

CONTENIDO RELACIONADO

VOCES

INMUNIDAD DE LOS INSTRUMENTOS DE GOBIERNO

Naveira de Casanova, Gustavo J.

Revilla, Pablo J. M.

Publicado en: Jurisprudencia Argentina

Cita: TR LALEY 0003/70064199-1

SUMARIO:

I. Introducción.- II. No sujeción, exención e inmunidad.- III. Único caso de inmunidad en la República Argentina.- IV. La doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno.- 1. La sujeción al tributo de las actividades estatales.- 2. El nacimiento de la doctrina de la "inmunidad de los instrumentos de gobierno" en la Argentina.- 3. La cláusula del progreso y su vinculación con la doctrina de la "inmunidad de los instrumentos de gobierno".- V. La inmunidad fiscal a la luz del principio de capacidad contributiva.- VI. La inmunidad fiscal a la luz del principio de solidaridad federal.- VII. La inmunidad fiscal y los conflictos creados por el decreto 110.643/1942 y la ley 22.016.- 1. El decreto 110.643 y su aclaratorio.- 2. La ley 22.016 y sus antecedentes.- VIII. La inmunidad frente a las tasas retributivas de servicios.- IX. Conclusiones

I. Introducción

Ante el fenómeno de una "actuación estatal" -en el sentido más lato que a esta idea pueda dársele- surge una enorme incertidumbre en cuanto a su encuadramiento desde el punto de vista tributario: si estará alcanzada por diversos tributos -nacionales, provinciales o municipales-, si estará "naturalmente" fuera de ese ámbito o al menos parcialmente excluida, si se hallará protegida por ciertas cláusulas de la Constitución Nacional -o provincial o normas municipales, respectivamente y viceversa-, si es preciso que las leyes positivas contemplen el fenómeno y lo eximan específicamente, o si, por el contrario, tales disposiciones son redundantes. Y un largo etcétera, cuyo común denominador es la carencia de un aceptable grado de seguridad jurídica y el correlativo recargo de tareas en los tribunales por los problemas de esta índole que allí se ventilan en forma reiterada en el tiempo y sin ser superados definitivamente, siquiera en forma parcial. Se dan entonces situaciones jurídicas que no dudamos en calificar como "patológicas", que deben ser atendidas por los juristas para erradicarlas y lograr una mayor claridad, sencillez, coherencia y comprensibilidad de las normas fiscales.

Dentro de estas situaciones patológicas que la actuación estatal produce se repiten, con cierta asiduidad, los conflictos en torno a la inmunidad tributaria de los denominados "instrumentos de gobierno". Para su comprensión, proponemos varios pasos: analizar, en primer lugar, el concepto de inmunidad y diferenciarlo de la no sujeción y la exención, estudiar luego el único caso de "inmunidad" que tenemos en nuestro país, delimitar a continuación el concepto de "instrumento de gobierno" y el alcance de su inmunidad con énfasis en su fundamentación teórica (autopreservación, solidaridad federal, capacidad contributiva) para, finalmente, tratar determinadas situaciones especiales que se plantean, como las referidas a la aplicación del decreto 110643, del 4/2/1942, de la ley 22016 y el cobro de las tasas retributivas de servicios, etcétera.

II. No sujeción, exención e inmunidad

Con carácter previo, es necesario efectuar una distinción entre los tres conceptos mencionados en el título. Para ello, recordemos primero que el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Cumple tres funciones esenciales: génesis de la obligación de pago (o, más exactamente, de legitimación del ingreso correspondiente a ésta), identificación de cada tributo e índice o concreción de capacidad económica⁽¹⁾.

Cuando un acto no se subsume dentro de este presupuesto legal, estamos en presencia de un caso de no sujeción. Por ejemplo, en el caso del impuesto a las ganancias, no están sujetos a este tributo los rendimientos, rentas o beneficios obtenidos por las personas físicas que no cumplen con el requisito de periodicidad, habilitación de la fuente y permanencia.

Por el contrario, en la exención se perfecciona el hecho imponible pero, por una decisión política del legislador, no nace la consecuente obligación de pago del tributo. Es decir que la exención opera como un quiebre en el nexo causal que une el perfeccionamiento del hecho imponible con el consecuente nacimiento de la obligación tributaria.

