473

⁶³ Fallos: 328:4198

⁶⁴ Fallos: 329:5

⁶⁵ Fallos: 329:792

accionante, en el sentido de que la falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor, entendiéndose que la actualidad del interés jurídico no depende, a su vez, de la actualidad —o eventualidad— de la relación jurídica; y c) que *se verifique un interés específico en el uso de la vía declarativa*, lo que solamente ocurrirá cuando el actor no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente.

A su vez, de los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación resulta la siguiente doctrina: 1) La acción meramente declarativa puede configurar un *caso* o *causa* judicial en los términos de los arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional, a pesar de no conducir a una sentencia de condena; 2) la acción meramente declarativa, por regla general, es improcedente en materia de tributos nacionales regidos por la ley n° 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) ⁶⁶ —Ley de Procedimientos Tributarios—, en cuanto esta norma ofrece vías alternativas para hacer cesar el estado de falta de certeza ⁶⁷, salvo planteos de inconstitucionalidad; 3) tales acciones pueden ser intentadas en la competencia originaria del Tribunal cimero, cumplidos los requisitos que fija el art. 117 de la Ley Suprema; 4) no existe impedimento para que la acción declarativa se oriente a obtener una declaración de inconstitucionalidad; 5) la regla *solve et repete*, mantenida en la mayoría de los ordenamientos tributarios provinciales y municipales, no es un valladar a la viabilidad de la acción declarativa, si bien su interposición, y hasta que haya recaído

⁶⁶ Cfr. decreto n° 821/98 (*Anales de Legislación Argentina*, tomo LVIII-C, ps. 2969 y ss.).

⁶⁷ Cfr. causa: “Equipos Hidráulicos S.R.L.”, Fallos: 308:2147, sentencia del 13 de noviembre de 1986. La causa versó, frente a la consulta formulada por el síndico, sobre si correspondía el pago del Impuesto al Valor Agregado en los remates judiciales por quiebra o en la distribución final. La Corte desechó que la pretensión deducida pudiera estar orientada a obtener una sentencia meramente declarativa, en los términos del art. 322 del Código Procesal, ya que, contrariamente a lo requerido por ese precepto en orden al carácter subsidiario de dicha acción, el actor tuvo a su alcance otros medios legales idóneos para aventar la falta de certidumbre que le asistía acerca de la procedencia del gravamen. Pudo acudir así, sin desmedro de la consulta ante la Administración Fiscal que le hubiera otorgado el conocimiento cierto del criterio del organismo de aplicación, a la facultad acordada por la Ley de Procedimiento para solicitar al Director General una resolución general interpretativa. Más aún, el criterio sustentado por la Dirección General Impositiva ante una eventual determinación tributaria pudo recurrirse por apelación, con efecto suspensivo del pago del gravamen, ante el Tribunal Fiscal de la Nación, cuya sentencia podría declarar que la interpretación administrativa no se ajustaba a la norma interpretada, decisión, además, susceptible de revisión judicial en las instancias respectivas.

en la causa decisión firme, no impide que la Administración Tributaria promueva la pertinente ejecución o apremio fiscal ⁶⁸.

Como consecuencia del último de los aspectos reseñados en el párrafo anterior, esto es, la falta de aptitud de la acción declarativa para inhibir la iniciación por el Fisco del cobro compulsivo del tributo, será menester que el contribuyente, para diferir el pago hasta el dictado de la sentencia, obtenga *tutela cautelar* mediante el dictado de una medida de no innovar.

En la República Argentina, si bien el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, por su art. 230, contempla como medida cautelar la *prohibición de innovar*, siendo sus requisitos: 1. el *fumus boni iuris* (verosimilitud del derecho); 2. el *periculum in mora* (peligro en la demora); y 3. que la cautela no pueda obtenerse por otra medida precautoria, la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación es particularmente restrictiva cuando de lo que se trata es de suspender la fuerza ejecutoria de un acto administrativo que sirve de fundamento para el reclamo de una obligación tributaria.

Al respecto, integrando una familia numerosa de fallos en tal sentido, se destacan los pronunciamientos del Alto Tribunal en las causas “*Trebas S.A.*” ⁶⁹, sentencia del 22 de junio de 1989; “*Firestone de la Argentina S.A.I.C.*” ⁷⁰, sentencia del 11 de diciembre de 1990; “*Daniel Ernesto Grinbank –incidente– v. Fisco Nacional (Dirección General Impositiva)*” ⁷¹, sentencia del 23 de noviembre de 1995; “*Yacimientos Petrolíferos Fiscales S. A. v. Provincia de Tierra del Fuego*” ⁷², sentencia del 30 de septiembre de 1999; “*ESSO SAPA v. Provincia del Chubut*” ⁷³, sentencia del 28 de diciembre de 1999; “*American Express Argentina S.A. v. Provincia*

⁶⁸ CASÁS, José Osvaldo: *Presión Fiscal e Inconstitucionalidad (Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente)*, capítulo III: “De la supremacía de la Constitución y del rol del Poder Judicial”, parágrafo 15: “La denominada acción meramente declarativa o de certeza prevista por el art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, y el requisito de *caso* o *causa* judicial”, ps. 27 y ss., en particular ps. 31 y 32, Depalma, Buenos Aires, 1992.

⁶⁹ Fallos: 312:1010

⁷⁰ Fallos: 313:1420

⁷¹ Fallos: 318:2431

⁷² Fallos: 322:2275

⁷³ Fallos: 322:3571

de Río Negro”⁷⁴, sentencia del 31 de octubre de 2000; “Daniel Héctor Magnelli v. Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva”⁷⁵, sentencia del 19 de septiembre de 2002; y “Plan Óvalo S.A. de Ahorro para Fines Determinados v. Provincia de Salta”⁷⁶, sentencia del 24 de junio de 2003; en las cuales la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha requerido de los magistrados judiciales la mayor prudencia y estrictez en la apreciación de los recaudos que hacen a la admisión de las medidas cautelares, atento la afectación que producen sobre el erario público, pues la percepción de las rentas del Tesoro en tiempo y modo, dispuestos legalmente— es condición indispensable para el regular funcionamiento del Estado; agregando, en su particular enfoque, que en la medida en que su competencia lo autorice, los tribunales tienen el deber de contribuir a eliminar o, en todo caso, a aminorar la ilegítima afectación del régimen de los ingresos públicos que provienen tanto de la evasión como de la demora excesiva e injustificada en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sin que ello implique que no sea posible suspender los efectos de los actos de la Administración tributaria en caso alguno, sino que tal postergación ha de estar avalada por un estudio serio, detallado y convincente de los defectos insalvables que dicho acto tenga —apreciables aún desde la limitada perspectiva de análisis que brinda el proceso cautelar—.

Rebatiendo tal línea jurisprudencial, coincidimos con el pensamiento del célebre jurista italiano Piero Calamandrei, para quien: “La función de las providencias cautelares nace de la ‘relación que se establece entre dos términos’: la necesidad de que la providencia, para ser prácticamente eficaz, se dicte sin retardo, y la falta de aptitud del proceso ordinario para crear sin retardo una providencia definitiva. Es éste uno de aquellos casos (la disciplina de los cuales constituye quizá el más antiguo y el más difícil problema práctico de toda legislación procesal) en que la necesidad de hacer las cosas pronto choca con la necesidad de hacerlas bien: a fin de que la providencia definitiva nazca con las mayores garantías de justicia, debe estar precedida del regular y meditado desarrollo de toda una serie de actividades, para el cumplimiento de las cuales es necesario un período, frecuentemente no breve, de espera; pero esta ‘mora’ indispensable para el cumplimiento del ordinario ‘iter’ procesal, ofrece el riesgo

⁷⁴ Fallos: 323:3326

⁷⁵ Fallos: 325:2347

⁷⁶ Fallos: 326: 1999

de convertir en prácticamente ineficaz la providencia definitiva, que parece destinada, por deseo de perfección, a llegar demasiado tarde, como la medicina largamente elaborada para un enfermo ya muerto”; añadiendo seguidamente: “Las providencias cautelares representan una conciliación entre las dos exigencias, frecuentemente opuestas, de la justicia: la de la celeridad y la de la ponderación; entre hacer las cosas pronto pero mal y hacerlas bien pero tarde, las providencias cautelares tienden, ante todo, a hacerlas pronto, dejando que el problema de bien y mal, esto es, de la justicia intrínseca de la providencia, se resuelva más tarde, con la necesaria ponderación, en las reposadas formas del proceso ordinario. Permiten de este modo al proceso ordinario funcionar con calma, en cuanto aseguran preventivamente los medios idóneos para hacer que la providencia pueda tener, al ser dictada, la misma eficacia y el mismo rendimiento ‘práctico’ que tendría si se hubiese dictado inmediatamente”; para rematar sus consideraciones reflexionando en los siguientes términos: “En un ordenamiento procesal puramente ideal, en el que la providencia definitiva pudiese ser siempre ‘instantánea’, de modo que, en el mismo momento en que el titular del derecho presentase la demanda se le pudiera inmediatamente otorgar justicia de modo pleno y adecuado al caso, no habría lugar para las providencias cautelares”⁷⁷.

3.5. La declaración de inconstitucionalidad *ex officio*

Debe agregarse que dentro del sistema de control constitucional judicial americano, relativo o difuso, adoptado en nuestra República en el orden federal y asignado a todos los jueces, se descarta el control *ex officio*, en tanto el mismo sólo puede ejercerse a pedido de parte, en una *causa* o *caso* sometido a su resolución, y con alcance ceñido a los intervinientes en la controversia.

Respecto a la exclusión del control de constitucionalidad *ex officio* la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo el criterio tradicional a lo largo de un dilatado período de tiempo, pudiendo citarse como referencias en tal sentido los pronunciamientos recaídos en las causas: “S. A. Ganadera ‘Los Lagos’ v. Nación Argentina”⁷⁸, sentencia del 30 de junio de

⁷⁷ CALAMANDREI, Piero: *Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares*, capítulo I: “Criterios para la definición de las providencias cautelares”, parágrafo 5: “Sentido en que se llama provisorias a las providencias cautelares”, punto 8 c): “*Periculum in mora*”, ps. 42 y ss., en particular ps. 43 y 44, El Foro, Buenos Aires, 1996.

⁷⁸ Fallos: 190:142

1941; y “*Juzgado de Instrucción Militar n° 50 de Rosario*”⁷⁹, sentencia del 24 de abril de 1984, si bien en este último caso registrando una fundada disidencia de los ministros doctores Carlos S. Fayt, Augusto C. J. Belluscio.

