

LA ESTRUCTURA DEL CÓDIGO FISCAL DE LA CIUDAD

Por FABIANA SCHAFRIK DE NUÑEZ

SUMARIO: I. La codificación.- II. El Código como sistema.- III. El Derecho Tributario sustantivo y el Derecho Tributario formal.- IV. Los regímenes de recaudación.- V. Un sistema de ejecuciones fiscales y de cautelares eminentemente judicial.- VI. Interpretación de la norma tributaria.-

I. La codificación

Mauricio PLAZAS VEGAS señaló que la codificación es “una de las expresiones más importantes sobre el grado de desarrollo y madurez de una especialidad del derecho” ¹.

La existencia de un Código es un instrumento imprescindible de certeza de la vigencia de las normas tributarias, tan expuestas al cambio. A la vez, constituye un límite para el legislador que deberá buscar la coherencia de la norma cuya modificación propugna con el texto compilado ya existente.

El Profesor José Osvaldo CASÁS en cita de César ABELENDA, enseñaba que el concepto de código, en su faz moderna “hace referencia a un conjunto de normas de una rama específica del derecho, ordenadas metodológicamente y que pretende conformar un sistema completo de legislación” ². Siguiendo las enseñanzas del profesor podemos señalar como características

1 PLAZAS VEGAS, Mauricio, “La codificación tributaria. Consideraciones generales”, en *Modelo de Código para América Latina. Tendencias actuales de tributación*, obra coordinada por Ruth Yamile SALCEDO YOUNES, Colección Textos de Jurisprudencia, 2010, Bogotá, página 17 y ss.

2 CASÁS, José Osvaldo, *Coparticipación y tributos municipales. Las tasas apócrifas y la prohibición de analogía*, Buenos Aires, Ad-hoc, 2007, página 117.

de un código: a) la unidad, b) la exclusividad y c) la sistematización³.

Por su parte, el profesor del Perú VIDAL CÁRDENAS, señalaba que el proceso de codificación obedeció a la precisión que alcanzaron los conceptos del Derecho Tributario y también, a la necesidad de certeza; poniendo énfasis en la “imprescindible necesidad de poner orden a una legislación cada día más enmarañada y confusa”⁴.

Desde otra perspectiva, Eduardo BAISTROCCHI afirma que la codificación reduce los costos de la información⁵.

Los autores también asocian el proceso de la codificación a la autonomía del Derecho Tributario.

Debemos recordar el aporte que hicieron las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario a esta temática. En las Primeras Jornadas, llevadas a cabo en Montevideo en el año 1956, entre sus conclusiones se señaló: “las normas jurídico-tributarias sustanciales, formales y procesales, deben ser agrupadas sistemáticamente en cuerpos jurídicos orgánicos”.

También, en ocasión de las Segundas Jornadas Latinoamericanas, que se desarrollaron en México en el año 1958 se trató específicamente el tema de la codificación concluyéndose:

Al respecto, Enrique VIDAL CÁRDENAS señalaba: “Código es la reunión de las leyes de un Estado, sobre una determinada rama jurídica, en un cuerpo orgánico y sistemático. Por antonomasia, cuando en derecho se hace referencia a un código, se entiende aludido el de Justiniano, que, como Uds. saben, es la colección de las constituciones de los emperadores romanos hecha por orden de Justiniano, y que integran el llamado Corpus Juris Civiles...”. Primera Conferencia, “Sentido y alcances de la codificación tributaria”, en Seminario sobre Codificación Tributaria, 25 de junio al 27 de agosto de 1965, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, Perú, 1965, página 9.

3 CASÁS, José Osvaldo, *Coparticipación....*, op. cit., página 117.

4 VIDAL CÁRDENAS, Enrique, op. cit. página 10.

5 BAISTROCCHI, Eduardo, “Codificación del Derecho Tributario”, en *Tratado de la Tributación*, tomo I, *Derecho Tributario*, Volumen I, Director Horacio A. GARCÍA BELSUNCE, 1ª reimpresión, Astrea, Buenos Aires, 2009, página 185 y concordantes.

“I.- Que el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, estudie la posibilidad de unificar la terminología técnica tributaria, con la mira de elaborar un diccionario latinoamericano de derecho tributario; II.- Que se establezca códigos tributarios en cada uno de los países latinoamericanos, que fijen sistemática y ordenadamente los principios generales del derecho tributario e incluyan normas procesales que garanticen los derechos individuales y permitan la adecuada fijación de aquéllos; III.- Que esos Códigos ofrezcan caracteres de permanencia, certeza y claridad, a fin de asegurar la estabilidad y conocimiento de las situaciones jurídicas que los mismos reglamenten; IV.- Que con el objeto de simplificar la legislación de cada impuesto y para facilitar su comprensión y cumplimiento, las diversas leyes tributarias se agrupen metódicamente en ordenamientos únicos”.

La Ciudad ha seguido los pasos que en materia de codificación se iniciara en el año 1948 con la entrada en vigencia del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires elaborado por el profesor Dino JARACH, sin perjuicio de las vicisitudes que atravesara el Código provincial con el paso del tiempo ⁶.

El Código Fiscal no define institutos, a diferencia de lo que ocurre, por ejemplo, con la Ley General Española.

Nuestro Código adscribe al modelo de *codificación amplia*, y la determinación de los recursos en él previstos, se complementa con la Ley Tarifaria que anualmente establece las alícuotas, montos fijos a pagar, sobre la base de los recursos establecidos en el Código.

6 GIULIANI FONROUGE, Carlos María y NAVARRINE, Susana Camila, *Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires*, Tomo I, Libro Primero, Parte General, artículos 1 a 168, 2da. edición, Buenos Aires, La Ley, 2012, páginas 2 y ss. En este relato no puede obviarse los aportes que al intento de codificación en el plano nacional hiciera Carlos María GIULIANI FONROUGE en el año 1942 (*Anteproyecto de Código Fiscal*. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Derecho y Ciencias Sociales. Investigaciones del Seminario de Ciencias Jurídicas y Sociales. XXXVIII. Buenos Aires. 1942).

[a]DA Ciudad

Podemos afirmar que el Código está estructurado básicamente en dos partes. La primera formada por el Título I, “Parte General”, contiene los aspectos sustantivos y formales, aplicables a los tributos en él previstos ⁷ y la segunda, que hemos de llamar “especial”, formada por los distintos tributos que se aplican en el ámbito local y que están normados en distintos Títulos de este cuerpo normativo.

Integran la Primera Parte del Código, los siguientes capítulos: “Del ámbito y de la autoridad de aplicación” (Capítulo I); “De la interpretación tributaria” (Capítulo II); “De los contribuyentes y demás responsables” (Capítulo III); “Del domicilio fiscal” (Capítulo IV); “De las notificaciones” (Capítulo V); “De la presentación del contribuyente” (Capítulo VI); “Representación de las actuaciones” (Capítulo VII); “De las exenciones generales” (Capítulo VIII); “De las modalidades de pago por el comienzo, transferencia y cese del hecho imponible” (Capítulo IX); “De la extinción de la obligación tributaria” (Capítulo X); “De la prescripción” (Capítulo XI); “De los deberes formales” (Capítulo XII); “De las infracciones y sanciones” (Capítulo XIII); “De las facultades del Poder Ejecutivo” (Capítulo XIV); “De las facultades del Ministerio de Hacienda” (Capítulo XV); “Del régimen de actualización” (Capítulo XVI); “Del plazo” (Capítulo XVII); “Del procedimiento tributario” (Capítulo XVIII); “Del procedimiento administrativo penal tributario” (Capítulo XIX); “De la consulta” (Capítulo XX).

En tanto, tal como se había adelantado, los Títulos subsiguientes de este cuerpo normativo prevén los diferentes recursos públicos tributarios con los que cuenta la Ciudad Autónoma y, con los que se financia -en gran medida- su presupuesto.

En efecto, el Título II reglamenta lo relativo al Impuesto sobre los Ingresos Brutos; en tanto que los tributos que recaen sobre los inmuebles radicados en el ámbito de la Ciudad se en-

7 En este sentido hemos de destacar a Albert HENSEL que distingue entre Derecho Tributario sustantivo y formal (HENSEL, Albert, *Derecho Tributario*, Ed. Nova Tesis, Buenos Aires, 2004, ps. 65-67).

cuentran regulados en el Título III y, seguidamente, por orden de los títulos subsiguientes encontramos disposiciones relativas a “Derechos de delineación y construcción – Derecho por capacidad contributiva transferible (CCT) – capacidad constructiva aplicables (CCA) y tasa por servicio de verificación de obra” (Título IV); “Gravámenes sobre estructuras, soportes o portantes de antenas” (Título V); “Gravámenes Ambientales” (Título VI); “Patentes sobre vehículos en general y de las embarcaciones deportivas o de recreación” (Título VII); “Gravámenes por el uso y la ocupación de la superficie, el espacio aéreo y el subsuelo de la vía pública” (Título VIII); “Derechos de cementerios” (Título IX); “Gravámenes que inciden sobre el abasto” (Título X); “Contribución que incide sobre las compañías de electricidad” (Título IX); “Contribución por publicidad” (Título XII); “Derecho de timbre” (Título XIII); “Tasa por depósito de mercaderías en infracción” (Título XIV) e “Impuesto de sellos” (Título XV).

Si bien en el sistema constitucional local no se requiere que año tras año el legislador habilite la recaudación de los tributos, a diferencia de lo que ocurre en otros ordenamientos jurídicos, cada año al introducir el legislador modificaciones al Código se ha instalado como práctica la de dictar textos ordenados para una mejor organización de las normas vigentes.

Por su parte, la ley Tarifaria acompaña al Código Fiscal y anualmente, fija las alícuotas de los tributos previstos en el Código.

Podemos sugerir que la estructura del Código delinea un “sistema” en pos del cumplimiento de la obligación principal -el pago del tributo-, a la vez que ordena las diversas atribuciones con las que cuenta la Administración tributaria para la determinación del *quantum* de la obligación y contempla los distintos deberes que pesan sobre contribuyentes, responsables y terceros.