En virtud del principio de reserva de ley que impera en la materia tributaria, todos los elementos estructurales del tributo deben ser definidos por una ley material y formal, con inicio en la Cámara de Diputados (arts. 4, 17, 52 y 75, inc. 1 y 2, CN). En consecuencia, el hecho imponible, la base

sin perjuicio de ello, la inmunidad puede negar a ser vista también como un supuesto de no sujeción, en cuanto a que, al no haber subyacente una capacidad contributiva gravable en ciertas actuaciones (del Estado o de otros entes), aunque aparentemente se haya realizado la hipótesis de incidencia prevista como hecho imponible, en verdad estamos ante un caso que ha de permanecer fuera de la imposición. En otras palabras, no se

Buscar Texto:



III. Único caso de inmunidad en la República Argentina

En nuestro país existe un único caso de inmunidad fiscal: el del Banco de la Provincia de Buenos Aires. Ello se explica por circunstancias históricas. Cuando la provincia de Buenos Aires se incorporó a la Confederación y suscribió el Pacto de San José de Flores (11/11/1859), se reservó la facultad de manejar su Banco de Estado (cfr. art. 7º de ese Pacto). Con posterioridad, la Convención Revisora de la Constitución Nacional (año 1860) convirtió el Pacto en una garantía constitucional. Así fue reconocido por la ley 1029, que declaró capital de la República a la ciudad de Buenos Aires y, en su art. 3, reservó a la provincia la dirección y propiedad del Banco de la Provincia, del Banco Hipotecario y el Monte Pío.

Como consecuencia de esa reserva efectuada por la provincia al incorporarse a la Confederación, el Banco de la Provincia de Buenos Aires quedó sujeto a su jurisdicción y legislación exclusivas.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación analizó el alcance de esta inmunidad en materia tributaria en la causa "Banco de la Provincia de Buenos Aires v. Nación Argentina" (2). Es importante destacar que allí se discutió si el Estado nacional podía gravar con el impuesto a los rendimientos de conceptos:

1. las utilidades de las acciones que componían el capital del banco;
2. los intereses de los bonos emitidos por el banco como consecuencia de préstamos hipotecarios que había concedido.

Aun cuando, en ambos casos, los contribuyentes de hecho eran "terceros" -los tenedores de los bonos y de las acciones-, la Corte Suprema de Justicia rechazó la pretensión del Estado nacional de aplicar el impuesto a los rendimientos con sustento en la inmunidad que gozaba la institución financiera frente a los poderes nacionales.

Para explicar las razones por las cuales esta inmunidad era puesta en peligro por la pretensión del Estado nacional esgrimió, entre otros motivos, la solidaridad del banco con sus empleados por el tributo no retenido, o el retenido y no ingresado, así como la posibilidad de que se le aplicuen multas a la institución por este concepto. Asimismo, puntualizó que la exigencia fiscal disminuye el interés final a cobrar por los bonos emitidos, lo que provoca un descenso en su cotización. Añadió también que en caso de hacerse lugar a la intención de cobro del Fisco nacional, el banco debería tolerar sus inspecciones destinadas a controlar la exacta liquidación y pago de la gabela, y todo ello llevó al tribunal a concluir que el cobro del impuesto a los rendimientos perturbaba la inmunidad que la provincia había reservado sobre su banco de Estado al momento de incorporarse a la Nación.

Es importante poner de resalto que la Corte Suprema de Justicia reconoció que se trata de un privilegio del cual goza el Banco de la Provincia, pero aclaró qué éste fue el precio de la unión e integridad nacional. Los beneficios obtenidos por el país, explicó, superan con creces el costo de la exención otorgada.

Por ello, se declaró que los arts. 5, 20 y 17, inc. b, ley 11.682, aplicados a la renta de las acciones o al interés de los bonos del Banco de la Provincia de Buenos Aires, eran contrarios a los arts. 31 y 104, CN(3), y a los arts. 2 y 3, ley 1029.