Más recientemente, el Alto Tribunal *in re: “Rita Aurora Mill de Pereyra y Otros v. Provincia de Corrientes”*⁸⁰, sentencia del 27 de septiembre de 2001, admitió una declaración de inconstitucionalidad *ex officio*, si bien, entre los votos que conformaran la mayoría, sumándose a la postura anticipada en un anterior pronunciamiento por los ministros doctores Carlos S. Fayt y Augusto César Belluscio, los ministros doctores Guillermo A. F. López, Gustavo A. Bossert y Antonio Boggiano, hicieron especial hincapié en que, en la causa sometida a decisión, tal proceder por el inferior no traía como consecuencia afectación del derecho de defensa de los litigantes ante lo sorpresivo de la sentencia con tal alcance puesto que la ley invalidada —sancionada luego de haber sido trabada la litis— pudo ser, de todos modos, materia de consideración por las partes, ya en el recurso extraordinario federal, ya en el escrito de traslado respectivo⁸¹.

3.6. Las cuestiones no justiciables

Cabe señalar que determinadas materias han quedado fuera de control del Poder Judicial. En tal sentido, se afirma que los tribunales de justicia no pueden conocer en cuestiones políticas ni revisar el ejercicio de facultades privativas de otros poderes, como tampoco las relaciones internacionales o intraconstitucionales —así, en España “del Jefe de Estado o del Consejo de Ministros con las Cortes o con el Parlamento, según los regímenes: remisión de proyectos de ley, cuestiones de confianza, fijación del orden del día, disolución de las Cámaras, convocatoria a elecciones, etc.”⁸²—. De todos modos, tal enclave mínimo tiende a reducirse, pues las inmunidades del poder se han ido

⁷⁹ Fallos: 306:303

⁸⁰ Fallos: 324:3219

⁸¹ Sobre el particular puede consultarse un completo ensayo de Luis F. LOZANO: *La declaración de inconstitucionalidad de oficio*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2004.

⁸² GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: *La lucha contra las inmunidades del poder*, 3ª edición, reimpresión, capítulo VI: “La inmunidad de los llamados actos políticos o de gobierno”, ps. 50 y ss., en particular ps. 58 y 59, Cuadernos Civitas, Madrid, 1995.

restringiendo sensiblemente, por cuanto la lucha por el derecho tiende a alcanzar la alta cota en la que se concibe al Estado de Derecho como un *Estado de Justicia*, enderezado hacia una justiciabilidad cada vez más plena. Tal ampliación, a pesar de ello, no habilita a los jueces a pronunciarse sobre los criterios de mérito, oportunidad y conveniencia con los cuales los respectivos órganos legislativos de los distintos planos del Estado dictan las respectivas normas —leyes u ordenanzas—, en nuestro caso las de contenido tributario.

Es así inveterada la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación conforme a la cual no es objetable la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de los impuestos locales, y en general todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad sin más limitaciones que las emanadas del art. 108 —texto histórico de la Constitución, hoy art. 126— (*Fallos*: 105:273) porque, entre los derechos que constituyen la autonomía de las provincias, es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención alguna de autoridad extraña (*Fallos*: 51:349; 114:282; 137:212, entre otros).

En la causa: “Doña Graciana Etchessahar de Lastra, sobre protocolización de testamento”⁸³, sentencia del 26 de octubre de 1928, el Alto Tribunal consignó: “Si la Constitución Nacional en su art. 5⁸⁴, ha dicho esta Corte, no ha hecho de la moderación de los impuestos o de formas determinadas de percepción de los mismos una de las condiciones a la garantía al goce y ejercicio de las instituciones provinciales y ha excluido, por lo tanto, de los casos de intervención de sus poderes políticos por la Nación (art. 6) el de los abusos posibles en esta materia, consumados por las provincias en perjuicio del desarrollo de la riqueza pública local y nacional, no es admisible que se haya querido dejar a la discrecionalidad del Poder Judicial de la Nación la facultad de declarar sin valor, en casos concretos, la legislación provincial relativa a impuestos, fuera de la hipótesis de confiscación o de otra trasgresión de una garantía de la Constitución o de algún precepto de la misma, porque el Poder Judicial es el menos adecuado por su naturaleza, funciones y reglas de procedimiento para decidir sobre la necesidad y equidad de las

⁸³ *Fallos*: 153:46

⁸⁴ Referente a la garantía federal de autonomía conferida a las provincias.

contribuciones y para apreciar los resultados económicos de ellas, según su monto o la manera de cobrarlas”.

Los criterios reseñados precedentemente, y que resumen la jurisprudencia de la Corte en materia de gravámenes provinciales, también se reflejan cuando le ha tocado resolver sobre tributos municipales o nacionales, reiterando que no es del resorte del Poder Judicial juzgar o decidir sobre la oportunidad o conveniencia de los instrumentos fiscales elegidos por el legislador o sobre la eficacia de los medios arbitrados para alcanzar los fines propuestos, y que su cometido se limita a decidir si en los casos ocurrientes ha habido manifiesta incompatibilidad con las garantías y derechos constitucionales.

4. Importancia del derecho judicial en el derecho constitucional tributario

El profesor Víctor Uckmar en 1959, fecha de la primera edición de su clásica obra *Principi Comuni di Diritto Costituzionale Tributario*, señaló que dentro de la literatura jurídica comparada de ese tiempo los estudios sobre el Derecho Constitucional Tributario sólo habían alcanzado maduro desarrollo en América, atribuyendo tal producción al interés despertado por las sentencias judiciales que abordaron controversias sobre la materia, en especial aquellas emanadas de la Corte Suprema de los Estados Unidos y de Argentina, cosa que, en su concepto, no se verificaba aún en Europa, ni en Italia, ya que en lo que respecta a aquel país, era muy reciente la instalación de la Corte Constitucional prevista por el ordenamiento sancionado en 1947⁸⁵.

Así, el *derecho judicial* constituye, junto con el derecho espontáneo no escrito, una de las principales fuentes del *derecho constitucional material*, noción que nos remite al concepto de Constitución vigente y eficaz que funciona efectivamente como derecho positivo y actual.

Es fácil comprobar cómo el derecho judicial enriquece hermanadamente a la Constitución, dado que los Tribunales de Justicia para aplicar sus normas

⁸⁵ UCKMAR, Víctor: *Principi Comuni di Diritto Costituzionale Tributario*, “Introduzione”, ps. 1 y 2, Casa Editrice Dott. Antonio Milani (CEDAM), Padova, 1959.

—principios y reglas— deben interpretarlas junto con los restantes preceptos del ordenamiento y, en muchos casos, a fin de llenar lagunas técnicas, encarar una tarea integrativa partiendo de las disposiciones existentes.

Ahora bien, el Derecho Constitucional Tributario en la República Argentina se encuentra conformado por el conjunto de principios y reglas que gobiernan desde el plano superior del ordenamiento jurídico *dos amplias secciones*, una referida a los *derechos y garantías individuales*, esto es *de las personas en cuanto contribuyentes*, y la otra atinente a *la distribución de las potestades tributarias y recursos financieros en un Estado plural* en el cual coexisten, además del *Gobierno federal*, *veinticuatro estados subnacionales* —veintitrés provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires—, y a su vez, *dos mil doscientos dieciséis entes municipales*⁸⁶. En el caso de los sujetos territoriales menores, la mayoría posee y ejerce, dentro de los cauces fijados por la Constitución, la Ley de Coparticipación y el derecho público provincial, potestad tributaria normativa y aplicativa; esto es, la necesaria para instituir impuestos, tasas y contribuciones especiales, como también para fiscalizarlos y recaudarlos.

4.1. El derecho judicial en la distribución de las potestades tributarias en la República Argentina

Con una finalidad puramente ejemplificativa para demostrar la importancia de los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en esta sección del Derecho Constitucional Tributario —distribución de potestades y recursos— pondremos énfasis en dos aspectos

⁸⁶ La cantidad consignada de municipios de provincia es la recogida al 30 de junio de 2007 en la página web del Instituto Federal de Asuntos Municipales, dependiente de la Secretaría de Asuntos Municipales del Ministerio del Interior: <http://www.mininterior.gov.ar/municipales/>. Incluye a los de distinta categoría, esto es a los de Carta o de Ley Orgánica, como así también a las comunas, comisiones vecinales, comisiones de fomento y comunas rurales (v. sobre el particular Esteban J. URRESTI: “Reflexiones acerca de la posibilidad de codificar de manera uniforme el procedimiento tributario en las municipalidades argentinas”, punto 2.3.: “Organización institucional de las municipalidades”, subpuntos 2.3.1: “Sistema de ley orgánica”, 2.3.2: “Sistema de carta o convención” y 2.3.3: “El régimen institucional de los municipios en las provincias argentinas”, en: *Los procedimientos tributarios provinciales, municipales y ante las Comisiones Arbitral y Federal de Impuestos*, obra colectiva coordinada por Gustavo J. NAVEIRA DE CASANOVA, ps. 307 y ss., en particular ps. 313 y ss., Ad Hoc, Buenos Aires, 2003).

dirimidos por el Alto Tribunal. Ellos son, respectivamente, el relativo a la asignación de la potestad tributaria normativa en materia de *contribuciones indirectas*⁸⁷ que se disputaron, durante algo más de cuatro décadas, la Nación con las provincias y que, finalmente, pasaron a revistar como recurso concurrente de ambos planos de gobierno sobre la base, en un primer momento de una sentencia judicial y, finalmente, al establecerlo así a texto expreso en la *Ley Suprema*; y el concerniente a la validez constitucional de la *coparticipación tributaria*, instituida por *leyes convenio* a partir del 1° de enero de 1935, en virtud de la cuales la Nación pasó a legislar y recaudar unificadamente los más importantes gravámenes, distribuyendo su producido con las provincias por el largo período que va desde el apuntado año 1935 hasta la fecha, careciendo de cobertura constitucional expresa tal modo de obrar hasta agosto de 1994, con la entrada en vigencia de la última Reforma de nuestra Carta Magna.