En síntesis, el Código prevé las diversas situaciones vinculadas, mediata o inmediatamente, con el cumplimiento de la obligación principal, objeto central de la relación jurídica

tributaria ⁸. Todo lo que circunda a la obligación tributaria, juntamente con el cumplimiento de deberes formales y un esquema procedimental destinado a garantizar el derecho de defensa de los sujetos pasivos de los tributos que el propio Código instituye, conforman el mentado “sistema normativo”.

II. El Código como sistema

A pesar de las modificaciones legislativas que se han sucedido a través de los tiempos, el Código conserva una cohesión en su estructura que nos permite seguir reconociendo en él la existencia de un entramado coherente.

Ese “entramado coherente” persiste por el mantenimiento de un sistema conformado por una serie de tributos; un esquema de procedimiento, que a pesar de algunas vicisitudes que plantearemos, permite el ejercicio del derecho de defensa de los contribuyentes y responsables; a la par que conviven por fuera del Código un sistema de ejecuciones fiscales, eminentemente judicial y un sistema procesal que, aunque no esté cla-

8 Dino JARACH ha sostenido, en nuestro país, que la relación tributaria es simple; oponiéndose así, al pensamiento sostenido por los profesores GIANNINI y PUGLIESE (quienes, conforme su criterio, confunden los aspectos del Derecho Tributario Sustantivo con los del Derecho Formal). Para el profesor, la relación jurídica tributaria implica, únicamente, la obligación de pagar el tributo (obligación de dar) y sus obligaciones accesorias (pago de intereses, suplementos de impuestos, etc.); pero no las obligaciones penales tributarias o las obligaciones o deberes de los administrados. En este entendimiento, la relación jurídico tributaria asume un papel central y fundamental, y dada su naturaleza de “relación de derecho”, implica la igualdad de la posición jurídica del sujeto activo -Estado- u otra entidad a la que la ley atribuye el Derecho creditorio- y del sujeto pasivo deudor. En consecuencia, no es una relación de poder, pero sí es única y a su lado existen otras relaciones que implican, por ejemplo, el cumplimiento de deberes formales, propias del Derecho Formal (JARACH, Dino, en *Curso Superior de Derecho Tributario*, ps. 160-163, 2ª Edición, Argentina, 1969 y también en *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Cap. “Contenido del Derecho tributario sustantivo”, p. 369 y sgtes., Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1993).

ramente delineado, es el cauce para la defensa de los derechos de los sujetos pasivos ante los tribunales.

Sin embargo, las nuevas modalidades de llevar adelante las actividades económicas influenciadas por el avance tecnológico, como el afianzamiento de la comercialización *on-line* o las *apps* que ofrecen servicios que compiten con aquellos que responden a prácticas económicas tradicionales y, en algún punto, los ponen en crisis, crean el dilema de cómo captar con tributos esas nuevas modalidades comerciales en un entramado normativo, que cuenta como límite, que no debiera cuestionarse, su marco territorial.

También la intensificación en la utilización de las herramientas informáticas por parte de las Administraciones tributarias para relacionarse con los contribuyentes y responsables, como es el caso del domicilio fiscal electrónico, repercute necesariamente en el esquema legislativo actual y en el vínculo que se genera entre el sujeto activo y pasivo de la relación tributaria.

En otro orden de ideas, la creciente necesidad de las Administraciones de obtener recursos en forma más célere para atender el gasto público, ha impactado negativamente en el impuesto más importante, que tiene el nivel local: el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos.

Se ha acentuado la imposición a partir del aumento sucesivo de las alícuotas del impuesto, y se ampliado su aplicación a todas las etapas de la cadena de producción y comercialización a pesar de lo otrora dispuesto por el Pacto Federal para la Producción, Empleo y Crecimiento y cuya futilidad se ve corroborada en la actualidad, por la suscripción del Consenso Fiscal, que recoge nuevamente el compromiso de aminorar sus efectos en la carga impositiva.

Asimismo, se han creado sistemas de recaudación para este impuesto que “burlan” el transcurso del tiempo necesario para la configuración del hecho imponible, más allá del régimen de anticipos mensuales que ya prevé el Código; además de otros cuestionamientos que pueden hacerse respecto de estos últimos.

En efecto, la proliferación de los sistemas de recaudación ha agravado la carga del impuesto, a la vez que ha desnaturalizado el diseño trazado por el legislador para el tributo. La creación de estos sistemas viola el principio de reserva de ley en materia tributaria; al tiempo que la acumulación de saldos a favor, sin una base normativa clara, configura una exacción que no debiera ser admitida por el orden jurídico. También ha ido en desmedro de la utilización del procedimiento de determinación de oficio reconocido desde antaño como el método que mejor defiende los derechos de los contribuyentes y responsables, entre otros problemas que traen aparejados.

En el caso de impuesto de sellos, además de las críticas del mantenimiento del impuesto en los sistemas tributarios actuales ⁹, la norma no es clara en el diseño de su sistema de impugnación. Aparentemente, y tal como se desprende de la letra del Código Fiscal, cursar el procedimiento de determinación de oficio o, luego de una intimación, iniciar la ejecución fiscal, resulta una opción en cabeza de la Administración ¹⁰. El sistema defensivo debería estar establecido claramente por el legislador y, en caso de duda, correspondería que la interpretación normativa se inclinara por la que mejor asegure el derecho de defensa de los ciudadanos y habitantes.

La Sala I del fuero Contencioso Administrativo y Tributario en el fallo “GCBA c/YPF S.A. s/Ejecución Fiscal” ¹¹ ha

9 Carlos M. GIULIANI FONROUGE lo llama textualmente impuesto anacrónico en *Derecho financiero*, actualizado por AHUMADA, Guillermo, Plus Ultra, Buenos Aires, 1969. Citando a dicho autor, también refirió sobre ello el Dr. Horacio GARCÍA PRIETO, en oportunidad de exponer sobre el tema en la conferencia celebrada en el ámbito del Colegio Público de Abogados de la CABA, el 28 de octubre del corriente año, ojo G. es desaconsejable este tipo de cita (el corriente año no siempre es el corriente). Pone 2018 o lo que sea titulada “Nueva aplicación del impuesto de sellos en la Ciudad de Buenos Aires”. Se puede ver también, normas del Pacto Fiscal II, reeditados en el último ídem Consenso Fiscal.

10 Ver artículo 496 del Código Fiscal (t.o. 2019).

11 Sala I, sentencia del 23 de marzo de 2017.

destacado que “la potestad el fisco local de emitir la boleta de deuda sin recurrir al procedimiento determinativo no debe ser interpretada con un alcance discrecional sino que resulta necesario que se cumplan ciertos requisitos que permitan a la Administración -con los elementos obtenidos y en ausencia de hechos controvertidos- evidenciar de forma indubitada la exigibilidad del impuesto reclamado. Dicho de otro modo, cabe sostener que la decisión del fisco local de emitir la constancia de deuda sin dar inicio al procedimiento determinativo, debe estar referida a aquellos casos en los cuales resulte clara la individualización de los presupuestos que habilitan el cobro del tributo”.

El sistema procesal también presenta ciertas ambigüedades. Si bien en el ámbito local, la jurisprudencia de nuestros tribunales ha considerado inaplicable el *solve et repete*¹², lo que permitió el inicio de acciones con pretensiones impugnativas de la determinación de oficio sin tener que ingresar el tributo, ello ha provocado algunas dificultades en su aplicación.

Seguramente, estamos asistiendo a un momento de inflexión que requiere la adecuación del sistema tributario, a fin de lograr una recaudación más eficiente y eficaz, que no agrave los efectos distorsivos que el impuesto sobre los ingresos brutos produce, que no afecte las garantías constitucionales, que representaron un avance cualitativo en los derechos de los contribuyentes, y que no deje desprotegidos, en un afán meramente recaudatorio, a los sujetos pasivos de la relación, con un método de defensa inadecuado a tales demandas.

12 TSJ, “GCBA c/Club Méditerranée Argentina SRL s/ejecución fiscal s/recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 27 de mayo de 2003; “López Fretes, Gustavo c/Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/ acción declarativa de inconstitucionalidad” del 9 de junio de 2004; “J. Walter Thompson Argentina SA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘J. Walter Thompson Argentina SA c/GCBA s/medida cautelar’” del 20 de septiembre de 2006. Más recientemente, ha reafirmado el criterio en “CECRO SRL s/ej.fisc. - AVALUO s/recurso de inconstitucionalidad concedido”, TSJCABA sentencia del 31 de octubre de 2016.

III. El Derecho Tributario sustantivo y el Derecho Tributario formal

El Código tiene una lógica interna que responde a la configuración de los tributos en nuestro ordenamiento jurídico, pudiéndose distinguir entre aspectos sustantivos de los tributos y aspectos formales ¹³.

La principal consecuencia de este distingo es que la configuración del hecho imponible a través de la amalgama de todos sus aspectos, se traduce en el nacimiento de la obligación tributaria; todo ello, constituyendo la cara sustantiva del tributo, en tanto que la liquidación del tributo y el procedimiento son parte del Derecho Tributario formal. En esa línea de pensamiento, la determinación del tributo tiene efectos declarativos y no constitutivos de la obligación. Ello es así, aunque no podamos negar que la liquidación reviste de gran importancia para el esclarecimiento del *quantum* de la obligación ¹⁴.