Más cerca en el tiempo, esta doctrina fue reafirmada en la causa "Banco de la Provincia de Buenos Aires v. Dirección General Impositiva" (4) con relación al IVA y en cuanto al carácter de "contribuyente de derecho" por las colocaciones y prestaciones financieras alcanzadas por ese gravamen. En lo substancial, el tribunal reafirmó la doctrina del fallo anterior al considerar que era una causa "singularmente semejante" (5).

IV. La doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno

1. La sujeción al tributo de las actividades estatales

Cuando la potestad tributaria normativa ha sido asignada en forma descentrada, originaria o derivada, y se reparte entre el Estado central y otros entes territoriales menores (provincias y municipios), puede generarse un conflicto en cuanto a determinar si se pueden imponer, entre ellos, prestaciones de naturaleza tributaria.

Nos parece oportuno realizar algunas aclaraciones terminológicas y conceptuales, con el fin de abordar lo más claramente el asunto.

Con el término "Estado" queremos abarcar aquí a toda manifestación subjetiva activa del poder estatal, a todo ente que, en alguna medida, mayor o menor, tenga naturaleza pública. Quedan comprendidas así manifestaciones de claro sustento territorial (Estado central y entes territoriales menores), como también aquellas otras personificaciones o corporaciones estatales (creadas por cualquier otro ente), dotadas de personalidad jurídica diferenciada y de un patrimonio afectado o propio.

poder estatal entre sus diversas manifestaciones de personalidad pública, territorial o no.

Admitido este punto como hipótesis de trabajo, se presentan varias posibilidades, al menos en teoría. En primer lugar, la autoimposición: si un ente

Buscar Texto: Buscar



de base territorial de igual o distinto nivel; b) que un ente de base territorial grave a entidades estatales no territoriales -personalificaciones estatales- pertenecientes o ligadas a él mismo o bien a otro ente estatal, sea de igual o de diverso nivel de gobierno (mayor o menor).

La doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno surgió como una solución pretoriana a los conflictos de heteroimposición que nacieron en los países federales. Nos ocuparemos a continuación de su origen en los Estados Unidos de América y de su evolución en la jurisprudencia argentina.

2. El nacimiento de la doctrina de la "inmunidad de los instrumentos de gobierno"

Hay coincidencia en que la génesis de la doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno tuvo lugar en el caso "McCulloch v. Maryland" (7), en el cual la Suprema Corte de Justicia de Estados Unidos de América, bajo la pluma del chief justice John Marshall, acuñó la frase "the power to tax involves the power to destroy". En síntesis, en ese caso no se estableció una veda de carácter general sobre los entes estatales, sino que a estos les estaba prohibido establecer impuestos especiales y discriminatorios sobre los instrumentos federales. La idea expresada fue que las posesiones, las instituciones y las actividades del gobierno federal, si no media consentimiento del Congreso, no pueden sujetarse a ninguna forma de gravamen por parte de los Estados integrantes de la Unión.

Sin embargo, el alcance de la regla fue ampliándose progresivamente, de supuestos de imposición patrimonial, a la imposición sobre réditos. En el caso "Dobbs v. Commissioner of Erie County" (8) se declaró inconstitucional un impuesto estatal sobre ingresos de empleados federales. Y poco después de la Guerra de Secesión, en "Collector v. Day" (9) se declaró que el impuesto federal sobre salarios no podía alcanzar los sueldos de los empleados de un Estado -en el caso, se trataba de un juez-, puesto que, aunque el salario estuviese ya en su poder, debía ser considerado un instrumento de gobierno (10). Así, la veda alcanzó tanto a los impuestos generales como a los especiales, englobando en recíproca relación a la Nación y a los Estados integrantes.

La doctrina fue extendida, más adelante, en "Pollock v. Farmers Loan and Trust Co." (11) a los instrumentos de gobierno de los municipios, al ventilarse un asunto relativo a los tenedores de bonos estatales y municipales, quienes se vieron librados de pagar el impuesto sobre los réditos al gobierno federal, en razón de tales instrumentos.