4.1.1. La doctrina judicial de los poderes tributarios concurrentes nacionales y provinciales en materia de imposición indirecta

La distribución de la renta pública tributaria en la Constitución Argentina de 1853-1860, si bien acogió la nacionalización de los derechos aduaneros, despejando uno de los conflictos hasta entonces existente, posibilitó, en los hechos, con la creación en 1891 por el Congreso de la Nación de los *Impuestos Internos*⁸⁸, que se entronizara un sistema de *concurrentia provincial y nacional* en materia de *contribuciones indirectas* recién convalidado en su constitucionalidad por la Corte Suprema de

⁸⁷ El término *contribuciones* —utilizado en los artículos 4°, 17, 20, 52 y 75 inc. 2°, de la Constitución Nacional, texto vigente—, comprende tanto a los impuestos como a las tasas y a las contribuciones especiales. Por su parte, el régimen rentístico, tal cual fue difusamente bosquejado en la Constitución de 1853-1860, contemplaba, por el art. 4° que: *El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional, formado del producto... de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...*; mientras que por el art. 67, inc. 2° (texto histórico) se disponía como competencia del Congreso: *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*. En tales condiciones, las discusiones discurrieron, sancionada la Constitución de 1853 y durante un largo período de nuestra historia, en precisar a quien se había asignado la potestad tributaria normativa para sancionar contribuciones indirectas, ya fuera a las provincias, ya a la Nación, o a ambas concurrentemente.

⁸⁸ Los referidos impuestos gravaban ciertos *consumos específicos* y debieron su denominación al hecho de que pasaron a coexistir, dentro del cuadro rentístico de la Nación, con los gravámenes aduaneros conceptuados como *impuestos externos*.

Justicia, *in re*: “Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada contra la Provincia de Buenos Aires, por repetición de pago de impuestos”⁸⁹, sentencia del 28 de septiembre de 1927, concurrencia que hoy se encuentra acogida, a texto expreso, por la Reforma Constitucional de 1994, mediante el enunciado incorporado en la introducción misma del inc. 2 del art. 75 de la *Ley Fundamental*⁹⁰, recibiendo, tal concurso, validación explícita y carácter ordinario y permanente.

El Alto Tribunal, dentro de los considerandos centrales de dicho pronunciamiento, dejó expresado: “Que los antecedentes de doctrina y de jurisprudencia sobre la cuestión propuesta deciden que, en general, los tributos indirectos al consumo interno, o sea los impuestos aludidos, pueden ser constitucionalmente establecidos por la Nación y por las Provincias, en ejercicio de las facultades concurrentes y sin óbice alguno determinado por incompatibilidades de orden institucional. El poder impositivo del gobierno central a este respecto, así como la potestad concurrente de los estados para establecer los mismos gravámenes sobre la misma materia imponible, se ha derivado de la inteligencia atribuida a la cláusula del art. 4° de la Constitución que dice: ‘de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general’, interpretándose por consideraciones de orden jurídico y fundamentos de carácter económico, que si bien dicha cláusula *no encierra una delegación de poder expreso a favor de la Nación, contiene la facultad implícita de crear y percibir los referidos impuestos federales al consumo* (Fallos: 121:264), los que tienen ya, sobre la sanción legal, *la consagración de los hechos en el largo período de su funcionamiento en el que se han seguido como renta fiscal el constante progreso del país en los diversos órdenes de su actividad económica y constituyen en la actualidad una fuente de recursos de que a la Nación acaso no le fuera dado prescindir sin afectar fundamentalmente su situación financiera. // Que la facultad constitucional de la Nación relativa a estos impuestos, sea cual fuere la amplitud que se le asigne, no tiene sin embargo, los caracteres de exclusividad con que se le han acordado otros, tales como los referentes a la organización tributaria aduanera, derechos de importación y de exportación, rentas de Correos, etc., con relación a los cuales existe la delegación expresa de poderes que*

⁸⁹ Fallos: 149:260

⁹⁰ Allí se ha añadido en el pòrtico del inciso: *Corresponde al Congreso: ... 2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. ...*

no comprende al gravamen de los consumos internos, debiendo deducirse, en consecuencia, que las provincias conservan al respecto virtuales facultades impositivas y pueden ejercitarlas en concurrencia con las de la Nación, dentro del alcance y con las limitaciones determinadas por la *Ley Fundamental*" (el énfasis en bastardilla no obra en el texto original).

Los antecedentes doctrinales y jurídicos invocados por la sentencia a tal punto no resultaban pacíficos que se llegó a propiciar por calificados autores una reforma constitucional para zanjar definitivamente la cuestión, y fue más bien la fuerza de los hechos —aprovechamiento de dichas fuentes tributarias concurrentemente por la Nación y las provincias— la que impulsó adoptar una solución salomónica, recomendada, también, por la circunstancia de que al gobierno central no le era dable prescindir del apuntado financiamiento.

4.1.2. La doctrina judicial frente al régimen de coordinación financiera de participación o coparticipación

Por otro lado, admitida la constitucionalidad de la potestad impositiva concurrente nacional y provincial en los apuntados gravámenes a los consumos específicos, ello acrecentó la doble imposición, obligando a pensar en soluciones para conjurarla.

Ante tal estado de cosas, se registraron en el Congreso diversas iniciativas las que se verían plasmadas, finalmente, con la sanción de la ley n° 12.139 de *Unificación de Impuestos Internos* ⁹¹.

La modalidad que se puso en funcionamiento partía de la sanción de una ley federal de unificación impositiva a la que debían adherir las respectivas legislaturas provinciales asumiendo obligaciones y adquiriendo, correlativamente, los derechos preestablecidos, dando lugar así al perfeccionamiento de una "ley-contrato" o "ley-convenio", categoría inédita hasta entonces en nuestras prácticas federales. Por dichas leyes las jurisdicciones locales se comprometían a no establecer gravámenes semejantes a los impuestos nacionales y, como contrapartida, obtenían el derecho a recibir un porcentaje de lo recaudado por aquellos recursos.

⁹¹ *Anales de Legislación Argentina*, tomo complemento 1920-1940, ps. 558 y ss., conocida como *Ley de Unificación de Impuestos Internos*, vigente a partir del 1° de enero de 1935.

Lo cierto es que los distintos sistemas instituidos no contaban con adecuado respaldo constitucional, por lo cual se levantaron autorizadas voces reputándolos violatorios de la *Carta Magna* al considerar que las provincias sólo podían desprenderse de sus competencias tributarias normativas y aplicativas mediante su reforma. A pesar de ello, a partir de un tratamiento incidental, la Corte Suprema de Justicia de la Nación convalidó el régimen *obiter dictum* en la causa: “*Carlos Juan Madariaga Anchorena*”⁹², sentencia del 21 de noviembre de 1958, donde precisó que: “El ordenamiento vigente en el país admite que las provincias puedan restringir convencionalmente el ejercicio de sus poderes impositivos mediante acuerdos entre sí y con la Nación; y la peculiaridad esencial de esos acuerdos, en lo que al caso interesa, es que no afectan derechos individuales”. Poco tiempo después, el Tribunal cimero acotó la doctrina del precedente *in re*: “*S. A. Compañía San Pablo de Fabricación de Azúcar v. Provincia de Tucumán*”⁹³, sentencia del 6 de noviembre de 1961, al establecer: “Toda vez que lo atinente a las atribuciones provinciales en materia impositiva es de orden estrictamente constitucional, los plausibles acuerdos que puedan alcanzarse por leyes del tipo de la invocada (se refería a la ley-convenio de Unificación de Impuestos Internos n° 12.139) deben interpretarse restrictivamente. Se trata de atribuciones propias de la soberanía conservada por los Estados provinciales, cuya limitación no puede ser sino estrictamente excepcional”.

En las condiciones que hemos venido refiriendo, ha sido bienvenida la incorporación efectuada por la Reforma Constitucional de 1994, en el art. 75 inc. 2, donde se cierra el primer párrafo relativo a contribuciones indirectas y directas señalando que las mismas *con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables*, para agregar, en los cinco párrafos siguientes del apuntado inciso, una regulación de marco minuciosa sobre el régimen que en la materia deberá instituir el Congreso⁹⁴.

⁹² Fallos: 242:280

⁹³ Fallos: 251:180

⁹⁴ El art. 75, inc. 2 de la Constitución reformada consagra en los párrafos siguientes: *Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automatización 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*

4.2. El derecho judicial y el Estatuto Constitucional del Contribuyente

Los derechos y garantías constitucionales que ofrece nuestra *Ley Fundamental* a partir de sus enunciados explícitos y, sobre todo, como consecuencia de haber incorporado en la Reforma de 1860 el art. 33 sobre *derechos implícitos*⁹⁵, es una fecunda cantera de la cual puede extraerse un conglomerado de reglas y principios que, en armónica amalgama, deben ser sistematizados en un objeto unitario de tratamiento y estudio, ya que todos propenden a la *libertad fiscal*, entendida ésta como la facultad de rechazar cualquier pretensión pecuniaria del Estado a título de tributo que no satisfaga los requisitos y exigencias que dimanen de la *Carta Magna* y que convertirían al pago que se reclame, en tales circunstancias, en exacción y despojo. Ya en 1953 tal conglomerado jurídico constitucional fue definido por el profesor Juan Carlos Luqui como el *Estatuto del Contribuyente*⁹⁶.

Con el sustento dogmático del Estatuto referido en el párrafo precedente —derechos y garantías constitucionales explícitos e implícitos— junto a las regulaciones contenidas en los diversos tratados sobre derechos humanos elevados a rango constitucional por la Reforma del año 1994⁹⁷, se ha producido una elaboración fecunda y sistemática en

el territorio nacional. // La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias. // No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso. // Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición.

⁹⁵ El art. 33 consagra: *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.*

⁹⁶ LUQUI, Juan Carlos: "La obligación tributaria en el derecho argentino", en *Revista de Ciencias Económicas y Centro de Estudiantes de Ciencias Económicas*, año XLI, serie II, n° 41, p. 16, Buenos Aires, 1953; también del mismo autor pueden consultarse: "Las garantías constitucionales de los derechos de los contribuyentes", *La Ley*, tomo 142, ps. 891 y ss.; y "Las garantías constitucionales de los derechos de los contribuyentes", en *Derecho Constitucional Tributario*, ps. 23 y ss., Depalma, Buenos Aires, 1993.

⁹⁷ Como consecuencia de esta Reforma se ha venido a establecer en el art. 75, inc. 22, que ... *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*

la materia, fruto de la labor incesante de la Corte Suprema de Justicia de la Nación —esto es, del *derecho judicial*— valiéndose de una interpretación sistémica y teleológica de los principios y reglas contenidas en el plexo supremo de nuestro ordenamiento jurídico.

Así podemos hablar, entre otros, de los principios de: reserva de ley; indelegabilidad legislativa; irretroactividad tributaria (si bien acotada a determinados supuestos); no confiscatoriedad; igualdad ante la ley, igualdad en la ley e igualdad por la ley; generalidad; proporcionalidad y progresividad; capacidad contributiva; equidad; derecho a trabajar y ejercer industria lícita; razonabilidad; derecho de defensa y tutela jurisdiccional efectiva; seguridad jurídica, etc.