Dino JARACH observaba que el Derecho Tributario Sustantivo al que denominaba como el “derecho de las obligaciones tributarias”, no se integra con la actividad de la Administración Pública y no constituye el marco legal en el cual ésta se desenvuelve, sino que tiene vida propia ¹⁵. Lo primero pertenece

13 HENSEL, Albert, *Derecho Tributario*, op. cit.

14 Amílcar ARAUJO FALCAO ha reconocido la importancia de la determinación, sin dejar de adherir a la postura mayoritaria que le reconoce un carácter declarativo, en los siguientes términos: “El efecto resultante de la determinación se vincula con la exigibilidad de la prestación que constituye el objeto de la obligación tributaria, o sea, con la exigibilidad del pago del tributo. En todo caso, la determinación se limita a reconocer, valorar cualitativa y cuantitativamente, liquidar en suma, la obligación tributaria preexistente, que nace al producirse el hecho generador y que en el mismo momento de su génesis se amolda al régimen normativo y a las características fácticas que marcarán definitivamente su fisonomía...” (en ARAUJO FALCAO, Amílcar, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Depalma, Bs. As., 1964, pág. 77 y sgtes.).

15 JARACH, Dino, *Curso superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1969, pág. 15.

al Derecho Tributario sustantivo; el resto es parte del Derecho Tributario formal.

Pues bien, el acaecimiento del hecho imponible será el ‘suceso’ que marcará la existencia de la obligación de pago. No importa que el ingreso efectivo del pago del tributo se difiera en el tiempo. La realización del hecho imponible hace nacer la obligación, no obstante que el ingreso efectivo del pago se produzca en un momento ulterior ¹⁶.

Existen “teorías dinámicas”, que consideran que la determinación no tiene efecto declarativo, sino constitutivo de la obligación. En efecto, algunos autores han entendido que la determinación tiene carácter constitutivo, pues para que nazca la obligación, no basta la configuración del hecho imponible, sino que también es necesaria la determinación para perfeccionar su existencia, de lo contrario, no hay obligación ¹⁷.

IV. Los regímenes de recaudación

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos representa el tributo de mayor recaudación. En lo que va de este año, ojo G. lo recaudado en concepto de este tributo fue de 12.611,1 millones de pesos, superando ampliamente a otros gravámenes locales como ser ABL, sellos

16 Matías CORTES DOMÍNGUEZ distingue, siguiendo el sistema español, entre devengo y exigibilidad. El autor reserva el devengo para el momento de la ocurrencia del hecho imponible, en tanto que la exigibilidad es el momento de efectivo ingreso del tributo (extraído del material del doctor Carlos PORTA para la materia Derecho Tributario sustantivo de la Especialización en Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la UBA) (*Ordenamiento Tributario Español –Ley General Tributaria–*, Tecnos, 1968, Madrid.) (Fernando SAINZ DE BUJANDA, *El nacimiento de la Obligación Tributaria, análisis jurídico del hecho imponible, temas de derecho tributario*, págs. 295/298).

17 A modo ilustrativo cabe referir a la obra de PÉREZ DE AYALA, José Luis, *Dinámica de la relación jurídica tributaria en el Derecho Español*, Madrid, Jacaryansa, 1997.

o patentes. De esta cifra, un 59,3% es recaudado a través de estos sistemas de retención y percepción en la fuente. Sólo el 6,7% ingresa por percepción directa de contribuyentes locales (incluyendo régimen simplificado) y el 34,1% por Convenio Multilateral ¹⁸.

Los distintos sistemas de recaudación instituidos han venido a romper con la lógica de las teorías tributarias más elementales, tal como se explicará en las páginas subsiguientes.

Si bien estos regímenes se presentan, como ventaja para la Administración, asegurar de un modo más rápido la recaudación de los tributos a la vez que la intensifican; su diseño tiene importantes desventajas para el contribuyente. ojo G. con la puntuación de este párrafo

1. Tal como adelantáramos, los sistemas descriptos no están instituidos por ley formal. Si bien en el año 2015 el Código Fiscal de la Ciudad se hizo cargo de la existencia de estos regímenes e incorporó algunas normas en su texto, que tratan la cuestión ¹⁹, ello no satisface el recaudo de la reserva de ley.

18 Datos obtenidos del último informe de la Dirección General de Estadística y Censos (Ministerio de Economía y Finanzas GCBA) sobre la base de información de la Dirección General de Rentas de la AGIP sobre distribución porcentual de la recaudación mensual del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos por régimen. C.A.B.A. Enero 2008/Enero 2019 (<https://www.estadisticaciudad.gob.ar/eyc/?p=27268>).

19 Código Fiscal (t.o. 2019). Artículo 249.- En el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la facultad del Administrador Gubernamental de Ingresos Públicos de establecer regímenes de recaudación, como así de designar los agentes para que actúen en ellos conforme a los artículos 13 inciso c) de la Ley N° 2.603 (texto consolidado por la Ley N° 6.017) y lo establecido en el presente Código, debe operar dentro del marco que se establece en el presente Capítulo.

Artículo 250.- Podrán ser nombrados agentes de recaudación aquellas personas humanas o jurídicas que por su relevancia, tanto sea por la magnitud de sus operaciones y/o facturación como por su posición en los distintos procesos económicos o de comercialización resulten estratégicos para actuar como tales.

Los responsables que instituyen los mentados regímenes tienen responsabilidad solidaria ante el incumplimiento, sin una ley formal. Si bien este modo de crear sujetos pasivos es una realidad en nuestro sistema tributario, no por ello debemos soslayar su ilegalidad ²⁰. La creación de agentes de recaudación con responsabilidad solidaria es un capítulo del Derecho

Artículo 251.- Además de los regímenes existentes a la fecha, incluidos los sistemas de recaudación administrados por la Comisión Arbitral (vgr. SIRCREB, SIRPEI), el Administrador Gubernamental podrá crear nuevos regímenes generales o particulares y adherir a aquellos establecidos por otros organismos siempre que sea en el marco del presente Capítulo.

Artículo 252.- Las retenciones o percepciones no deben ser efectuadas necesariamente en la fuente, pudiéndose realizar también en alguna de las etapas de la operación donde sea posible captar el pago a cuenta del tributo, o al momento de la acreditación bancaria de la operación.

Artículo 253.- Sólo podrán realizarse retenciones y/o percepciones por operaciones gravadas. En caso de imposible discriminación, y que se haya realizado una retención o percepción sobre conceptos exentos o no alcanzados, el Fisco debe establecer un mecanismo ágil de devolución ante el pedido del contribuyente.

Artículo 254.- El Administrador Gubernamental podrá establecer perfiles de riesgo fiscal a los contribuyentes y/o responsables, y fijar sobre este universo la aplicación de alícuotas de retención y/o percepción diferenciales. Los perfiles serán considerados por parámetros objetivos que evidencien las distintas conductas que los contribuyentes adopten ante sus obligaciones tanto formales como materiales. Las alícuotas diferenciales no podrán superar el doble de la alícuota general establecida en la Ley Tarifaria. La Administración Gubernamental de Ingresos Públicos realizará trimestralmente la evaluación del perfil de riesgo, debiendo los contribuyentes o responsables que hayan regularizado su situación, aguardar hasta la finalización del mismo para ser recategorizados.

Artículo 255.- La Administración Gubernamental de Ingresos Públicos debe establecer un sistema de exclusión o morigeración temporaria de los regímenes de retención, para los contribuyentes que generen saldos a favor que no puedan ser consumidos en el plazo que se fije en la reglamentación.

20 CORTES DOMÍNGUEZ, Matías, *Ordenamiento Tributario Español*, Tomo I, Ley General Tributaria, Madrid, Tecnos, 1968, páginas 430 y ss.

Tributario sustantivo, ámbito en el que sólo debe reinar el principio de reserva de ley ²¹.

En ese contexto, la atribución dada por el artículo 14 inciso c) de la ley 2603 al Administrador Gubernamental de Ingresos Públicos, puede ser entendida en contradicción con lo dispuesto, en general, por el artículo 84 de la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que prohíbe expresamente la delegación de atribuciones de la Legislatura y con el artículo 51, que contempla la prohibición con relación al tributo.

Otra postura, considera que la creación de los agentes de recaudación, al ser una técnica que facilita la recaudación, forma parte del capítulo de la recaudación de tributos, y por ende, es una atribución que le corresponde al Poder Ejecutivo ²².

Un punto sobre el que no existe un debate profundo es la contradicción que parecen plantear las normas que instituyen estos responsables con lo dispuesto en el artículo 8 del Código Fiscal (t.o. 2019) cuando dice “...en ningún caso se han de establecer impuestos, tasas o contribuciones, ni se ha de considerar a ninguna persona como contribuyente o responsable del pago de una obligación fiscal, sino en virtud de este Código o de ley formal”.

Una postura más estricta invalida la existencia de estos sistemas de por sí; en tanto otra postura intermedia admitirá la acumulación de saldos a favor sólo si al final del período no exceda el monto de la obligación tributaria que en definitiva se pague.

21 Ver la posición del doctor José Osvaldo Casás en “Minera IRL”, citado anteriormente en la nota Nro. 18, considerando 11. Remite allí a lo sostenido en un pronunciamiento anterior “Asociación Argentina de Compañía de Seguros (‘AACS’) c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, expediente Nro. 10.830/14, sentencia del 27 de agosto de 2014.

22 Ver la posición de Luis Francisco Lozano en “Minera”, citado anteriormente, en especial el Considerando 4.1.

2. Además, la recaudación no tiene necesaria vinculación con el hecho imponible. En este sentido, rescato las palabras del profesor José Osvaldo Casás como juez del Tribunal Superior de Justicia en los considerandos 7) y 11) de su voto en el caso “Minera IRL”²³.

En dicha oportunidad el magistrado sentenció que en el caso²⁴ *se evidenciaba un avance injustificado del GCBA sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria, consagrado en el art. 51 de la Constitución de la Ciudad -en sintonía con lo dispuesto por la Constitución Nacional, arts. 4º, 17, 19, 52, 75 incs. 1º, 2º y 3º, 76, 99 inc. 3º-.*

En efecto, argumentó que *“la aplicación en la especie del régimen de retención cuestionado se traduce en el ingreso de recursos al erario público con sustento único en la pretendida verificación de un hecho diferente del previsto por el legislador como hecho imponible del gravamen, el que genera el pago a cuenta, sin razonable vinculación con el presupuesto de hecho que pretende ser captado en la propia fuente. Se sustenta el ingreso público, de tal manera, en la verificación de una hipótesis de incidencia novedosa, no prevista como tal en la ley formal y mediante la que, sin embargo, se asegura parte del financiamiento del Estado local a través del adelanto de sumas, en concepto de aportes a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Esta detracción se practica por hechos que no se corresponden con la matriz con que legalmente se ha diseñado*

23 Voto del Dr. Casás en autos “Minera IRL Patagonia SA c/GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA) s/recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del TSJ del 12 de noviembre de 2014. En el mismo sentido, ver su voto en autos “Gutiérrez Delia, Magdalena y otros c/GCBA s/acción meramente declarativa s/recurso de inconstitucionalidad concedido” de fecha 27 de junio de 2018.