La referida expansión se verificó, asimismo, en ciertos casos de imposición sobre ventas. En la causa "Pandhale Oil Co. v. Mississippi" (12) fue declarado inconstitucional el gravamen federal que recaía sobre el combustible vendido a un Estado.

En general, como indica Corwin (13), parecía que la Corte norteamericana trataba de comprobar, en aquella época, hasta qué punto podía extenderse el principio de la exención, llegando a sostener, incluso, que un fabricante de motocicletas no estaba sujeto al impuesto federal sobre consumos, relativo a ventas hechas a una municipalidad, en el asunto "Indian Motorcycle CO v. US" (14).

Señala Giuliani Fonrouge, de manera crítica, que el concepto de federal instrumentalities fue ampliándose hasta que incluyó a las cosas y los actos más variados, como las sociedades anónimas con autorización gubernativa, tierras con título originario estatal, bancos, patentes, ventas y compras del gobierno, etc. (15). Es decir que pasó de aplicarse a un núcleo duro de casos, en los que las funciones estatales eran típicas, a una periferia integrada por otros supuestos en los que el interés estatal perdía nitidez, ya que cabía -al menos en hipótesis- la concurrencia de privados.

Sin embargo, entendemos que hubo un doble repliegue en el avance de esta doctrina, a saber:

. Respecto de la actividad gubernativa típica: la Corte norteamericana la reencauzó al distinguir entre las actividades propias de la función gubernativa y aquellas privadas, a lo largo de varios asuntos. Por ejemplo, en el caso "South Caroline v. US" (16) se determinó que el Estado no estaba exento de abonar el impuesto federal sobre bebidas alcohólicas si desarrollaba con ellas una acción comercial.

. Respecto de quien debía soportar el pago del tributo (la denominada carga directa (17)): la Justicia intentó aquí trazar una línea aun dentro de las funciones gubernativas típicas para sostener que no todas eran inmunes al poder tributario, sino sólo las que comprometían patrimonialmente al ente estatal que las desarrollaba.

Esto último se verificó a partir del conocido precedente "Metcalf & Eddy v. Mitchell" (18), en el que el Estado federal pretendía gravar con el impuesto a las ganancias a la renta obtenida por una firma de ingeniería que había realizado obras para algunos municipios. Se indicó en esa oportunidad que no cualquier sujeto que use su propiedad u obtenga beneficios en sus relaciones con el Estado es inmune al poder tributario de los otros Estados. Aclaró que en esa causa no se aplicaba un impuesto a una agencia de gobierno en sentido técnico, sino que quienes debían soportarlo resultaban ser sujetos particulares. Por ello, concluyó en que no existía interferencia o menoscabo a una agencia de gobierno en forma sustancial y desestimó la aplicación de la doctrina de la inmunidad.

En idéntico sentido se expidió en "James v. Dravo Contracting Co." (19), causa en la que se ventiló el problema relativo a un impuesto estatal sobre ingresos, en la especie sobre un contratista del Estado federal, y rebatió el argumento de que el gravamen incrementaba el costo del Estado federal, al indicar que el impuesto, pagado por el contratista, era comparable a lo que abonaban otros y, además, que constituyía parte del costo de la obra. Luego, en "Helvering v. Gerhardt" (20) permitió que recayera el impuesto federal sobre los ingresos obtenidos por empleados estatales, y

ronrouge, se puede ver que la Corte estadounidense continuo haciendo aplicación de tal principio, si bien con un alcance mas preciso, por ejemplo, en "United States v. Mississippi Tax Commission"[\(22\)](#), aplicando principios emanados "paradójicamente" de las palabras de Marshall en "McCulloch v. Maryland", en cuanto a que no era necesario un consentimiento expreso del Congreso para que un instrumento del gobierno federal

Buscar Texto:

Buscar



instrumentos de gobierno de los Estados, cuando éstos realizan actividades que, si las llevaran a cabo privados, resultarían gravadas y quedarían sujetas a los gravámenes pertinentes en una aplicación que no sea discriminatoria[\(23\)](#). Por ejemplo, en el caso "Massachusetts v. United States"[\(24\)](#) el tribunal tuvo en consideración la referida doctrina, a pesar de que, en la especie, un gravamen anual de registro establecido por el gobierno federal sobre todas las aeronaves de uso civil que volaban por el espacio aéreo del país fue considerado constitucional, a pesar de aplicarse sobre un aparato propiedad del Estado litigante vinculado exclusivamente con funciones policiales. La Corte enfatizó que el tributo no era discriminatorio y que no se demostró que fuera excesivo en función de los beneficios recibidos por el servicio prestado. Concluyó que no había violación a la regla implícita de la inmunidad recíproca entre los entes estatales.