La vasta enumeración antes formulada impide un tratamiento que agote los tópicos propuestos, por lo que habremos de ceñirnos tan sólo a pasar revista a algunos fallos en los cuales se ejerció el control de constitucionalidad a partir de principios, derechos y garantías de tal rango como son los de reserva de ley; no confiscatoriedad; igualdad; proporcionalidad; y derecho a trabajar y ejercer industria lícita.

4.2.1. El derecho judicial y el principio de reserva de ley en materia tributaria

Limitaremos el tratamiento de los muchos aspectos involucrados con el principio de reserva de ley⁹⁸ sólo a dos: el relativo a su aplicación en materia de

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. // 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.

⁹⁸ CASÁS, José Osvaldo; *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Ad-hoc, Buenos Aires, 2002.

tasas ⁹⁹ y el concerniente a la institución de tributos mediante la utilización de reglamentos de necesidad y urgencia.

En el primer aspecto cabe consignar que dependerá de que la tasa sea reputada un tributo o un instituto regulado por el derecho administrativo para que deba exigirse para su creación, modificación o aumento de su cuantía, una ley en sentido formal o baste un simple reglamento.

Sobre este punto, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación fue en algún momento vacilante, otorgando a la tasa, aunque en pocos casos, naturaleza administrativa, sin perjuicio de que en los últimos tiempos ha enfatizado su carácter tributario y, por ende, la necesidad de una ley formal para instituir la.

Un fallo aislado que adscribió a la categorización administrativa de las tasas fue el dictado *in re: "S.A. Ducilo v. Obras Sanitarias de la Nación"* ¹⁰⁰, sentencia del 28 de mayo de 1953, donde señaló: "Que, si bien es cierto que el poder público es quien fija las tasas para determinados servicios que presta, también es verdad que lo hace tratando siempre de recuperar sólo los fondos invertidos en los mismos, y no buscando beneficio fiscal. Como lo señala la doctrina, la tasa no es una institución fiscal, sino una creación administrativa para resarcirse directamente de los gastos en determinado servicio prestado a los usuarios y, por eso, mientras el impuesto —generalmente— tiene en cuenta el monto de la riqueza poseída por una persona, la tasa sólo está en relación con la utilización de los servicios públicos. Por las mismas consideraciones *el impuesto requiere previamente la sanción legal, y para las tasas bastará una autorización de*

⁹⁹ Asumimos que tal especie no tiene carta de ciudadanía ni es de uso corriente en el derecho positivo mexicano. Para nosotros, en cambio, constituye una de las categorías dentro de la clasificación tripartita de los tributos. Así el académico Horacio A. GARCÍA BELSUNCE la define en los siguientes términos: "Tasa: Es la contraprestación pecuniaria que el particular debe al Estado, en virtud de ley, por la prestación de un servicio jurídico, administrativo o jurisdiccional, de uso obligatorio, divisible y determinado en la persona o bienes del usuario, prestado por el Estado en ejercicio del poder tributario" (cfr. "Revisión parcial del concepto de la tasa como especie tributaria", *La Ley*, tomo 2006-F, ps. 853 y ss., en particular p. 864; también puede consultarse el mismo ensayo en *Periódico Económico Tributario*, año XIV, n° 361, ps. 1 y ss., ejemplar del 29 de noviembre de 2006).

¹⁰⁰ *Fallos*: 225:688

carácter general frecuentemente otorgada a reparticiones autárquicas” (el destacado en bastardilla ha sido agregado).

Por la naturaleza tributaria, en cambio, se registran numerosos precedentes anteriores y posteriores al pronunciamiento antes citado, entre los que vale referir el recaído en las causa: “*La Martona’ S. A. v. Provincia de Buenos Aires sobre repetición de una suma de dinero*”¹⁰¹, sentencia del 7 de diciembre de 1938, donde, frente a una *tasa en concepto de servicio de inspección veterinaria* establecida mediante decreto del Poder Ejecutivo de la Provincia de Buenos Aires, dejó consignado: “Que los principios y preceptos constitucionales —de la Nación y de la Provincia— son categóricos en cuanto prohíben a otro poder que el legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas y así el art. 17 de la Carta Fundamental de la República dice que: ‘Sólo el Congreso Nacional impone las contribuciones que se expresan en el art. 4°; y el art. 67 en sus incs. 1° y 2° (texto 1853/1860), ratifica esa norma que está expresada con igual precisión en el art. 90, inc. 1° de la Constitución de Buenos Aires”.

Más recientemente, el Alto Tribunal *in re: “Berkley International A.R.T. S.A. v. Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos – Dto. 863/98”*¹⁰², sentencia del 21 de noviembre de 2000, hizo lugar a la impugnación de una tasa recaudada y fiscalizada por la Administración Federal de Ingresos Públicos sobre los recursos destinados a las Aseguradoras de Riesgos del Trabajo (A.R.T.), fundada en la atención del gasto que demandaran las funciones encomendadas al organismo fiscal. La Corte Suprema de Justicia en el voto mayoritario compartió e hizo suyos los conceptos contenidos en el dictamen del Procurador General de la Nación, en tanto concluyó que el decreto n° 863/98¹⁰³ —al que consideró inaplicable en la especie— ni la ley n° 24.557¹⁰⁴, ni otra norma legal, habían establecido una contraprestación por el servicio que la misma ley reguladora de las A.R.T. puso en cabeza de la AFIP, en cuanto a la verificación y recaudación de las sumas correspondientes a las citadas empresas, fijadas conforme al art. 23 de la Ley de Riesgos del Trabajo.

¹⁰¹ Fallos: 182:411

¹⁰² Fallos: 323:3770

¹⁰³ *Anales de Legislación Argentina*, tomo LVIII-C, ps. 3023 y ss.

¹⁰⁴ *Anales de Legislación Argentina*, tomo LV-E, ps. 5865 y ss.

En cuanto al segundo tópico que nos hemos propuesto discurrir, referido a la sanción de tributos por conducto de reglamentos de necesidad y urgencia, decretos leyes o medidas provisorias con fuerza de ley —según la denominación en boga en cada ordenamiento jurídico—, el derecho judicial argentino se ha pronunciado en forma concluyente por la invalidez de las obligaciones patrimoniales instituidas por dichos medios.

El *leading case* más importante del Alto Tribunal en materia de reglamentos de necesidad y urgencia en el ámbito tributario está constituido por la resolución recaída en la causa: “*Video Club Dreams v. Instituto Nacional de Cinematografía*”¹⁰⁵, sentencia del 6 de junio de 1995, donde, en todos los votos emitidos, se postuló la confirmación de la sentencia apelada que había resuelto la inconstitucionalidad del tributo al video creado por los decretos n^{os} 2.736/91¹⁰⁶ y 949/92¹⁰⁷.

A su vez, en la causa “*Luisa Spak de Kupchik y Otro v. Banco Central de la República Argentina y Otro*”¹⁰⁸, sentencia del 17 de marzo de 1998, se cuestionó la validez constitucional del decreto n^o 560/89¹⁰⁹, por el que se había instituido un gravamen de emergencia que se aplicaría por única vez a los activos financieros existentes al 9 de julio de 1989. Meses más tarde, la ley n^o 23.757¹¹⁰ reprodujo el texto de la mencionada norma, con adecuaciones en aspectos de forma, y lo ratificó de modo expreso. A tal respecto, luego de pronunciarse por la inconstitucionalidad del decreto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación señaló: “13) Que —por su parte— la posterior entrada en vigencia de la ley n^o 23.757 tampoco es hábil para justificar la aplicación del impuesto sobre los activos financieros con respecto a los hechos imponible controvertidos en estas actuaciones ... / / 14) Que consecuentemente, y bajo el imperio de nuestra Ley Fundamental —texto 1853/1860— es inaceptable que un poder de imposición cuyo ejercicio se halla a extramuros de ésta en los términos señalados, pueda ser concebido como un instrumento eficaz para sortear los óbices constitucionales de otra norma —como el decreto n^o 560/89—

¹⁰⁵ Fallos: 318:1154

¹⁰⁶ *Anales de Legislación Argentina*, tomo LII-A, ps. 354 y ss.

¹⁰⁷ *Anales de Legislación Argentina*, tomo LII-C, ps. 2977 y ss.

¹⁰⁸ Fallos: 321:366

¹⁰⁹ *Anales de Legislación Argentina*, tomo XLIX-C, ps. 2573 y ss.

¹¹⁰ *Anales de Legislación Argentina*, tomo XLIX-D, ps. 3733 y ss.

intrínsecamente írrita. 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 infraconstitucional, la conclusión alcanzada ..., en torno a la invalidez del decreto citado, establecida por esta Corte en su rol de custodio e intérprete último de la *Ley Fundamental ...*”.

Cabe acotar que, como consecuencia de la Reforma Constitucional de 1994, por el art. 99 se precisan las atribuciones del Poder Ejecutivo y en el inciso 3º, tercer párrafo, se establece que: *Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o el 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.*

La Reforma Constitucional ha dejado expresamente al margen de los reglamentos de necesidad y urgencia, como puede advertirse de la transcripción precedente, la materia tributaria, lo que constituye una garantía sobre todo si se tiene en cuenta el desborde producido en la utilización de tal herramienta durante la gestión del presidente Carlos Saúl Menem, quien incursionó con tal instituto sobre todas las ramas jurídicas y, con particular persistencia, en el ámbito tributario y fiscal.

4.2.2. El derecho judicial y el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria

En un primer momento el Máximo Tribunal argentino, acotó la interdicción constitucional de la confiscación únicamente a la que intentara aplicarse en materia penal ¹¹¹. Así *in re*: “*Manuel Faramiñan*

¹¹¹ Ello en consonancia estricta con lo prescripto en el penúltimo de los enunciados del art. 17 de la Constitución Nacional destinado a tutelar la inviolabilidad del derecho de

contra la Municipalidad de La Plata, sobre inconstitucionalidad de ordenanzas municipales" ¹¹², sentencia del 23 de agosto de 1906, entendió que las normas por las cuales se establecían impuestos y contribuciones no eran inconstitucionales por confiscatorias en tanto: "Las confiscaciones prohibidas por la Constitución, son medidas de carácter personal y de fines penales, por las que se desapodera a un ciudadano en sus bienes, es la confiscación del Código Penal, y en el sentido amplio del artículo 17 el apoderamiento de los bienes de otro, sin sentencia fundada en ley o por medio de requisiciones militares; pero de ninguna manera lo que en forma de contribuciones para fines públicos puede imponer el Congreso o los gobiernos locales ...".