24 En su voto el magistrado dejó asentado que en el caso se encontraban acreditados depósitos en cuentas bancarias que no responden a rubros alcanzados por el impuesto en cuestión, de lo que resultaba la generación de un permanente saldo a favor del contribuyente que no lograba ser absorbido por deudas en el mismo gravamen para anticipos sucesivos

el hecho imponible previsto en el Código Fiscal de la Ciudad para el apuntado gravamen (conf. art. 170 del Código Fiscal, t.o. para el año 2014, y los correlativos correspondientes a los textos ordenados para años anteriores que registraron idéntica redacción)”.

Tampoco está previsto un mecanismo automático de devolución de los saldos a favor que genera su aplicación, obligando a quienes se encuentran en esa situación a solicitar la aplicación del sistema de atenuación o a pedir la repetición de esos saldos, con una tasa de interés inequitativa ²⁵.

3. Por otra parte, no existen mecanismos procedimentales para la protección del derecho de defensa de quienes puedan sentirse afectados por la aplicación de estos sistemas. La anticipación de la recaudación, que es la esencia de ellos, torna inaplicable las estructuras de procedimiento trazadas en el Código Fiscal que suponen la existencia, en general, de un acto administrativo previo.

Con anterioridad al afianzamiento en la utilización de estos sistemas, la jurisprudencia reconocía dos excepciones estrictas a la aplicación del procedimiento de determinación de oficio para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que eran

²⁵ Sobre la tasa de interés en acciones de repetición, recomendamos la lectura del acápite referido a la acción de repetición en el capítulo “Algunas notas sobre el proceso tributario en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires” al que remitimos. Sin perjuicio de ello, corresponde distinguir que en el ámbito de la Ciudad se destaca el voto en disidencia del profesor José Osvaldo Casás en la causa “Aranovich, Fernando Carlos c/GCBA s/repetición (art. 457 CCAYT) s/recurso de inconstitucionalidad concedido” TSJCABA sentencia del 9 de septiembre de 2017, y más recientemente, los votos TSJCABA en “Transportes Santa Cruz S.A. c/GCBA s/repetición s/recurso de inconstitucionalidad concedido” y su acumulado Expte. n° 13479/16 “GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Transportes Santa Cruz S.A. c/GCBA s/repetición”, sentencia del 18 de junio de 2018 y, “Buono, Jorge Rafael c/GCBA s/acción meramente declarativa (art. 277 CCAYT) s/recurso de inconstitucionalidad concedido”, expte. n° 14972/17, sentencia del 20 de septiembre de 2018.

el pago a cuenta y el cómputo en la declaración jurada de conceptos o importes improcedentes ²⁶; en la actualidad, los diversos sistemas de recaudación previstos contemplados en nuestro ámbito, no tienen previsto, en general, un mecanismo de defensa para los sujetos retenidos y, la escasa previsión que algunos sistemas prevén, resulta claramente insuficiente. Sólo basta para demostrar lo expuesto que, en el caso del SIRCREB, la reglamentación dispone un reclamo *online*, sin ninguna regulación adicional, como ser el plazo para su interposición, el tiempo con el que contaría la Administración para resolverlo; es más, tal reclamo no da lugar al inicio de un expediente administrativo.

4. En el plano local se aprobó un sistema que se dio en llamar de “Atenuación” ²⁷ de los regímenes de recaudación que afecta y obstaculiza el recupero de los saldos a favor que genere la aplicación de los sistemas de recaudación y el Riesgo Fiscal. Este mecanismo encuentra ahora su fundamento en el Código Fiscal ²⁸ que llama a “establecer un sistema de exclusión o morigeración temporaria de los regímenes de retención, para los contribuyentes que generen saldos a favor que no puedan ser consumidos en el plazo que se fije en la reglamentación”. Por su parte en el Consenso Fiscal, mediante el que la Ciudad de Buenos Aires asumió el compromiso de ojo G. no va a decir qué pasa “por su parte”. Yo pondría Por su parte, en el Consenso Fiscal, la Ciudad de Buenos Aires asumió el compromiso de “Adecuar el funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del gravamen, de manera tal de respetar el límite territorial de la potestad tributaria

26 CSJN en “Recurso de hecho deducido por la demanda en la causa Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/Diversas Explotaciones Rurales S.A.”, sentencia del 3 de agosto de 2010.

27 Resolución N° 816/AGIP/2014.

28 Artículo 249 (t.o. 2019).

de las jurisdicciones, según lo previsto en el Convenio Multilateral, y evitar la generación de saldos a favor inadecuados o permanentes, que tornen más gravosa la actuación interjurisdiccional del contribuyente respecto de su actuación pura en el ámbito local” (cláusula III, numeral e).

Sin embargo, estas soluciones se presentan como insuficientes para neutralizar los efectos que la aplicación indiscriminada que los sistemas de recaudación y el Sistema de Riesgo Fiscal producen.

5. También el denominado “Sistema de Riesgo Fiscal”, que fuera regulado primero por la Resolución General N° 220/AGIP/2008 y luego por sus modificatorias ²⁹ plantea ante la posible comisión de infracciones formales y materiales, la aplicación de sanciones sin atender a los procedimientos previstos en el Código Fiscal, con un mecanismo normativo precario de defensa del contribuyente y demás responsables ³⁰. La primera consecuencia de la incorporación del sujeto pasivo en

29 RG 1521/AGIP/2008, 744/AGIP/2011 y 52/AGIP/2018.

30 Informe Final de Auditoría Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP) – Recaudación y verificación de Agentes de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Proyecto N°: 4.10.05 Año 2009 Buenos Aires, marzo de 2011.

Ello fue tratado en el fallo “GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘Aguscam SRL c/GCBA s/amparo (art. 14 CCABA)’” Expte. n° 8493/11, en el que el Tribunal Superior de Justicia declaró que los agravios del GCBA no satisfacían los requisitos del art. 27 ley 402 y así, dejó firme el fallo de la Sala I, que había rechazado la apelación deducida por el GCBA y, en consecuencia, admitido la procedencia del amparo, modificando, parcialmente, la sentencia de la instancia anterior y ordenando a la accionada dejara sin efecto la inclusión de la amparista en el padrón de contribuyente de “Alto Riesgo Fiscal” en los términos de la resolución n° 1521/GCBA/DRG/08, con respecto al Impuesto sobre los ingresos Brutos en los períodos octubre y noviembre de 2009, debiendo restituir los fondos indebidamente retenidos en dicho lapso de tiempo (“Aguscam SRL c/GCBA s/amparo (art. 14 CCABA)”, Expte. EXP 36176/0, sentencia del 8 de febrero de 2011).

el “Riesgo Fiscal” es su sometimiento al sistema de retención del SIRCREB, a una tasa más alta que la que debiera pagar por su actividad declarada. También puede ocurrir que sujetos considerados exentos por la normativa del Código Fiscal ya sea por el presunto incumplimiento de deberes de orden formal o por adeudar cualquier otro tributo recaudado por la AGIP ³¹, queden sujetos al pago del tributo por ser considerado de “Riesgo Fiscal” ³². Se hace evidente su naturaleza de impuesto encubierto ³³.

En lugar de instruir sumarios por presuntas infracciones formales o materiales por los procedimientos y figuras contempladas en los Códigos Fiscales, se obliga al sujeto pasivo a hacer frente al pago de la una obligación sin justificación alguna.

Tal como están concebidos estos sistemas de recaudación, sus normas admiten la posibilidad de retener o percibir sobre conceptos considerados exentos por la ley -artículo 253 del Código (t.o. 2019)-; y no contemplan mecanismos para evitar la existencia de continuos saldos a favor ³⁴.

En la actualidad existe, como único mecanismo normativo, la posibilidad de formalizar una petición o reclamo “por vigencia trimestral del padrón” (artículo 10 de la Resolución 52/AGIP/2018).

31 Conforme Resolución 52/AGIP/2018, artículo 4.

32 Ésta es justamente la discusión que se dio en el caso “Aguscam”, citado *ut supra*.

33 Que evidencia una desconexión con la hipótesis de incidencia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a modo de ejemplo: el ya citado artículo 4º de la Resolución 52/AGIP/2018.

34 La derogación fue efectuada por el decreto 2133/01, en el que se dejó sin efecto el supuesto de retención reducida y, consecuentemente, la posibilidad de que los contribuyentes requirieran esa constancia del art. 7 de su anterior 1150/90 (es decir, la de no retención o de retención reducida). Cabe destacar que el decreto 1150/90 había instrumentado un sistema de retención en la fuente a cargo de las entidades que efectuaban pagos de bienes y servicios adquiridos mediante: Tarjeta de Compra, Tarjeta de Cré-

Conclusión

Tanto los sistemas de recaudación como el Sistema de Riesgo Fiscal son verdaderas filtraciones al sistema general delineado por el Código, y su utilización cada vez más frecuente por parte del fisco va en desmedro del diseño del impuesto sobre los ingresos brutos consagrado en su texto.

En efecto, el adelantamiento de la recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos por la aplicación de estos sistemas, se suma al mecanismo de anticipos previsto por el Código Fiscal para la recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos; intensifican la imposición, excediendo en algunos casos el monto de la obligación.