A modo de colofón sobre el punto, luego de la parábola descripta a lo largo del tiempo por la doctrina bajo estudio y, como expresa Corwin[\(25\)](#), que tuvo un repliegue parcial verificado a partir de los referidos casos de 1926, 1937 y 1939, puede igualmente pensarse que el Congreso retiene el poder para eximir a los elementos instrumentales de carácter nacional de los gravámenes estatales en virtud de la cláusula de lo necesario, y apropiado[\(26\)](#), y que tanto en virtud de esta cláusula como de aquella de la supremacía[\(27\)](#), el Congreso puede eximir instrumentos del gobierno federal o las ganancias privadas obtenidas con ellos, tanto de la imposición estatal como local, pero que la persona que reclame dicha excepción, por lo común, ha de estar en condiciones de señalar una estipulación explícita del Congreso en tal sentido. Y agrega que, paralelamente, tales exenciones pueden ser anuladas según su voluntad, mientras no incumplan algún acuerdo o contrato[\(28\)](#). El gravamen sobre funciones esenciales del gobierno federal o de los Estados puede violar la doctrina de la inmunidad intergubernamental y provocar disturbios en el funcionamiento del sistema federal.

3. La cláusula del progreso y su vinculación con la doctrina de la "inmunidad de los instrumentos de gobierno" en la Argentina

Los constituyentes de 1853-1860 advirtieron los problemas que se generaban en los Estados Unidos de América como consecuencia de la intención de los gobiernos locales de gravar los bienes y las actividades del gobierno federal y viceversa.

Con la intención de evitar este problema y proteger aquellos medios que el gobierno federal consideraba necesarios para la prosperidad del país, el adelanto y bienestar de las provincias y el progreso de la ilustración, consagraron en el entonces art. 67, inc. 16 [\(29\)](#), CN, la denominada "cláusula del progreso", que permite al Congreso eximir de tributos locales a ciertos bienes y actividades[\(30\)](#).

En lo aquí interesa, la experiencia demuestra que esta solución fue parcial en un doble aspecto, a saber:

1. Esta cláusula sólo puede ser empleada por el gobierno nacional para liberarse de los tributos locales que se le apliquen como consecuencia de sus actividades gubernativas típicas, pero no está contemplado su uso por parte de los entes locales para eximir, de idéntica manera, de las gabelas nacionales.

2. Por otra parte, en numerosos supuestos el legislador nacional omitió el uso de esta herramienta y, con su silencio, provocó que la actividad gubernativa típica del gobierno nacional pudiera quedar a merced de tributos locales que impedían u obstaculizaban su desarrollo.

En este último caso, es el Poder Judicial quien ha de interpretar el silencio del legislador respecto de la admisión o no de la incidencia de tributos locales sobre las actividades y bienes gubernativos. La ausencia de un punto de partida cierto ha ocasionado jurisprudencia encontrada en cuanto a la valoración de las situaciones concretas. Ese punto de partida cierto, en hipótesis, podría ser formulado de la siguiente forma: considerar que, salvo indicación expresa en contrario, siempre que el legislador haya evaluado la situación legislada -sea una ley reguladora de una actividad, sea una obra pública o sea un contrato, etc.- se ha de partir de la contundente presunción que estimó que aquella no se ve afectada por la incidencia de tributos locales y, por ende, éstos pueden ser aplicados.

Contrariamente a ello, la evaluación de las situaciones concretas ha dependido de las distintas integraciones de la Corte Suprema, la que en algunas situaciones mantuvo una regla como la expresada recién, en otras la contraria -salvo permisión expresa de gravámenes, se considera que está exento-, y en otras recurrió a la aplicación de la doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno, para amparar puntualmente la actividad gubernativa típica realizada por el ente estatal, sea éste nacional o local.