En nuestra República se marcó luego un punto de inflexión doctrinal cuando el Tribunal cimero se detuvo a ponderar los *efectos o alcances confiscatorios* de los tributos para, como corolario, tenerlos por contrarios a la Constitución. Dicho cambio quedó plasmado en una familia de fallos que, en puridad, se inaugura con motivo de la aplicación del impuesto a la herencia en la causa "*Doña Rosa Melo de Cané, su testataria; sobre inconstitucionalidad de impuesto a las sucesiones en la Provincia de Buenos Aires*" ¹¹³, sentencia del 16 de diciembre de 1911. En tales actuaciones la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al considerar un impuesto que gravaba los legados a extraños a una cuota del 50% de los valores transmitidos, en este caso por disposición testamentaria en favor de la Iglesia Católica, dejó establecido en el considerando 9º: "Que ... es ... oportuno recordar que la Suprema Corte de Estados Unidos, interpretando y aplicando disposiciones constitucionales menos explícitas que las nuestras, ha dicho en uno de sus recientes fallos: 'Si ocurriera alguna vez un caso en que bajo el nombre de impuesto progresivo o en otra forma se imponga una exacción arbitraria y confiscatoria sería la oportunidad de considerar si el Poder Judicial puede acordar amparo, aplicando los principios inherentes y fundamentales para la protección del individuo, aún cuando no haya para ello autoridad expresa en la Constitución' (*Knowlton y Moore*, 178, U.S. 45)", decretando la invalidez de los tributos considerados confiscatorios, que, desde otra perspectiva —derecho a

propiedad, en tanto allí específicamente se dispone: *La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino.*

¹¹² Fallos: 105:50

¹¹³ Fallos: 115:111

disponer de la propiedad por voluntad testamentaria— se había insinuado tres décadas antes, en voto dividido, *in re*: “*La sucesión de Doña Tomasa Velez Sarsfield contra el Consejo de Educación de la Provincia de Buenos Aires, sobre inconstitucionalidad de un impuesto*”¹¹⁴, sentencia del 19 de noviembre de 1882. En este anterior fallo el Alto Estrado entendió que contrariaba a la Constitución un impuesto creado por una Legislatura provincial aplicable a los legados instituidos a favor de extraños, si bien con el fundamento que admitirlos, importaría tanto como establecer una legítima forzosa a favor del Fisco local que el Código Civil —derecho común sancionado por el Congreso de la Nación para toda la República— no había contemplado.

En diversos pronunciamientos el Tribunal cimero, con matizaciones en el caso de contribuyentes no residentes en el país¹¹⁵, entendió que la confiscación se operaba cuando el tributo absorbía más del 33 % del capital —en el Impuesto Sucesorio calculado sobre el monto de la hijuela— o de la renta que producían los bienes gravados.

Ya consolidada la doctrina y a fin de llevar a cabo un escrutinio sobre la confiscatoriedad en materia de Impuesto Inmobiliario sobre bienes rurales, la Corte Suprema de Justicia tuvo en cuenta no ya el valor del inmueble sino su renta y, en el caso de los bienes infrautilizados, computando la que podía obtenerse por la explotación de los campos en forma “racional y eficiente sin gastos desmedidos y de acuerdo a sus condiciones y posibilidades”¹¹⁶. También se agregó “que... la proporción entre la renta y el impuesto, en los casos de gravámenes que inciden

¹¹⁴ Fallos: 23:647

¹¹⁵ Durante un período la Corte Suprema de Justicia de la Nación aceptó que el Impuesto Sucesorio pudiera llegar, de aplicarse el adicional o el recargo por ausentismo cuando los beneficiarios de la transmisión eran no residentes en el país, hasta el 50 % del monto de la herencia. Tal temperamento se encuentra expresado en las causas: “*Segundo Fernández Aguilera (sucesión)*”, Fallos: 211:34, sentencia del 4 de junio de 1948, o “*Eduardo Shepherd, su sucesión*”, Fallos: 212:493, sentencia del 22 de diciembre de 1948. Luego del cambio de composición del Tribunal por la autodenominada “Revolución Libertadora” en la causa “*Carlos Vicente Ocampo*”, Fallos: 234:129, sentencia del 2 de marzo de 1956, si bien se admitió el recargo impositivo al contribuyente con domicilio en el extranjero, se sentó el criterio de que la garantía constitucional del derecho de propiedad imponía el tope del 33 % en el Impuesto Sucesorio, tanto en el caso de contribuyentes residentes en el país, como en el de residentes en el extranjero.

¹¹⁶ C.S.J.N. causa: “*Dolores Cobo de Macchi di Cellere v. Provincia de Córdoba*” (Fallos: 190:231), sentencia del 21 de julio de 1941.

sobre la producción agrícola, debe establecerse computando el rendimiento normal medio de una correcta explotación del fundo concretamente afectado”, añadiéndose: “No cabe así tener en consideración ni la disminución o supresión de las utilidades por circunstancias eventuales, ni la que proviene de la inapropiada administración del contribuyente”¹¹⁷. Igualmente se dijo que “el requisito para la procedencia de juicios similares al de autos, de la comprobación de una explotación eficiente, 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”¹¹⁸; agregándose, incluso, que “en la organización social actual el propietario de la tierra fértil no atiende al real destino de ella, haciéndola mero capital productivo de renta, para limitarse a disfrutar del precio que obtiene por la cesión de su uso”, pues: “no obstante la libertad que el ordenamiento legal asegura de poder ceder los campos en simple locación (Const. Nac., art. 14 y ley n° 13.246¹¹⁹), ello no resulta obstáculo para que, contemplado el problema desde el punto de vista económico-social con que debe juzgarse la eficacia y legitimidad de una ley impositiva, se concluya que el precio del arrendamiento de bienes rurales no es índice de la explotación normal eficiente que el legislador esté obligado a respetar cuando les impone tributos, a fin de no exceder la medida en que los derechos reconocidos por la Constitución Nacional se encuentran protegidos”¹²⁰.

4.2.3. El derecho judicial y el principio de igualdad en materia tributaria

Más allá del nutrido número de pronunciamientos que registra nuestro Máximo Tribunal en materia de igualdad tributaria —de cuya doctrina condensaremos algunos lineamientos generales—, solamente damos cuenta aquí de modo particularizado del contenido de dos de sus sentencias, a las que añadimos una tercera, dictada en el estrado del

¹¹⁷ C.S.J.N. causa: “*Felicitas Guerrero de Mihanovich v. Provincia de Córdoba*” (Fallos: 200:128), sentencia del 23 de octubre de 1944.

¹¹⁸ C.S.J.N. *in re*: “*Rosa Jardón Perissé v. Provincia de Córdoba*” (Fallos: 209:200), sentencia del 31 de octubre de 1947.

¹¹⁹ *Anales de Legislación Argentina*, tomo VIII, ps. 85 y ss.

¹²⁰ C.S.J.N. causa: “*Raúl Giménez Fauvety y otros*” (Fallos: 239:157), sentencia del 30 de octubre de 1957.

Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que hoy integramos.

La primera de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recayó *in re*: “Don Ignacio Unanue y otros contra la Municipalidad de la Capital, sobre devolución de dinero proveniente del impuesto a los studs”¹²¹, sentencia del 21 de septiembre de 1922, donde se señaló que: la igualdad preconizada por el art. 16 de la Constitución importa, en lo relativo a impuestos, establecer, que en condiciones análogas deberán imponerse gravámenes idénticos a los contribuyentes, por lo que el impuesto de inspección establecido por la Municipalidad de la Capital sobre los locales para studs, no es violatorio de esa garantía constitucional, desde que todas las caballerizas comprendidas en la denominación de studs son gravadas con una base uniforme y dado que no es posible desconocer que existe algún motivo razonable para 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 objeto de disputar carreras.

La segunda, también del Máximo Tribunal, que adquiere un valor emblemático al valerse de la noción de *capacidad contributiva* como principio constitucional implícito, es la dictada en la causa: “Ana Masotti de Busso y Otros v. Provincia de Buenos Aires”¹²², sentencia del 7 de abril de 1947, en la cual se declaró inconstitucional la *progresividad en el Impuesto Inmobiliario Rural sobre bienes poseídos en condominio* por afectar el principio de igualdad ante el impuesto y las cargas públicas. Para ello se razonó sosteniendo, que si bien el impuesto territorial se mide por el valor de la propiedad inmobiliaria, el objeto del gravamen no es el inmueble considerado en sí mismo sino la capacidad tributaria de su dueño, que se pondera por la riqueza que su dominio representa. Así entonces, a fin de juzgar si el impuesto territorial es o no violatorio de la igualdad, debe tomarse en cuenta la condición de las personas que lo soportan en orden al carácter y a la magnitud de la riqueza tenida en vista por el gravamen. La relación de éste con el inmueble queda, así, subordinada a los principios que rigen su relación con el contribuyente, uno de los cuales es que *a igual capacidad tributaria con respecto a una misma especie de riqueza el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para*

¹²¹ Fallos: 138:313

¹²² Fallos: 207:270

todos los contribuyentes, cosa que no ocurre, según el Tribunal, cuando tales bienes son poseídos en condominio pues, conforme a su apreciación, el inmueble en condominio tiene tantos dueños como condóminos, cada uno de los cuales goza, respecto de su parte indivisa, de los derechos inherentes a la propiedad.

A modo de condensación de algunos lineamientos generales sentados por el Tribunal cimero, vale indicar que para éste: a) *la garantía del art. 16 de la Constitución Nacional entrega a la prudencia y sabiduría del Poder Legislativo una amplia libertad para ordenar y agrupar, distinguiendo y clasificando los objetos de la legislación*; empero, la validez constitucional de esas catalogaciones se halla subordinada a que emanen de causas objetivas o razones sustanciales, a efectos de que resulte excluida toda disparidad o asimilación injustas, a las que conducirían criterios arbitrarios, de indebido favor o disfavor, privilegio o inferioridad personal o de clase, o de ilegítima persecución; b) 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 art. 16 de la Constitución Nacional; c) no es violatorio de la garantía de igualdad la aplicación a las *sociedades anónimas* de un impuesto que no se cobra a las *personas físicas*; d) la diferencia entre las *situaciones anteriores o posteriores a un nuevo régimen legal* no configura un agravio a la garantía de la igualdad, porque de lo contrario toda modificación legislativa importaría desconocerla; e) la garantía constitucional de la igualdad no se puede considerar vulnerada porque en otras jurisdicciones territoriales los contribuyentes no soporten imposición general o particular de intensidad igual o semejante. *La diversidad de tributación y sus cuantías son consecuencia de la pluralidad de poderes impositivos conforme al régimen federal de gobierno*; y f) no sustenta el agravio a la regla de la igualdad el impuesto que grava más onerosamente a las *sociedades extranjeras* o a las primas de seguros de compañías cuya dirección y capital inscripto no estén radicados en el país.

El Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, tuvo que atender, en los autos “*Cámara Argentina de Supermercados s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado*”¹²³, sentencia del 27 de

¹²³ CONSTITUCIÓN Y JUSTICIA (Fallos del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires), Ad-Hoc, Tomo V, pág. 324 y ss.

mayo de 2003, una articulación por pugna constitucional, basada en la desigualdad de trato por la aplicación de una alícuota superior en el *Impuesto sobre los Ingresos Brutos* con que se gravaba a aquellos establecimientos de comercialización minorista conocidos como *supermercados e hipermercados* y/o la prestación de obras y servicios llevadas a cabo por dichas empresas, en cuanto contaran con *una boca de expendio*, cuya *superficie superara los mil quinientos metros cuadrados*. En síntesis, el pronunciamiento tuvo en cuenta que “la mayor alícuota puede fundarse en la intención de *equiparar a los distintos operadores económicos frente al mercado*, evitando que los supermercados e hipermercados a través de su *alto poder de compra, economía de escala y eliminación de presión fiscal por compra directa al fabricante y supresión de etapas gravadas* por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos puedan verse favorecidos desplazando de la competencia a otros sujetos minoristas y acentuando el proceso de *concentración económica*, lo que obliga a no perder de vista lo señalado por la Corte Suprema de Justicia respecto a la utilización extrafiscal de los tributos en tanto afirmara *in re: ‘Lorenzo Larralde y otros’*, (Fallos: 243:98), sentencia del 2 de marzo de 1959, que si bien el poder impositivo tiende ante todo a proveer recursos al tesoro público, *constituye, además, un valioso instrumento de regulación económica*, como consecuencia de lo que ha dado en llamarse *función de fomento y de asistencia social del impuesto*, lo que permite afirmar *que a veces linda con el poder de policía y sirve a la política económica del Estado, en la medida en que se responda a las exigencias del ‘bien general’, cuya satisfacción ha sido prevista por la Ley Fundamental como uno de los objetivos del poder impositivo*. Por lo tanto, las provincias, porque conservan todas las facultades no delegadas en la Nación, pueden libremente establecer impuestos sobre las cosas que forman parte de su riqueza general y determinar los medios de distribuirlos, sin otras limitaciones que las que resulten de la Constitución Nacional. Sus facultades, dentro de estos límites, son amplias y discrecionales y el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder”.

Se añadió, que si bien el Impuesto sobre los Ingresos Brutos era un tributo indirecto que, por regla general, se trasladaba al consumidor final —sujeto que se suponía detentaba la capacidad contributiva que se vería incidida—, no podía descartarse que el obligado legal al pago poseyera, en el supuesto en tratamiento, también una capacidad económica singular que justificara el fijar a su respecto alícuotas diferenciadas.

4.2.4. El derecho judicial y el principio de proporcionalidad en materia tributaria

La noción de *proporcionalidad* referida a los tributos la encontramos en nuestra Carta Constitucional en los arts. 4 y 75, inc. 2. Así es que en el primer caso se la refiere, en materia de contribuciones, junto con la equidad *a la población*; y en el segundo, se la considera al prescribir que las contribuciones directas deberán ser proporcionalmente iguales *en todo el territorio de la Nación*.

Nos queda entonces por ver el significado de la proporcionalidad en su dimensión, si es que la tiene, dentro del denominado *Estatuto del Contribuyente*.

Desde esta perspectiva, en una interpretación se llegó a sostener que el requisito de proporcionalidad de los tributos importaba que las alícuotas de los gravámenes debían reunir esa característica, con lo cual se vedaba todo tipo de progresividad impositiva.

Esta hermenéutica de las cláusulas constitucionales fue terminantemente descartada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa: "*Don Eugenio Díaz Vélez c. la Provincia de Buenos Aires, s. inconstitucionalidad de impuesto*"¹²⁴, sentencia del 20 de junio de 1928, en la cual ameritó: "Que tampoco es inconstitucional el impuesto progresivo de autos (impuesto inmobiliario), considerado según la proporcionalidad y equidad que consagra el art. 4 de la Constitución... Dicho precepto no debe considerarse aisladamente, sino en combinación con las reglas expresadas en los arts. 16 y 67 inc. 2 (texto histórico 1853-1860) 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" (el énfasis en bastardilla ha sido añadido).

¹²⁴ Fallos: 151:359

La inexistencia de pugna entre el recaudo constitucional y la *progresividad* de la tarifa en las contribuciones, también fue confirmada por el Tribunal cimero *in re: "Don Gregorio Morán contra la Provincia de Entre Ríos, sobre inconstitucionalidad de impuesto territorial y devolución de pesos"*¹²⁵, sentencia del 30 de noviembre de 1934, donde brindó respaldo a un impuesto progresivo para los predios rurales con una alícuota creciente que alcanzaba el máximo del 10 por mil para aquellos cuya superficie excediera las 20.000 hectáreas, señalando al respecto: "Se ve claro el propósito de la legislatura de Entre Ríos al sancionar la ley n° 2.581, de combatir el latifundio, desde el momento que no sólo se tiene en cuenta el valor de la propiedad sino también de su superficie al fijar el monto del impuesto. Pero siendo éste igual y uniforme para todos los propietarios que tienen iguales superficies, la progresión establecida no es contraria al principio de igualdad del precepto constitucional contenido en el artículo 16" (el énfasis en bastardilla no obra en el texto original).

La solución a que se arribó fue análoga a la acogida en otros países como en Italia, frente al art. 25 del Estatuto Albertino de 1848 que también aludía a la proporcionalidad, ya que, como lo indica el profesor Victor Uckmar: "La discusión, que inicialmente se suscitó sobre la legitimidad constitucional de los impuestos con alícuotas progresivas en aquellos Estados cuyas Constituciones proclamaban la igualdad y uniformidad de la imposición, aparece hoy fuera de contexto"¹²⁶, polémica conjurada tempranamente por la Corte Suprema Argentina, como se viera, ya en el año 1928.

¹²⁵ Fallos: 171:390

¹²⁶ UCKMAR, Victor: *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario, Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, capítulo II: "Principio de igualdad", parágrafo 5: "Constitucionalidad de los impuestos con alícuota progresiva", p. 69, Temis, Bogotá, 2002. Recuerda este autor que la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos de América en dos sentencias "*Magoun c. Illinois Trust and Savings Bank*" (1898), 170 U.S. 283, y "*Knowlton c. Moore*" (1900), 178 U.S. 41, se ha ocupado de la cuestión, pronunciándose a favor de la constitucionalidad del impuesto progresivo. En ambas la controversia se centraba en la ilegitimidad de la forma de imposición por ser contraria a la regla constitucional de la *uniformity*. La primera se ocupaba del impuesto sucesorio. La Corte declaró que el derecho a heredar en sustancia es un privilegio; el Estado, confiriéndolo, tiene también el poder de someterlo a la imposición que crea oportuna. En el segundo pronunciamiento, también sobre el impuesto a la herencia, el Alto Tribunal declaró que la *uniformity* va entendida exclusivamente en sentido geográfico y la alícuota, además, debe diversificarse según la relación de parentesco con el causante, y puede ser graduada progresivamente (cfr. ob. cit., p. 93).

La progresividad del sistema tributario, tal cual lo propician algunas de las modernas constituciones se adecua, en nuestro parecer, de forma más armónica con el principio de capacidad de pago de los contribuyentes atendiendo, en la distribución de las cargas, a la idea de demandar las prestaciones pecuniarias conforme a la teoría del sacrificio —igual, mínimo o marginal—, desechando las críticas que a tal postura se han levantado, por ciertos autores, fundamentalmente, desde el ámbito de la economía financiera ¹²⁷.

Así, un sistema basado en un adecuado rendimiento de los impuestos directos —a la renta global y progresiva de las personas físicas; a las herencias; al patrimonio neto; o a ciertos bienes singularmente considerados, tales como: inmuebles, automotores o embarcaciones de recreo y deportivas, etc.—, atenderá a índices efectivos de capacidad contributiva, haciendo soportar los costes del Estado, en mayor medida, a aquellos que cuentan con manifiesta potencialidad y aptitud económica para afrontar las obligaciones fiscales. A la inversa, un sistema que concentre la recaudación en impuestos indirectos —al valor agregado; a los consumos específicos; a los combustibles líquidos derivados del petróleo y al gas natural comprimido; a los aportes sobre la retribución salarial; sobre los ingresos brutos, etc.—, tomará en consideración, simplemente, indicios mediatos a menudo no fidedignos de aptitud de pago, castigando, a través de la regresividad, a los sectores sociales de bajos recursos, incluidos aquellos con necesidades básicas insatisfechas que, la más de las veces, ni siquiera tienen conciencia —por los efectos analgésicos o anestésicos de este tipo de gabelas que se incorporan a los precios de bienes y servicios—, de revistar en el sistema como contribuyentes incididos, acentuando las asimetrías de un modelo fiscal que, incluso muchas veces, se ve acompañado por irritativos privilegios que favorecen a contribuyentes con elevada aptitud de pago en el Impuesto a la Renta, mediante dispensas, exenciones, deducciones, desgravaciones, amortizaciones aceleradas y prebendas de todo tipo, sin

¹²⁷ NEWMARK, Fritz: *Principios de la Imposición*, sección: “Los principios de una política fiscal justa y económicamente racional”, capítulo II: “Principios de imposición político-sociales y éticos”, ps. 101 y ss. parágrafo A: “Postulados de justicia”, subparágrafo 5: “El principio de proporcionalidad o principio de imposición según la capacidad de pago personal e individual”, punto 2: “Recusación del principio de equivalencia y renuncia a los fundamentos teóricos del sacrificio”, ps. 161 y ss., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

un adecuado cálculo del costo fiscal que de ellos se deriva, ni de los resultados efectivos que a través de su uso concretamente se alcanzan.

El *principio de progresividad* también puede satisfacerse, en menor medida, a partir de tarifas diferenciales en la *imposición indirecta*, como lo dispone la Constitución de la Confederación Suiza al fijar, por el art. 29, las pautas a que debe ajustarse la legislación en materia de derechos de importación según los objetos sobre los cuales recaigan¹²⁸.