En el ámbito judicial, se ha intentado a través del planteamiento de acciones declarativas de inconstitucionalidad ante el Tribunal Superior de Justicia, la derogación general de estos regímenes, pero todas esas acciones han fracasado por entender el Máximo Tribunal Local que no se había expuesto en las demandas, en forma cabal, la contradicción de estos regímenes globalmente considerados con la Constitución local ³⁵.

Si bien existen fallos del Tribunal Superior de Justicia memorables, sobre casos particulares ³⁶, también, en el plano fe-

dito y similares (el plexo normativo se complementaba con las resoluciones SHyF 430/SHyF/2001 y 1550/SHyF/02).

35 TSJ, “Barilati, Juan Ignacio c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, sentencia del 26 de marzo de 2009; TSJ, “Barilati, Juan Ignacio c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, sentencia del 29 de julio de 2009; TSJ, “Asociación Argentina de Compañías de Seguros (‘AACS’) c/GCBA s/acción declarativa”, sentencia del 27 de agosto de 2014 y TSJ, “Oliveto Lago, Paula Mariana y otro c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, sentencia del 26 de noviembre de 2014.

36 “SA Importadora y Exportadora de la Patagonia s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘SA Importadora y Exportadora de la Patagonia c/ GCBA s/amparo (art. 14 CCABA)’”, sentencia del 12 de noviembre de 2008 y “Minera IRL Patagonia SA c/GCBA s/amparo (art. 14

deral, últimamente se ha puesto en duda la constitucionalidad del SIRCREB³⁷.

Los Códigos locales frente a los Códigos de fondo

Los Códigos Fiscales locales en general, y el de la Ciudad Autónoma no constituye una excepción, presentan una gran debilidad frente a la ley federal 11.683. Es añeja la discusión sobre el alcance de las atribuciones de las Legislaturas locales frente a las disposiciones de los Códigos de fondo, como corolario de lo dispuesto en el artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional.

El tema se entronca con las autonomías locales y sus potestades tributarias, lo cual lleva a otro análisis: el de la “autonomía del Derecho Tributario local”. Ello por cuanto si bien la discusión jurisprudencial antes y sobre todo después de “Filcrosa”³⁸, se centró en el instituto de la prescripción, existen otros aspectos sustantivos del Derecho Tributario que pueden entrar en crisis ante una aplicación indiscriminada de esta posición. La prescripción es sólo un aspecto del Derecho Tributario sustantivo local que puede ser afectado por el criterio del fallo “Filcrosa”.

Para ello, se ha de reflexionar sobre la autonomía del Derecho Tributario. No obstante creer que esta independencia científica debe corresponderle al Derecho Financiero y no al Derecho Tributario que es parte importante, pero inescindible de aquel³⁹, no se puede obviar que gran parte de nuestra

CCABA) s/recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 12 de noviembre de 2014.

37 Cám. Cont. Adm. Fed., Sala III, en autos “Cooperativa de Vivienda, Crédito, Consumo y Servicios Sociales Palmares Limitada c/Comisión Arbitral del Convenio Multilateral s/Proceso de Conocimiento” sentencia del 29 de junio de 2017.

38 Fallos, 326:3899.

39 En este sentido ver GIULIANI FONROUGE, Carlos María, *Derecho Financiero*, Volumen I, 7ª edición, Buenos Aires, Depalma, 2001, páginas 33 y

doctrina y las Jornadas Científicas de la materia tributaria ⁴⁰, han señalado que la disciplina tributaria tiene rasgos distintivos que la convierten en una asignatura autónoma en términos científicos. En efecto, quienes adhieren a esta visión sostienen que el Derecho Tributario puede crear sus propios conceptos e instituciones y darle a los del Derecho Privado una significación diferente.

Consagrar la autonomía científica al del Derecho Financiero implica reconocer que existe un ámbito en el que la menta-

siguientes; CORTI, Horacio G., *Derecho constitucional presupuestario*, Buenos Aires, LexisNexis, 2007, páginas 9 y siguientes. ASOREY, Rubén, “Introducción, b) El derecho tributario dentro del derecho financiero”, capítulo de la obra colectiva dirigida por GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *Tratado de Tributación*, Tomo I, “Derecho Tributario”, Volumen I, Buenos Aires, Astrea, 2003, páginas 25 y siguientes. Sobre el tema es interesante la lectura del voto del doctor Corti Considerandos III y IV) en el precedente Cám. Cont. Adm. y Trib., Sala I, “Gobierno de la Ciudad c/Frigorífico Sansu S.A.C.I.A. s/ejecución fiscal, ingresos brutos convenio multilateral”, del 17 de mayo de 2010.

40 Me refiero a las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en la ciudad de Montevideo en el año 1956, donde se concluyó que “El Derecho Tributario tiene autonomía dentro de la unidad general del Derecho por cuanto se rige por principios propios y posee institutos, con concepto y objeto también propios. Por consiguiente, la norma tributaria debe precisar sus conceptos propios señalando los elementos de hecho contenidos en ellos y cuando utilice los de otras disciplinas precisará el alcance que asigne a los mismos. En la apreciación de los hechos determinantes de la obligación tributaria sustantiva, la realidad económica constituye un elemento a tenerse en cuenta y siendo *ex lege* dicha obligación no debe ampliarse por vía de integración el campo de aplicación de la ley. La aplicación de las normas tributarias no puede afectar los derechos esenciales de la persona humana y las garantías de orden constitucional. Las normas jurídicas-tributarias sustanciales, formales y procesales, deben ser agrupadas sistemáticamente en cuerpos jurídicos orgánicos. El contencioso tributario debe competir a organismos independientes de la administración activa. En los centros de estudios jurídicos deben existir cursos de Derecho Tributario donde se imparta exclusivamente la enseñanza de las normas concernientes a esta disciplina”.

da autonomía se despliega, que se da en los aspectos sustantivos de los diversos institutos que lo integran ⁴¹. Sin embargo, la heterogeneidad de los aspectos que integran lo financiero y su carácter medial, han sido factores que han llevado a la mayoría de la doctrina a otorgarle la autonomía científica al Derecho Tributario ⁴².

El Código tiene una parte sustantiva que contiene la regulación de diferentes cuestiones vinculadas al nacimiento y extinción de la obligación tributaria e instituye los distintos hechos imponible que integran nuestro sistema tributario.

En este orden de ideas, el Derecho Tributario sustantivo o material, tal como lo ha señalado Horacio GARCÍA BELSUNCE “no se atiene a los conceptos del derecho privado, pudiendo crear figuras tributarias distintas de él, debiendo en tal caso precisar sus conceptos propios, señalando los elementos de hecho contenidos en ellos, pero cuando utiliza conceptos de otra disciplina jurídica debe precisar su alcance y atenerse a él” ⁴³.

Resulta interesante para revisar esta cuestión recorrer las discusiones que sobre el tema ha tratado la Corte Suprema de Justicia de la Nación, antes del referido *leading case* “Filcrosa”⁴⁴. Es síntesis, la discusión trasvasa los distintos as-

41 CORTI, Horacio, *Derecho constitucional presupuestario*, Abeledo-Perrot, 2011, 2da. ed., pág. 11.

42 Sobre el particular, ver la obra DE Dino JARACH *El hecho imponible*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, pp. 19 y ss.

43 HORACIO A. GARCÍA BELSUNCE, *La autonomía del derecho tributario*, Depalma, 1996, pág. 16 y 63. También vale destacar la corriente doctrinaria que en nuestro país, ha referido que la autonomía es en realidad del Derecho Financiero, del que forma parte el Derecho Tributario (ver. CORTI, Horacio, *Derecho constitucional presupuestario*, LexisNexis, Buenos Aires, 2007). ASOREY, Rubén, “Introducción...”, citado.

44 A modo de ejemplo, pueden citarse los siguientes precedentes. El primero de ellos, “Sucesión de Doña Tomasa Vélez Sarsfield c/Consejo de Educación de la Provincia de Buenos Aires s/inconstitucionalidad de un impuesto”, del 19 de noviembre de 1882, *Fallos*, 23:647, en donde la mayoría declaró la inconstitucionalidad del gravamen, al entender que importaba la

pectos del derecho sustantivo tributario, que justamente es el ámbito en donde impera la fuerza autonómica del instituto tributario.

A fin de ilustrar sobre las distintas aristas de esta discusión, recordemos que en el precedente de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, *in re* “Raso Hermanos”⁴⁵, se discutió si la responsabilidad solidaria de los integrantes de los órganos de administración de las sociedades comerciales es de tipo objetivo, según la redacción del Código Fiscal provincial, o

creación de un derecho sucesorio que el entonces Código Civil no había previsto, y por tanto, la norma impositiva local lo modificaba y ampliaba; “Atilio Liberti s/sucesión”, sentencia del 10 de octubre de 1956, *Fallos*, 235:571 en la que el Tribunal cimero no admitió la posición del fisco provincial al sostener que ello implicaba desplazar las disposiciones del Código Civil en materia de sociedades, en tanto la liquidación del impuesto en la sucesión del socio fallecido, respecto de los bienes que integran el patrimonio de la sociedad, exigiría admitir la coexistencia del dominio de los socios sobre las cosas que son de la sociedad o la asimilación de la sociedad a un condominio en contradicción con los arts. 2508 y 1702 del Código Civil; también en “Larralde, Lorenzo y otros s. demanda de inconstitucionalidad”, del 2 de marzo de 1959, *Fallos*, 243:98 oportunidad en la que, por unanimidad, el Máximo Tribunal estableció que “La delegación que han hecho las provincias en la Nación para dictar los códigos de fondo, sólo significa que aquéllas, en lo que respecta a los Códigos Civil y de Comercio, han querido un régimen uniforme en materia de Derecho privado; y es seguramente excesivo interpretar que, además, han tenido la voluntad de limitar también las facultades de Derecho público de que no se desprendieron en beneficio de la Nación” (doctrina que fue receptada, a su vez, en sucesivos precedentes, *Fallos*, 251:379; 314:458, entre otros). Sin embargo, esta doctrina fue dejada de lado el 6 de diciembre de 1961 en el caso “Cobo de Ramos Mejía, María Lía y otras c. Poder Ejecutivo de la Provincia de Buenos Aires s/ demanda contencioso administrativa”, *Fallos*, 251:379, al decidir la Corte Suprema de Justicia de la Nación -por mayoría- que “Las leyes locales, ni directa ni indirectamente, pueden establecer disposiciones ni atribuir competencias para resolver cuestiones de derecho común, con desconocimiento o en oposición a las leyes dictadas por el Congreso Nacional”.