4. Evolución de la jurisprudencia argentina respecto de la doctrina de la "inmunidad de los instrumentos de gobierno"

Sin pretender agotar la lista de supuestos -ni, dentro de ellos, todos los casos en los que así fueron considerados[\(31\)](#)-, proponemos recorrer secuadamente unos pocos de los más relevantes pronunciamientos donde la Corte Suprema recurrió a la inmunidad de los instrumentos de gobierno para fines tributarios.

Una de las primeras causas en las que la Corte Suprema se expidió respecto de los instrumentos de gobierno es la registrada en Fallos 18:162(32)[N 32]. Se debatía allí si los juicios del banco nacional debían ventilarse ante la justicia federal o local y se declaró la competencia de la primera, por tratarse de un instrumento del gobierno federal. Se sostuvo en esa oportunidad que el Congreso, al dictar la ley de creación del banco, lo hizo en uso de las facultades conferidas por el art. 67, inc. 5, CN, para implementar una institución pública con fines de administración nacional. Se destacó también que la forma jurídica elegida -sociedad por acciones- no obsta a su carácter de instrumento de gobierno. Concluyó que el poder de crear una institución envuelve el poder de proteger sus actos y, por ende, la naturaleza federal del banco determina que sus actividades queden sujetas a la jurisdicción de los tribunales federales.

operaciones del banco, desde que el protesto tiene estrecha relación en esas operaciones, y es indispensable para la conservación de sus derechos; que la exención del banco no importa de ninguna manera la de otras personas que puedan estar sujetas al impuesto ni obsta al derecho de repetir contra ellas directamente". En consecuencia se declaró que el banco no está sujeto al impuesto provincial de sellos.

Buscar Texto:

Buscar



provincia organizar su justicia y, en estos términos, ella pudo declarar la intangibilidad de las remuneraciones y la inamovilidad de sus magistrados, pero ello no implica desconocer las facultades del Congreso nacional consagradas en el art. 67, inc. 2, CN. El único límite que reconoce este último precepto es el consagrado en el art. 96, Carta Magna, respecto de la remuneración de los "jueces", esto es, de aquellos que tienen potestad para decidir "casos" o "causas" en los términos de su art. 100. Por ende, al no revestir, los defensores de menores y agentes fiscales, el carácter de "jueces", la dispensa otorgada por la provincia de Tucumán se encuentra en contradicción con lo dispuesto por el art. 67, inc. 2, CN, y es, por ende, inconstitucional. Implicitamente, en este pronunciamiento, la Corte Suprema niega, a los defensores de menores y agentes fiscales locales, el carácter de instrumentos de gobierno.

Dos interesantes precedentes aparecen en Fallos 196:369 y 247:325, siendo sustancialmente las mismas partes actoras y demandadas⁽³⁵⁾. En la primera causa, la Corte Suprema de Justicia declaró que el Banco de la Provincia de Mendoza era una institución pública, un instrumento del gobierno provincial, aunque los particulares tuvieran más del 50% de su capital y predominaran en su manejo. En tal sentido, reafirmó el conocido principio que establece que los instrumentos, medios y operaciones por los cuales el gobierno nacional ejerce sus poderes están exentos de impuestos provinciales y viceversa, por el principio implícito de completa independencia entre la Nación y las provincias en el ámbito de sus respectivas esferas de acción. Por ende, rechazó la pretensión del Estado nacional de aplicar el impuesto a las ganancias al Banco de Mendoza. Diecisiete años más tarde arribó nuevamente a estudio de la Corte Suprema de Justicia la segunda causa entre las mismas partes y por idéntico impuesto, pero esta vez había sido reformado el art. 19, inc. a, ley del gravamen⁽³⁶⁾, para eximir únicamente los réditos que obtenía la parte estatal de las empresas mixtas o con participación de capital privado. En estas condiciones, recordó la Corte que ya había reconocido el carácter de instrumento de gobierno del Banco de Mendoza, pero también señaló que ello no es suficiente para eximirlo de las gabelas nacionales, pues la doctrina de la inmunidad no opera cuando se trata de actividades de carácter privado del Estado⁽³⁷⁾, cuando la reducida entidad del tributo no obsta al desarrollo de la entidad gubernativa⁽³⁸⁾ o cuando lo gravado son los ingresos de los particulares vinculados con el Estado por una relación de empleo público⁽³⁹⁾.