El jurista argentino Carlos S. Nino ha señalado, en conceptos que compartimos plenamente, que: “Una democracia de propietarios —como suele llamarse a un sistema de propiedad equitativamente distribuida— requiere generalizar las condiciones de acceso a esa propiedad y la mejor forma de proveer tales condiciones de modo que sea compatible con la libertad individual es a través de un sistema de impuestos progresivos”¹²⁹.

4.2.5. El derecho judicial y el derecho a trabajar y ejercer industria lícita

La protección del derecho a trabajar y ejercer actividades económica lícitas —derecho reconocido en todas las constituciones contemporáneas y en los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos— y sus armonías y fricciones con los fines no recaudatorios o extrafiscales de los tributos ha sido objeto de consideración sistemática y analítica en un meduloso ensayo del profesor Gustavo J. Naveira de Casanova, al cual remitimos¹³⁰.

¹²⁸ CASCAJO CASTRO, José Luis y GARCÍA ÁLVAREZ, Manuel B.: *Constituciones Extranjeras Contemporáneas*, 3ª edición, Tecnos, Madrid, 1994, “Constitución Federal de la Confederación Suiza”, ps. 85 y ss., en particular ps. 97 y 98. El precepto consigna: *Art. 29.1. La percepción de las aduanas federales será reglamentada conforme a los principios siguientes: 1) Derechos sobre la importación: a) Las materias necesarias para la industria y la agricultura serán tasadas lo más bajo posible; b) El mismo principio se aplicará a los objetos necesarios para la vida; c) Los objetos de lujo serán sometidos a tasas más elevadas. A menos que se opongan a ello grandes obstáculos, estos principios deberán también ser observados en la conclusión de tratados de comercio con el extranjero...*

¹²⁹ NINO, Carlos S.: *La justificación ética de la contribución impositiva*, trabajo presentado como panelista a las XX Jornadas Tributarias, organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, en Mar del Plata, noviembre de 1990.

¹³⁰ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J.: “Tributación y derechos humanos: posibles vinculaciones con los derechos de trabajar y ejercer industria lícita. Armonías y

Ocurre que en determinados supuestos —cuando los tributos son puestos al servicio de fines diversos al de proveer recursos al erario estatal— la potestad tributaria normativa se amalgama con el ejercicio del poder de policía, estimulando, desincentivando, penalizando e, incluso, prohibiendo sutilmente, ciertas actividades o comportamientos económicos.

A pesar de no ser los únicos, con una finalidad didáctica, nos valdremos de dos fallos sobre el tema, que consideramos claves en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

El primero fue el recaído en la causa “*Don Raúl Rizzotti contra la Provincia de San Juan, por repetición de impuesto*”¹³¹, sentencia del 30 de marzo de 1928, donde prosperó una articulación de inconstitucionalidad por afectación del derecho de trabajar y ejercer industrias lícitas, ante una *abultada patente impuesta por la referida provincia a los profesionales médicos, a excepción de los que prestaban servicios gratuitos en la administración sanitaria y asistencia pública* del referido estado local. En ella se dijo: “Que las conclusiones de la extensa prueba producida acreditan que, en general, la cuantía de la patente afecta de tal manera los emolumentos anuales de los médicos en aquella provincia, que en realidad constituye, como se sostiene, una traba insalvable al ejercicio de sus actividades profesionales... // Si no bastaran para demostrar estos asertos las declaraciones prestadas sobre ese punto por la prueba de autos, estarían suficientemente acreditados por el solo hecho de que *agotadas las gestiones conducentes a obtener la derogación o modificación del impuesto aludido, los afectados por dicho gravamen se vieron en el caso de abstenerse de ejercer su profesión, clausurando sus consultorios y emigrando muchos de ellos del territorio de la provincia, en procura, sin duda, de las garantías y derechos que allí se les negaban con obstinado designio.* // Que una ley así restrictiva del ejercicio regular de una profesión no sólo lícita, sino estimulada en todas partes por las mayores franquicias, en mérito de su estrecha vinculación con los más altos intereses sociales, y que en el caso gravita con inflexible imposición lo

fricciones producidas por los fines no recaudatorios de los tributos”, en *Derechos Humanos y Tributación*, Revista Jurídica de Buenos Aires 2001, Facultad de Derecho – Universidad de Buenos Aires, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2002, ps. 413 y ss.

¹³¹ Fallos: 150:419

mismo sobre el cincuenta que sobre el cien por ciento de la retribución que percibe el contribuyente; una sanción tributaria que persigue y hostiliza a una institución profesional hasta anular su funcionamiento desalojando en masa la absoluta mayoría de sus factores esenciales, es a todas luces atentatoria de los derechos y garantías que la Constitución consagra en su estructura general y especialmente en sus arts. 14, 16 y 17, en cuanto establecen el derecho de trabajar y ejercer toda industria lícita, la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas y la inviolabilidad de la propiedad, principios, garantías y derechos que de acuerdo con el art. 28 no pueden ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio” (el énfasis en bastardilla nos pertenece).

Por último, es del caso referir la causa “José Manuel Irizar v. Provincia de Misiones”¹³², sentencia del 12 de septiembre de 1996, en la cual, por mayoría, el Alto Tribunal se pronunció por la inconstitucionalidad de una ley de la apuntada provincia que *supeditaba el trámite y obtención de guías forestales* para la circulación de tales productos a que el peticionante acreditara el *haber satisfecho todos los impuestos y tasas provinciales que afectaban las tierras donde se realizaba la explotación*. Ese dispositivo, según la sentencia, importó un exceso en el ejercicio del poder de policía de seguridad del tráfico de bienes, ya que el procedimiento operaba, en sí mismo, como una causa de ingresos fiscales o modo de controlar el pago de otros gravámenes, aparejando en el *sub lite*, al mismo tiempo para el actor, la *imposibilidad de ejercer la industria lícita que era su actividad al dificultarla* (art. 14 de la Constitución Nacional), hecho que también colisionaba con la finalidad perseguida por la legislación específica —promocional— para este tipo de emprendimientos.

5. Conclusiones

A modo de apretada síntesis, corresponde señalar que en el orden federal de la República Argentina:

- a) la *supremacía de la Constitución* es una consecuencia de haberse adoptado una *Carta Magna escrita y rígida*; esto es, dotada de supra-legalidad, en tanto sólo puede ser reformada por el procedimiento en ella previsto, lo que importa distinguir claramente sobre los

¹³² Fallos: 319:1934

- alcances en la actuación del *poder constituyente* —originario o derivado— y de los *poderes constituidos*;
- b) el ejercicio de *la función de control constitucional* de las leyes dictadas por el Congreso, de las constituciones y de las leyes locales, como de todos los actos de los órganos ejecutivos, siguiendo la tradición del derecho judicial norteamericano, también en nuestra República *está a cargo de los tribunales de justicia*;
 - c) el *Poder Judicial* de la Nación y las provincias para *ejercer el control de constitucionalidad* deben *hacerlo en el marco de un caso o causa*, sometido a su decisión, ya que no compete a los jueces hacer declaraciones generales o abstractas y es de la esencia de su misión dirimir colisiones efectivas de derechos;
 - d) el actual Código Procesal Civil y Comercial de la Nación regula en su art. 322 la *acción meramente declarativa o de certeza*, instituto que ha permitido, en los últimos tiempos, incitar la competencia judicial abarcando planteos de inconstitucionalidad, incluso en la instancia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación;
 - e) si bien tradicionalmente se ha exigido como requisito habilitante para que medie *declaración de inconstitucionalidad* por los jueces, *concreta petición* en tal sentido de parte interesada, hoy se advierte que, en circunstancias muy especiales, la *Corte Suprema de Justicia de la Nación* se ha considerado *autorizada a pronunciarse* sobre el punto *ex officio*;
 - f) dentro de *nuestro sistema jurídico*, la sentencia que invalida un precepto legal sólo implica, por regla general, la inaplicación de la disposición en el caso concreto, con lo cual *el efecto del pronunciamiento es restringido o inter partes*;
 - g) *el amparo colectivo* acogido por la Reforma Constitucional de 1994 *no ha tenido andamio favorable en materia tributaria* al entenderse que los planteos efectuados se orientaban a la defensa de derechos de carácter patrimonial, puramente individuales, cuyo ejercicio o tutela correspondía exclusivamente a cada uno de los posibles afectados al encontrarse al margen del universo de legitimados contemplados en el art. 43 de la *Ley Suprema*;
 - h) si bien institucionalmente una declaración judicial de inconstitucionalidad decretada en la República Argentina sólo tiene efectos en la causa en que ha sido dictada la sentencia quedando subsistente la vigencia del precepto fuera de ella, suele ocurrir que *los fallos del Máximo Tribunal se consolidan como precedente por el seguimiento de que*

de éstos se hace, en cuyo caso la fuente judicial, sin derogar la norma, consigue que las instancias inferiores acaten su doctrina, o que, voluntariamente, el órgano que dictó la norma, la deje sin efecto.