45 Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c. Raso, Francisco s/sucesión y otros. Apremio”, sentencia del 2 de julio de 2014.

es de tipo subjetivo, tal como puede ser interpretado de la Ley de Sociedades.

La mayoría del Alto Tribunal Provincial, por razones formales, dejó firme la sentencia de la instancia anterior, que había declarado la inconstitucionalidad de la norma del Código Fiscal de la Provincia por entender que al establecer una responsabilidad de tipo objetivo se contraponía con la norma de la Ley de Sociedades Nro. 19.550 que establece la responsabilidad subjetiva.

El Código Fiscal de la Ciudad Autónoma prevé la responsabilidad solidaria para los responsables con deuda ajena; en ese caso, los responsables “responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas para los recursos que administran...”. Sin embargo, la norma dispone que tal responsabilidad “personal y solidaria” no existirá respecto a “... quienes demuestren debidamente ante la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, que sus representados, mandantes, etc. los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales” (artículo 14).

Esta responsabilidad, debe entenderse como subjetiva en atención a su naturaleza represiva ⁴⁶, que surge cuando los responsables sindicados no cumplen con las obligaciones a su cargo con los recursos que administran, sin que los hayan puesto en la imposibilidad de cumplir. A esa solución debe llegarse en atención a la naturaleza de la solidaridad fiscal y también por aplicación del principio más amplio de la razonabilidad.

Recientemente, esta cuestión fue tratada por el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad en autos “GCBA c/Luis Ber-

46 CASÁS, José Osvaldo, “La responsabilidad tributaria de los directores...”, DF, XV, páginas 85-86, citado por ALTAMIRANO, Alejandro, *Derecho Tributario. Teoría General*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2012, páginas 389 y 390.

nini S.A.”⁴⁷ en ocasión de resolver el recurso de apelación interpuesto por el GCBA y el recurso de inconstitucionalidad incoado por los responsables solidarios de la mencionada empresa -ambos concedidos por la Sala II de la Cámara Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad-.

En dicha oportunidad los jueces Francisco Lozano y José O. Casás se manifestaron a favor del carácter subjetivo de la responsabilidad solidaria, sosteniendo la imposibilidad de aplicarla automáticamente sobre los sujetos pasivos por deuda ajena. En particular, el voto del Dr. Lozano precisó que al tener por inexistente la deuda tributaria reclamada en el caso no correspondía extender la responsabilidad en forma solidaria en atención a su naturaleza sancionatoria.

Otro de los temas que plantea una contradicción entre las normas de los códigos de fondo y los códigos fiscales locales, es el relativo a los sujetos pasivos que no tienen, según las normas de los códigos de fondo, personalidad jurídica. Ejemplo de ello, podrían ser: las sucesiones indivisas, las Uniones transitorias de empresas (Utes).

El profesor José Osvaldo Casás en el conocido precedente “Sociedad Italiana de Beneficencia Buenos Aires c/DGR (Res. Nro. 1881/DGR/2000) s/recurso de apelación judicial c/decisiones de DGR (art. 114 Cod. Fisc.)”⁴⁸, señaló: “las uniones transitorias de empresas, al carecer de personalidad jurídica, no podrían ser contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a pesar de revestir tal carácter en el Impuesto al Valor Agregado (impuesto también genérico al consumo)...”⁴⁹.

47 TSJCABA *in re* “GCBA c/Luis Bernini S.A., Sres Luis Ernesto Bernini (hijo) -Presidente-, Luis Ernesto Bernini -Vicepresidente- y todos sus representantes legales por todo el periodo verificado (responsabilidad extendida) Luis Bernini S.A. s/ejecución.- Ing. brutos s/recurso de apelación ordinario concedido y recurso de inconstitucionalidad concedido”. Expte n° 14067/16, sentencia del 19 de diciembre de 2018.

48 Sentencia del 17 de noviembre de 2003.

49 Extraído del punto 13 de su voto en el referido fallo.

Sería irrazonable que estas formas asociativas, a las que cabe sumar los fideicomisos y las sucesiones, no estén sujetas al pago de tributos por no tener personalidad jurídica; la normativa fiscal por esencia persigue gravar manifestaciones de capacidad contributiva, y, no sería ético -sino más bien antijurídico- que la falta de personalidad jurídica permitiera que estos cuerpos asociativos realicen actividad sin verificarse sobre ellos el pago de tributo alguno.

El profesor Horacio GARCÍA BELSUNCE señaló con agudeza que la limitación a las reiteradas suspensiones de los plazos de prescripción por parte de los fiscos locales, podía resolverse aplicando el principio de razonabilidad ⁵⁰. Considero que éste es el prisma bajo el cual deben interpretarse las disposiciones sustantivas de los códigos provinciales.

V. Un sistema de ejecuciones fiscales y de cautelares eminentemente judicial

Nuestro esquema procesal, en materia de ejecuciones fiscales, es eminentemente judicial. Ello obedece a la raíz de nuestra organización nacional, cuya lógica repercute en nuestro ordenamiento jurídico.

Algunas normas basales de ese sistema son, desde la óptica constitucional, la que prohíbe al Poder Ejecutivo ejercer funciones judiciales (artículo 109 CN; similar garantía se encuentra prevista en el artículo 108 de la CCABA) y la que indica que le corresponde al Poder Judicial de la Nación (artículo 116 CN y lo propio ocurre en el sistema de la Ciudad Autónoma en el artículo 106 CCABA) el conocimiento y decisión de todas las

⁵⁰ GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., “La autonomía del derecho tributario frente a la legislación tributaria provincial”, t. 87, p. 889 y ss.ojo G: ver esta cita El autor profundiza el desarrollo del tema, y en el presente trabajo dice textualmente ““me inclino por lo que me limito a llamar la solución razonable: defender la autonomía del derecho tributario provincial hasta donde ella no afecte, en estricta interpretación, las declaraciones, derechos y garantías de la Constitución Nacional” (...)”.

causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, y por las leyes de la Nación.

Desde la óptica del Derecho Administrativo, el artículo 12 de la Ley de Procedimientos Administrativos, señala que “el acto administrativo goza de presunción de legitimidad; su fuerza ejecutoria faculta a la Administración a ponerlo en práctica por sus propios medios -a menos que la ley o la naturaleza del acto exigieren la intervención judicial-...”. Tal es el caso de la ejecución fiscal.

Existen distintos sistemas de ejecución de deudas tributarias que responden al sistema normativo del Estado en que se instituyen ⁵¹.

Aunque en posición dividida, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha arribado a un criterio acorde con nuestro sistema jurídico al fallar la causa “AFIP - c/INTERCORP S.R.L. s/Ejecución Fiscal” ⁵².

Por su parte, el artículo 3º inciso 12 del Código Fiscal (t.o. 2019) faculta a la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, previo al inicio del proceso judicial a “allanar o a efectivizar cualquier medida cautelar, tendientes a asegurar el tributo y la documentación o bienes, previa solicitud judicial... Solicitar embargo preventivo o en su defecto inhibición general de bienes, por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables o quienes pueden resultar deudores solidarios; los jueces lo decretarán ante el pedido del Fisco”.

No obstante que la norma se encuentra redactada de un modo imperativo, cuando señala que “los jueces lo decretarán a pedido del Fisco”, la decisión de su otorgamiento es resorte

51 Ver sobre el particular el Dictamen para el Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires producido por el profesor Emérito Doctor José Osvaldo CASÁS sobre la autotutela ejecutiva de la Administración Tributaria.

52 *Fallos*, 333: 935.

exclusivo del Poder Judicial. Así lo entendió el juez de la causa “GCBA c/Hipódromo Argentino de Palermo SA -Casino Club SA- UTE s/medida cautelar autónoma”⁵³. El juez examinó y verificó la existencia de los presupuestos que habilitan la concesión de medidas cautelares para conceder la tutela.

El establecimiento del Sistema de Oficios Judiciales (SOJ)

Una vez iniciada la demanda de ejecución fiscal, los mandatarios solicitan embargos preventivos en cuentas bancarias y los jueces acceden, en general, a concederlos. Recientemente, la Ciudad se ha sumado al Sistema de Oficios Judiciales (SOJ), regulado por la Comunicación BCRA “A” 4422 y concordantes.

Cabe referir que este sistema está regulado por normativa del Banco Central de la Nación (BCRA). Tiene por objetivo agilizar el diligenciamiento de los oficios judiciales librados en juicios iniciados por la Administración tributaria en los cuales se solicita información o se requiriera la traba o levantamiento de embargos generales sobre fondos o valores u otras medidas cautelares, o bien la transferencia de fondos oportunamente embargados (ver artículo 1.1. de la Comunicación “A” 4422 del BCRA). Dicho sistema se encuentra vigente en el ámbito de la CABA, en virtud del convenio oportunamente celebrado entre el GCBA y la AFIP.

El artículo 1.7 de la Comunicación BCRA “A” 6281, explica el funcionamiento del sistema en cuestión en los siguientes términos: “[l]a AFIP, el Ministerio de Trabajo, empleo y Seguridad Social -y el órgano de recaudación coactiva de nivel provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en su caso- verificará, a través de los Agentes Fiscales, abogados ejecutores y jefaturas competentes, la existencia de la deuda reclamada y la correcta carga al SOJ de los datos del deudor y de los alcances y modalidades del oficio. Dichos organismos asumen exclusiva responsabilidad -en forma separada e inde-

⁵³ Juzg. Contencioso Administrativo y Tributario CABA Nro. 5, sentencia del 13 de junio de 2016.

pendiente- por la procedencia y efectos de las medidas comunicadas en los juicios entablados por cada uno de ellos, razón por la cual la entidad que embargó los fondos deberá comunicar a los embargados el organismo que ordenó la medida cautelar”.