Entendemos que este pronunciamiento sentó claramente la regla que sustenta la doctrina de la inmunidad. Explicó el tribunal que en un país con poderes soberanos, que cuentan con capacidad de imposición, cuando uno de ellos impone al otro una carga que es lo suficientemente opresiva para imposibilitar o coartar su libertad, entra en juego la "gran ley de la autopreservación", para asegurar la completa independencia entre ellos en sus respectivas esferas de actuación.

Desde esta perspectiva, la Corte Suprema de Justicia negó que en la causa concurrieran estos elementos excepcionales, pues la carga tributaria recaía sólo sobre los particulares (capital privado del banco), no había discriminación entre esos accionistas privados, la posible baja en el precio de la acción como consecuencia de la aplicación del impuesto a las ganancias sobre los dividendos era un agravio hipotético y conjetal y, por último, la obligación del Banco de Mendoza de actuar como agente de retención no era mayor que similares deberes que debían observar las provincias respecto de los salarios pagados a sus empleados⁽⁴⁰⁾.

Para finalizar, nos interesa destacar tres pronunciamientos más cercanos a la fecha de realización de este trabajo.

En Fallos 327:5012, la provincia de Tierra del Fuego pretendió incluir en la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos que debía abonar Camuzzi Gas del Sur SA, los montos que ésta percibió del Estado nacional en concepto de subsidio al consumo residencial de gas. En síntesis prieta, los hechos eran los siguientes:

1. El Estado nacional subsidió la mitad del consumo residencial de gas de la zona patagónica.
2. Para ello, abonó mensualmente a la compañía encargada de la distribución del gas en esa región (Camuzzi Gas del Sur SA) el monto del subsidio y la compañía facturó el monto restante a cada cliente residencial.
3. El impuesto sobre los ingresos brutos es un impuesto trasladable, que es soportado en última instancia por el consumidor final.
4. Camuzzi Gas del Sur SA pagó el impuesto sobre los ingresos brutos por los montos facturados a los consumidores residenciales, pero no por el subsidio recibido del Estado nacional, pues, en este último caso, hubiera debido trasladar al Estado nacional este tributo.

En tales condiciones, la Corte rechazó la pretensión provincial de cobrar el impuesto sobre los ingresos brutos también por el subsidio abonado por el Estado nacional. Destacó la presencia de los dos elementos que permiten aplicar la doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno, a saber:

La actividad gubernativa típica: como es la concesión de un subsidio al consumo residencial de gas en la Patagonia, para favorecer la radicación de la población allí.

La carga directa: pues, como consecuencia de la actividad gubernativa típica, el Estado nacional debía soportar el pago de la gabela local, lo cual choca con el principio de la total independencia que caracteriza el ámbito de actuación de cada uno de los estamentos del sistema federal.

2. Estas diez sociedades anónimas fueron creadas por el Estado el 22/12/1992 y se celebraron, entre las transportistas y las distribuidoras, los contratos de transporte de gas -entre ellos, el que pretendía gravar Santa Cruz-, para asegurarle a las segundas la provisión del fluido al momento en que los privados tomaran posesión de ellas.

Buscar Texto:

Buscar



Sobre estas bases, la Corte sostuvo que el contrato que la provincia de Santa Cruz pretendía gravar era un instrumento de gobierno, pues formaba parte de una alta política nacional como era la privatización del transporte y distribución del gas. Esta actividad gubernativa típica, desarrollada por el Estado nacional, quedaba directamente incidida por el impuesto de sellos, en virtud de la indemnidad consagrada a favor del concesionario a la que se hizo referencia en el punto 3 del párrafo anterior. Por ello, por aplicación de la doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno, se rechazó la pretensión provincial.