- i) determinadas materias han quedado fuera del control del Poder Judicial, de forma tal de asegurar un armonioso equilibrio entre las tres ramas del gobierno, si bien se advierte una marcada tendencia hacia la justiciabilidad plena;
- j) *la interpretación funcional, dinámica o progresista* permite una hermenéutica constitucional que *supera el horizonte histórico del tiempo en que el texto fue sancionado*, permitiendo distinguir entre el significado lineal que pudo asignarse a los preceptos al momento de su adopción, de las ideas rectoras que los impregnan, las que tienen una capacidad abarcadora relativamente desligada de las situaciones particulares que les dieron origen;
- k) *rechazamos* por inconveniente que los jueces excedan las facultades que constitucionalmente tienen asignadas y que, mediante un *activismo irrestricto*, produzcan un desequilibrio en la relación que deben guardar entre sí los distintos poderes del Estado;
- l) el *derecho judicial*, como *fuerza de Derecho Constitucional material* adquiere particular relevancia en tanto las sentencias de la *Corte Suprema de Justicia de la Nación*, en su carácter de *intérprete final de la Ley de las Leyes*, al aplicar sus normas, debe precisar su alcance e, incluso, llenar lagunas técnicas, encarando una labor integrativa que parte del conjunto de sus disposiciones para arribar a la solución adecuada en el caso concreto;
- m) los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación han servido para consolidar una serie de principios y reglas que desde el plano superior del ordenamiento jurídico conforman *dos amplias secciones*, una referida a los *derechos y garantías individuales*, esto es, *de las personas en cuanto contribuyentes*, y la otra atinente a la *distribución de las potestades tributarias y recursos financieros en un Estado plural* en el cual coexisten, además del *Gobierno Federal*, *veinticuatro estados subnacionales* —veintitrés provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires— y, a su vez, *dos mil doscientos dieciséis entes municipales*, la mayoría de los cuales posee y ejerce, dentro de los cauces fijados por la Constitución, la Ley de Coparticipación y el derecho público provincial, potestad tributaria normativa y aplicativa, y

EL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS LEYES TRIBUTARIAS

- n) a lo largo del trabajo se ha ejemplificado con unos pocos fallos la impronta que a la Carta Magna argentina le ha asignado en ambos ámbitos fiscales —derechos y garantías de los contribuyentes y distribución de las potestades tributarias y recursos financieros en un Estado plural— la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

FALLOS DE LA
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
DE LA NACIÓN CITADOS

Fecha	Autos	FALLOS
7/10/1864	<i>“El Ministerio Fiscal con Don Benjamín Calvete por atentados contra la inmunidad de un senador”</i>	1:340
26/10/1865	<i>“Entre Pedro Carlos Raymond, apoderado de la testamentaría de Francisco Videla, y Nicolás García, sobre mejor derecho al valor de una finca embargada”</i>	2:220
31/10/1872	<i>“Don Silverio Bejarano, pidiendo se declare inconstitucional una ley de la Provincia de Entre Ríos”</i>	12:372
19/11/1882	<i>“La sucesión de Doña Tomasa Velez Sarsfield contra el Consejo de Educación de la Provincia de Buenos Aires, sobre inconstitucionalidad de un impuesto”</i>	23:647
23/6/1883	<i>“D. Bernardo Pastorino, capitán de la barca ‘Nuovo Principio’ contra Ronillon, Marini y C^a, sobre pago de sobreestadías”</i>	25:364
14/4/1888	<i>“La Municipalidad de la Capital contra doña Isabel A. de Elortondo, sobre expropiación; por inconstitucionalidad de la ley de 31 de Octubre de 1884”</i>	33:162
23/8/1906	<i>“Manuel Faramiñan contra la Municipalidad de La Plata, sobre inconstitucionalidad de ordenanzas municipales”</i>	105:50

16/12/1911	<i>“Doña Rosa Melo de Cané, su testamentaria; sobre inconstitucionalidad de impuesto a las sucesiones en la provincia de Buenos Aires”</i>	115:111
21/9/1922	<i>“Don Ignacio Unanue y otros contra la Municipalidad de la Capital, sobre devolución de dinero proveniente del impuesto a los studs”</i>	
28/9/1927	<i>“Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada contra la Provincia de Buenos Aires, por repetición de pago de impuestos”</i>	149:260
30/3/1928	<i>“Don Raúl Rizzotti contra la Provincia de San Juan, por repetición de impuesto”</i>	150:419
20/6/1928	<i>“Don Eugenio Díaz Vélez c. la Provincia de Buenos Aires, s. inconstitucionalidad de impuesto”</i>	151:359
26/10/1928	<i>“Doña Graciana Etchessahar de Lastra, sobre protocolización de testamento”</i>	153:46
30/11/1934	<i>“Don Gregorio Morán contra la Provincia de Entre Ríos, sobre inconstitucionalidad de impuesto territorial y devolución de pesos”</i>	171:390
7/12/1938	<i>“‘La Martona’ S. A. v. Provincia de Buenos Aires sobre repetición de una suma de dinero”</i>	182:411
30/6/1941	<i>“S. A. Ganadera ‘Los Lagos’ v. Nación Argentina”</i>	190:142
21/7/1941	<i>“Dolores Cobo de Macchi di Cellere v. Provincia de Córdoba”</i>	190:231
7/4/1943	<i>“S.A. Mattaldi Simón Ltda. Establecimientos Rurales y Destilería v. Provincia de Córdoba”</i>	195:250
23/10/1944	<i>“Felicitas Guerrero de Mihanovich v. Provincia de Córdoba”</i>	200:128

EL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS LEYES TRIBUTARIAS

2/10/1946	<i>"Filomena Vázquez de Filipini v. S. A. Wayss y Freytag"</i>	206:21
7/4/1947	<i>"Ana Masotti de Busso y Otros v. Provincia de Buenos Aires"</i>	207:270
31/10/1947	<i>"Rosa Jardón Perissé v. Provincia de Córdoba"</i>	209:200
4/6/1948	<i>"Segundo Fernández Aguilera (sucesión)"</i>	211:34
9/6/1948	<i>"S.A. Merck Química Argentina v. Nación Argentina"</i>	211:162
2/8/1948	<i>"María Laura Pérez Guzmán de Viaña y Emilia Olmos Arredondo de Pérez Guzman v. Provincia de Tucumán"</i>	211:1033
22/12/1948	<i>"Eduardo Shepherd, su sucesión"</i>	212:493
28/5/1953	<i>"S.A. Ducilo v. Obras Sanitarias de la Nación"</i>	225:688
2/3/1956	<i>"Carlos Vicente Ocampo"</i>	234:129
30/10/1957	<i>"Raúl Giménez Fauvety y otros"</i>	239:157
21/11/1958	<i>"Carlos Juan Madariaga Anchorena"</i>	242:280
2/3/1959	<i>"Lorenzo Larralde y otros"</i>	243:98
6/11/1961	<i>"S. A. Compañía San Pablo de Fabricación de Azúcar v. Provincia de Tucumán"</i>	251:180
18/7/1973	<i>"S.A. Safe Agropecuaria v. Provincia de Santa Fe"</i>	286:76
20/10/1983	<i>"Bridas Sociedad Anónima Petrolera, Industrial y Comercial v. Provincia del Neuquén"</i>	305:1715
24/4/1984	<i>"Juzgado de Instrucción Militar N° 50 de Rosario"</i>	306:303

DR. JOSÉ OSVALDO CASÁS

4/7/1985	<i>"Cerámica San Lorenz"</i>	307:1094
20/8/1985	<i>"Provincia de Santiago del Estero v. Nación Argentina"</i>	307:1379
12/12/1985	<i>"Constantino Lorenzo v. Nación Argentina"</i>	307:2384
13/11/1986	<i>"Equipos Hidráulicos S.R.L."</i>	308:2147
19/12/1986	<i>"Fábrica Argentina de Calderas S.R.L. v. Provincia de Santa Fe"</i>	308:2569
3/2/1987	<i>"Gomer S.A. v. Provincia de Córdoba"</i>	310:142
19/3/1987	<i>"Leonardo Antonio Newland v. Provincia de Santiago del Estero"</i>	310:606
21/5/1987	<i>"Asociación Civil Escuela Escocesa San Andrés y Otros v. Provincia de Buenos Aires y Otra"</i>	310:977
1/3/1988	<i>"Provincia de Santiago del Estero v. Nación Argentina y/o Yacimientos Petrolíferos Fiscales"</i>	311:193
29/3/1988	<i>"Colegio San Lucas S.R.L. v. Nación Argentina y Provincia de Buenos Aires"</i>	311:421
16/8/1988	<i>"Domingo Martín López Saavedra v. Provincia de Buenos Aires"</i>	311:1459
22/6/1989	<i>"Treas S.A."</i>	312:1010
11/12/1990	<i>"Firestone de la Argentina S.A.I.C."</i>	313:1420
6/6/1995	<i>"Video Club Dreams v. Instituto Nacional de Cinematografía"</i>	318:1154
23/11/1995	<i>"Daniel Ernesto Grinbank —incidente— v. Fisco Nacional (Dirección General Impositiva)"</i>	318:2431

EL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS LEYES TRIBUTARIAS

12/9/1996	<i>“José Manuel Irizar v. Provincia de Misiones”</i>	319:1934
26/12/1996	<i>“Analía M. Monges v. Universidad de Buenos Aires”</i>	319:3148
22/4/1997	<i>“Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (A.G.U.E.E.R.A.) v. Provincia de Buenos Aires y Otro”</i>	320:690
17/3/1998	<i>“Luisa Spak de Kupchik y Otro v. Banco Central de la República Argentina y Otro”</i>	21:366
8/9/1998	<i>“Cooperativa de Trabajo Transportes Automotores de Cuyo T.A.C. Limitada v. Provincia de Mendoza”</i>	321:2501
30/9/1999	<i>“Yacimientos Petrolíferos Fiscales S. A. v. Provincia de Tierra del Fuego”</i>	322:2275
28/12/1999	<i>“ESSO SAPA v. Provincia del Chubut”</i>	322:3571
31/10/2000	<i>“American Express Argentina S.A. v. Provincia de Río Negro”</i>	323:3326
21/11/2000	<i>“Berkley International A.R.T. S.A. v. Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos – Dto. 863/98”</i>	323:3770
27/9/2001	<i>“Rita Aurora Mill de Pereyra y Otros v. Provincia de Corrientes”</i>	324:3219
7/12/2001	<i>“El Cóndor Empresa de Transportes S.A. v. Provincia de Buenos Aires”</i>	324:4226
19/9/2002	<i>“Daniel Héctor Magnelli v. Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva”</i>	325:2347
24/6/2003	<i>“Plan Óvalo S.A. de Ahorro para Fines Determinados v. Provincia de Salta”</i>	326: 1999
21/8/2003	<i>“Defensor del Pueblo de la Nación v. Ministerio de</i>	

	<i>Economía y Obras y Servicios Públicos – Monotributo Dto. n° 885/98”</i>	326:2777
26/8/2003	<i>“Colegio de Fonoaudiólogos de Entre Ríos v. Nación Argentina”</i>	326:2998
26/8/2003	<i>“Cámara de Comercio, Industria y Producción de Resistencia v. AFIP”</i>	326:3007
15/4/2004	<i>“Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. v Provincia del Neuquen”</i>	327:1034
15/4/2004	<i>“Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. v. Provincia del Neuquen”</i>	327:1051
15/4/2004	<i>“Transportadora de Gas del Sur Sociedad Anónima v. Provincia de Santa Cruz”</i>	327:1083
15/4/2004	<i>“Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. v. Provincia de Tierra del Fuego”</i>	327:1108
27/5/2004	<i>“Argencard S. A. v. Provincia de Salta”</i>	327:1473
29/11/2005	<i>“Transportes Automotores La Estrella S.A. v. Provincia de Río Negro”</i>	328:4198
7/2/2006	<i>“Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. v. Municipalidad de C. del Uruguay”</i>	329:5
21/3/2006	<i>“Massalin Particulares S.A. v. Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur”</i>	329:792

EL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS LEYES TRIBUTARIAS