En lo que atañe a la transferencia de los fondos embargados, se dispone que sea ordenada por el juez interviniente (artículo 3.1 de la Comunicación BCRA “A” 6281) y se prevé el procedimiento que habrá de seguirse ante las respuestas de las entidades financieras requeridas.

En este sentido, se estipula que “deberá efectuarse a través del propio Sistema, a cuyo efecto las Entidades deberán transmitir [...] a la AFIP un archivo [que contenga] la información sobre los saldos embargables que se registren en la totalidad de los fondos y valores de los que el contribuyente resulte titular o cotitular”. Luego, una vez validada la información, “[e]l organismo fiscal procesará toda la información válida recibida y determinará qué importes y de qué entidad quedan sujetos a embargo definitivo, incorporando automáticamente la información en las bases de datos del SOJ” y, eventualmente, si “la sumatoria de los saldos informados por una o más entidades exced[iere] del monto total reclamado [...], el Sistema seleccionará únicamente la cantidad necesaria para cubrir dicho total, debiendo las entidades autorizar la disposición de los excedentes por el respectivo titular” (artículo 5.1.3 de la Comunicación BCRA “A” 6281).

Finalmente, se establece que “[u]na vez ordenado por el juez de la causa, los agentes fiscales se encuentran legalmente habilitados para librar, bajo su exclusiva firma, los oficios necesarios para materializar la traba del embargo [...] con la misma fuerza que una orden emanada del Poder Judicial” (artículo 6.2 de la Comunicación BCRA “A” 5119, el destacado es propio).

Cabe referir que el SOJ ha traído algunas controversias en su aplicación en el fuero local.

Uno de los problemas que se han suscitado tiene que ver con la ventana informática que se abre al trabarse el embargo en el sistema. En esos casos, existe la posibilidad de que más

de una entidad bancaria tome nota del embargo. Por otra parte la práctica demuestra que es más sencillo y rápido trabar un embargo que levantarlo.

En un caso que se dio en el fuero local, en los autos “GCBA c/Telred Sudamericana S.A. s/Ej. Fiscal”⁵⁴, la magistrada interviniente rechazó la solicitud de traba de embargo sobre cuentas bancarias existentes a nombre del ejecutado argumentando que “con la implementación del Sistema de Oficios Judiciales (SOJ) -referido en las Comunicaciones “A” n° 6.281 y 6.286 emitidas por el Banco Central de la República Argentina- no se impediría la multiplicidad de medidas cautelares sobre las cuentas de la demandada”⁵⁵, por lo que concluyó que no correspondía hacer lugar a lo solicitado. En consecuencia, pidió al GCBA que identificara la entidad financiera en la que pretendía que se trabara la medida requerida. La Sala II del fuero intervino en la apelación⁵⁶ interpuesta por el GCBA

54 El expte. n° 709345/0, tramitó ante el Juzgado de Primera Instancia n° 6 y luego, frente a la apelación del GCBA en la Sala II de la Cámara CAyT.

55 Auto del 23 de octubre de 2017.

56 Sentencia del 10 de mayo de 2018.

En el caso, luego de la sentencia de trance y remate, el Gobierno de la Ciudad solicitó judicialmente se dispusiera la traba de embargo ejecutivo respecto de las cuentas bancarias existentes a nombre de la demanda.ojo G. ¿demandada? La jueza de primera instancia rechazó lo solicitado y requirió al GCBA indicase la entidad financiera en la que pretendiese la medida; a la vez que contempló el libramiento de un oficio al BCRA a tales efectos. Atento a no haberse logrado con éxito lo requerido, el GCBA pidió se decretara la inhibición general de bienes en los términos del artículo 210 del CCAyT. La jueza rechazó nuevamente lo solicitado y ordenó el libramiento de pedidos de informes a los Registro de la Propiedad Inmueble (CABA y PBA) y al Registro Nacional de la Propiedad Automotor, los que también resultaron infructuosos. Sin acreditar el estado del oficio al BCRA, la demandada solicitó se dispusiera el embargo sobre las cuentas bancarias que existiesen a nombre de la demandada ojo G. ¿está bien esto? y que dicha medida se tramitase de acuerdo al SOJ. Frente a ello, la jueza Patricia López Vergara rechazó lo pedido atento a que consideró que con la imple-

contra la decisión y la rechazó por mayoría de los jueces Díaz y Centanaro.

En aquel pronunciamiento, luego de hacer un análisis de los diversos comunicados del BCRA en donde se regulan las disposiciones del SOJ, los jueces que integraron la mayoría concluyeron que *“la forma en la que pretend[ía] aplicarse el sistema implementado a través de la Comunicación BCRA A4422 y demás concordantes [...] implicaría un avance de la Administración sobre facultades que, en definitiva, resultan propias y exclusivas del Poder Judicial”*. En refuerzo de su postura, recordaron el criterio adoptado por nuestro Máximo Tribunal en el caso “Intercorp” (*Fallos*, 333:935), donde la Corte interpretó que las prerrogativas otorgadas a la AFIP en virtud de la Ley 25.239 (modificatoria del artículo 92 de la Ley 11.683), violentaban no sólo el principio constitucional de la división de poderes, sino que incluso desconocían los más elementales fundamentos del principio de tutela judicial efectiva y de la defensa en juicio, al tiempo que tampoco superaban el test de constitucionalidad en su confrontación con el artículo 17 de la CN.

El voto en disidencia propuso hacer lugar al remedio procesal intentado en base a dos argumentos: por un lado, consideró que el sistema habría previsto un mecanismo para evitar la multiplicidad de embargos, y añadió que la Administración debería oportunamente acreditar judicialmente su traba, de modo tal que “permita a la magistrada ejercer amplio y acabado control judicial sobre aquélla”. En tal sentido, explicó que ello no implicaba el otorgamiento a los funcionarios del ente recaudador de la potestad de disponer y trabar unilateralmente medidas cautelares, sino que éstas debían ser ordenadas y, en su caso, controladas por el órgano judicial, por lo que a su

mentación del (SOJ) -referido en las Comunicaciones “A” n° 6.281 y 6.286 emitidas por el Banco Central de la República Argentina- no se impediría la multiplicidad de medidas cautelares sobre las cuentas de la demandada, lo que podría eventualmente ocasionar el embargo de montos que excedan la suma reclamada en la ejecución fiscal concedida.

criterio, el caso en estudio resultaba ajeno al estándar fijado por la CSJN en los autos “Intercorp”.

VI. Interpretación de la norma tributaria

Las normas tributarias, como normas generales que son, se interpretan de acuerdo con los métodos de interpretación utilizables para cualquier norma del Derecho. Básicamente, los métodos interpretativos son: el gramatical, el teleológico, que según sostiene Alberto TARSITANO es un resultado interpretativo, antes que un método de interpretación, y la interpretación sistemática, que parte del reconocimiento de la ley como un aspecto de un sistema jurídico complejo ⁵⁷.

En lo que respecta a la denominada interpretación analógica, ella está prohibida en el ámbito dominado por el Derecho Tributario sustantivo, en el que gobierna el principio de reserva de ley en materia tributaria ⁵⁸; ello también ocurre en el del Derecho Penal y, por ende, en el del Derecho Penal Tributario.

57 TARSITANO, Alberto, “Interpretación de la norma tributaria”, en *Tratado de la Tributación*, Tomo I, “Derecho Tributario”, Volumen 1, cit., páginas 429 a 442.

58 El Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad se ha expedido con relación a la prohibición de analogía en algunos precedentes.

La primera causa en la que se expidió el Tribunal fue “Asociación de Receptorías de Publicidad c/GCBA s/amparo s/recurso de inconstitucionalidad” (TSJCABA; el 6 de septiembre de 2000). En el caso, una norma del Código Fiscal consagraba una exención que alcanzaba a la edición de libros, diarios, periódicos y revistas en todo su proceso de creación, cualquiera sea su soporte, ya sea que la actividad la realizara el propio editor o terceros por cuenta de éste. Posteriormente, el Poder Ejecutivo reglamentó esta norma estableciendo que la actividad comercial desarrollada por las receptorías de publicidad no se encontraba incluida en la exención. En su voto, el juez Casás analizó la diferencia entre analogía e interpretación extensiva, concluyendo en la inexistencia de agravio. El voto compartido de Conde, Muñoz y Ruiz coincide en que el uso de la analogía se encuentra vedado en las exenciones tributarias, llegando a idéntico resultado en cuanto la reglamentación era válida. Por otra parte, en el precedente “Hipódromo Argentino de Palermo S.A.” (TSJCABA, sentencia del 28 de junio de 2001),

Existe una diferencia conceptual entre las voces “analogía”

el doctor José Osvaldo Casás en su voto citó los Considerandos 6), 7) y 9) del caso de Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* “Fleischman Argentina Inc. s/recurso por retardo-impuestos internos” (Sentencia del 13 de junio de 1989, *Fallos*, 312:912) y de otro conocido precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación: “Autolatina Argentina S.A. c/Dirección General Impositiva” (Sentencia del 27 de diciembre de 1996, *Fallos*, 319:3208).

Es interesante la reflexión que realizó el mencionado juez del Tribunal Superior de la Ciudad en el Considerando 6. de su voto: “Adviértase que, en el caso, ‘los ingresos provenientes de la venta de apuestas en hipódromo, canódromos y similares’ se los ha subsumido por analogía en la Resolución de la Secretaría y Finanzas a los provenientes de la ‘comercialización de billetes de lotería y juegos de azar autorizados, cuando los valores de compra y de venta son fijados por el Estado’, situación que no se verifica en la especie, en tanto, el valor del boleto turfístico y sobre todo el ‘sport’, son consecuencia del número de caballos intervinientes en la carrera y de lo que se ha apostado a cada uno de ellos. Además, cabe añadir, que en este tipo de competencias, aunque en alguna medida participe el azar, difícilmente puedan calificarse como juegos de azar en sentido estricto, ya que el resultado dependerá, en gran medida, de la calidad y condiciones de los distintos caballos que compiten y de la habilidad de sus jockeys”.

En la causa “Solares de Conesa S.A. c/GCBA s/impugnación de acto administrativo” (TSJCABA; el 13 de febrero de 2008), la acción había sido rechazada por las instancias anteriores. El agravio de la actora se centraba en la extralimitación en la que habría incurrido el decreto del Poder Ejecutivo local que reglamentó una exención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. El Código fiscal dispone la exención de los ingresos provenientes de la construcción en esta jurisdicción de inmuebles destinados a viviendas unifamiliares o multifamiliares. Agrega que para gozar de la exención es requisito registrar los planos de obra nueva. El decreto reglamentario impugnado dispuso que: “El responsable de la construcción a que se refiere esta norma y por lo tanto beneficiario de la exención prevista en la misma es la empresa constructora a cuyo cargo se encuentra la construcción”. La empresa actora era propietaria del inmueble pero no había probado ser la responsable de la obra. La doctora Conde consideró que la norma reglamentaria no excedía los alcances de la exención reiterando que, en lo que respecta al Derecho Tributario sustantivo, la interpretación extensiva se encuentra permitida. El fallo de la mayoría rechazó el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la parte actora. Es interesante destacar la disidencia del doctor Julio Maier, por considerar a la norma violatoria del principio de reserva de ley previsto en el artículo 51 de la Constitución local señalando que la propia Cámara consideró que la reglamentación res-

e “interpretación extensiva”. Estando prohibida la primera en los ámbitos referenciados, la segunda estaría permitida.

Se ha dicho que, en la analogía ante la existencia de un vacío o laguna, se busca cubrirlo con el mismo principio ordenador pero del orden jurídico exógeno; en tanto que en la interpretación extensiva, la solución a esa laguna o vacío es interna, pues proviene de la propia norma. Sin embargo esta línea divisoria que se puede trazar en el plano teórico encuentra grandes dificultades en la práctica.

En otro orden de ideas, el denominado principio de la realidad económica, está previsto en el artículo 9 del Código Fiscal (t.o. 2019), como también lo está en otros Códigos locales, y en el ámbito federal.

Esta norma debe leerse, sin perder de vista la garantía formal y sustantiva de la reserva de ley en materia tributaria. En efecto, si el negocio, acto o situación no constituyen hechos a los que el legislador le hubiese dado efectos de imponible, no podría forzarse su encuadramiento en los ya existentes. Así lo ha entendido la doctrina y también ese criterio puede vislumbrarse en el estado actual de la jurisprudencia ⁵⁹.

La jurisprudencia en el orden federal ha admitido la significación del principio de la ‘realidad económica’ aunque ha modulado su aplicación a través del tiempo.

En efecto, cabe recordar que nuestro Máximo Tribunal ha entendido que su utilización no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regulan concretamente la relación tributaria, ello por cuanto una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o

tringía la exención prevista por el Código Fiscal para la construcción de viviendas.

59 “Fideicomiso Nordelta SA – Reinaldo Niella c. Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo” 08/10/2015 Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, Sala II y más recientemente, CSJN *in re* “Consorcio de Empresas Mendocinas Potrerillos S.A. (TF 24.929-I) c/DGI”, sentencia del 31 de octubre de 2017.

legalidad y supondría paralelamente un serio menoscabo de la seguridad jurídica⁶⁰.

Recientemente, Un caso particular sobre el tema constituyó “Consortio de Empresas Mendocinas para Potrerillos S.A.”⁶¹. En él se analizó la potestad tributaria del ente recaudador para hacer uso de esta herramienta cuando pudiera incidir sobre tipos y calificaciones fiscales vinculadas a un acto o negocio jurídico emanados de una provincia de conformidad a normas del Derecho Público local en el sistema federal de distribución de poderes.

En dicho precedente el Fisco Nacional determinó de oficio la materia imponible en el impuesto al valor agregado y ganancias respecto de la sociedad Consortio de Empresas Mendocinas para Potrerillos S.A. -CEMPPSA- tras considerar que por aplicación del **principio de realidad económica** (art. 2 de la ley 11.683 t.o. 1998 y modificatorias) el acuerdo celebrado el 4 de diciembre de 1997 entre la Provincia de Mendoza y CEMPPSA constituía un contrato de concesión de obra pública.

La empresa era adjudicataria de la concesión para la construcción y explotación energética del aprovechamiento integral del río Mendoza, por lo que el Fisco consideró que no correspondía tener a la Provincia como accionista de CEMPPSA y en consecuencia, entendió que los aportes de fondos realizados por la jurisdicción local mediante la suscripción e integración de acciones emitidas por la sociedad, constituyó el pago que aquélla en carácter de concedente del servicio adjudicado efectuó a la mencionada empresa por la realización de las obras encomendadas.

60 CSJN *in re* “Autolatina Argentina S.A. (T.F.12463-I) c/Dirección General Impositiva s/Recurso de hecho” sentencia del 27 de diciembre de 1996.

61 CSJN 1312/2012 R.O. “Consortio de Empresas Mendocinas Potrerillos S.A. (TF 24.929-I) c/DGI”, sentencia del 31 de octubre de 2017.

El voto mayoritario -suscripto por los Dres. Lorenzetti, Maqueda y Rosatti- confirmó la sentencia de Cámara sobre la base de considerar que la facultad de aplicar el principio de la realidad económica sólo puede ser válidamente ejercida por la Administración tributaria *“cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado pues, como principio, salvo que se presente esa ostensible discordancia, ‘debe darse prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares’”*.

Por otra parte, sostuvieron que mantener el criterio sustentado por el Fisco implicaría desconocer la legitimidad de un acuerdo aprobado por normas de Derecho local, en referencia al convenio suscripto por la empresa mendocina y la Provincia por la que se incorporaba a esta última como accionista de CEMPPSA. En esta inteligencia, la Corte advirtió que el órgano recaudador debe extremar el escrutinio jurídico a fin de compatibilizar su potestad tributaria con las normas de Derecho Público provincial que pudieran incidir sobre los tipos y calificaciones fiscales, preservando el equilibrio del sistema federal y su distribución de poderes (arg. *Fallos*, 207:1154).

Finalmente y en lo que aquí interesa, la Corte puso de resalto que en tanto el ajuste se practicó sobre un negocio jurídico que involucraba a un ente público -que aun cuando hubiera actuado ocasionalmente bajo formas de Derecho Privado- perseguía por definición fines públicos, **el principio de la realidad económica imponía mayor prudencia en su utilización**. Ojo G. aquí otro problema de puntuación: creo que la frase entre guiones debe terminar en “por definición fines públicos-“

El voto en disidencia de los jueces Rosenkratz y Highton de Nolasco se centró en la afirmación de que el artículo 2º de la ley 11.683 fijaba una clara directiva para determinar cuál es el hecho imponible, para lo que debían *“examinarse los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes en sus negocios”* y que de la letra del artículo no surgían dudas en

cuanto a que la mencionada pauta interpretativa alcanzaba a todas las situaciones en que se comprobara que las formas y estructuras jurídicas utilizadas por los contribuyentes para instrumentar sus operaciones no eran las que ofrecía el Derecho para configurar la real intención económica involucrada, sin establecer distinción o condicionamiento alguno distinto a la mera comprobación de la inadecuación de las estructuras jurídicas utilizadas.

En efecto, afirmaron que no obstaba a la conclusión precedentemente expuesta la circunstancia de que se encontraban en discusión actos dictados por la autoridad local ya que la aplicación del principio de realidad económica no suponía poner en tela de juicio la validez de aquellos actos provinciales, sino que más bien se trataba de encuadrar correctamente los hechos de la causa, entre los que se encontraban las normas y actos provinciales referidos, a los fines exclusivos de la aplicación de la normativa tributaria nacional. En suma, sentenciaron que la situación contemplada implicaba *“una actividad de interpretación del hecho imponible (confr. Artículo 2 de la ley 11.683) que se encuentra en el ámbito de competencias del ente de ejecución de la política tributaria de la Nación (art. 3o, decreto 618/97) en su tarea de aplicar, percibir y fiscalizar los tributos establecidos por el Congreso Nacional”*.

Una situación particular adicional se presenta en el caso del impuesto de sellos. En efecto, la necesidad instrumental que plantea la configuración del hecho imponible en este impuesto trae aparejadas limitaciones a la utilización del principio que busca que prevalezca la realidad sin importar las formas que pudieron haber adoptado los contribuyentes y responsables.

En el fallo “Línea 22 S.A. c/Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa” ⁶² se discutió la constitucionalidad del impuesto de sellos que la Provincia pretendía aplicar sobre el permiso de explotación otorgado por la Secretaría de Transporte del -entonces- Ministerio de Economía y Obras y Servi-

62 Sentencia del 27 de abril de 2010 (L. 1798. XXXVIII).

cios Públicos de la Nación el 17 de marzo de 1998 para efectuar el servicio público de transporte interjurisdiccional de pasajeros y anexos.

En efecto, en el Considerando 36) manifestó el Máximo Tribunal Nacional: “Que en relación al argumento de la realidad económica ... es preciso puntualizar que en materia de impuesto de sellos dicho principio carece de la relevancia que puede tener respecto a otros tributos, en razón de que lo que se grava es la instrumentación del acto (*Fallos*, 327:1108)”.

A renglón seguido se agregó: “No puede soslayarse que ambos conceptos, impuestos de sellos y realidad económica responden en esencia a dos segmentos distintos del campo jurídico: el primero el del mundo de las formas y el segundo el de la sustancia. Si bien el concepto de la realidad económica suministra un criterio interpretativo determinante en el derecho tributario, en el impuesto de sellos cabe reconocerle una muy limitada aplicación”.

En síntesis, la aplicación de estos principios debe cuidar los límites descriptos.