Por último, en la causa Y.63, L.XI(41) se debatió la pretensión de la provincia de Tierra del Fuego de gravar con el impuesto de sellos un contrato de compraventa de gas celebrado el 8/11/1991 entre Gas del Estado SE e YPF SA. Los hechos a nuestro criterio relevantes eran los siguientes:

1. Mediante el decreto 2778/1990 se había implementado el plan de transformación integral de YPF, que conduciría a su privatización. Allí se eximió de todo impuesto los actos que fueran consecuencia directa o indirecta de ese proceso de transformación.

2. El 8/11/1991 se celebró el contrato entre Gas del Estado SE e YPF SA, enmarcado en el plan de transformación global aprobado por decreto 2778/1990, con el objeto de instrumentar la relación de larga data que unía a las compañías en vistas a la privatización de la segunda.

3. Con posterioridad se privatizó YPF y se sancionó la ley 24.145, cuyo art. 9 establecía la fecha de corte a partir de la cual cesaba la responsabilidad del Estado nacional por las deudas de la compañía privatizada. Se estableció allí que el Estado nacional respondería por las deudas anteriores al 21/12/1990.

Con base en estos hechos, la Procuración General de la Nación entendió que YPF SA era responsable del pago del impuesto de sellos, por ser el hecho imponible (fecha de celebración del contrato) posterior a la fecha de corte fijada por el art. 9, ley 24.145. Sin embargo, valoró que el art. 13, Código Fiscal de la provincia de Tierra del Fuego, establecía la solidaridad entre los contratantes -ambos sujetos pasivos contribuyentes-, razón por la cual YPF SA debía pagar el impuesto, mas luego reclamaría la mitad de lo pagado a Gas del Estado SE, siendo en definitiva el Estado nacional quien respondería por esta deuda. En consecuencia, dictaminó que Tierra del Fuego sólo podía cobrar el 50% del impuesto a cargo de YPF SA, mientras que el porcentaje restante -a cargo del Gas del Estado SE y, por ende, del Estado nacional- quedaba amparado por la doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno.

La Corte Suprema de Justicia disintió parcialmente de esta opinión. Sostuvo que la exención dispuesta por el decreto 2778/1990 forma parte de la acción gubernativa y que la provincia no puede alzarse contra ella. Por ello, negó que se aplicara el art. 9, ley 24.145, pues en este supuesto no había deuda exigible a YPF SA como consecuencia de la exención establecida por el decreto 2778/1990 y, en consecuencia, rechazó la pretensión tributaria provincial en su totalidad.

Por nuestra parte, discrepamos de la postura del tribunal, pues consideramos que ella desconoce el vicio de origen que padece el decreto 2778/1990, dado que no es el Poder Ejecutivo el órgano que ha de poner en ejercicio las competencias constitucionalmente asignadas al Congreso de la Nación en el art. 75, inc. 18, CN(42). En consecuencia, consideramos que le asiste la razón al dictamen del Ministerio Público y entendemos que la doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno debía aplicarse únicamente respecto de la parte del tributo que recaía sobre Gas del Estado SE (ahora sociedad en liquidación), que en definitiva debía ser abonado por el Estado nacional. En lo restante, el gravamen debía proceder, puesto que, en definitiva, sería obligado por una empresa privada, YPF SA, sin que el Estado tuviera incidencia alguna con relación a dicho pago.

V. La inmunidad fiscal a la luz del principio de capacidad contributiva

La doctrina de la inmunidad fiscal de los instrumentos de gobierno admite otras variantes en su fundamentación dogmática, fuera de la ya señalada "gran ley de la autopreservación"(43). Una de ellas es la capacidad contributiva como presupuesto ineludible de la imposición. En tal sentido, ha sido Dino Jarach quien, desde nuestra perspectiva, mejor ha explicado la inmunidad del Estado para hacer frente al pago de los tributos sobre la base de este concepto jurídico técnico de capacidad contributiva.

Si bien la capacidad contributiva es uno de los principios jurídicos más difíciles de precisar -al decir de Einaudi(44)-, no cabe duda de que se trata, junto con el principio de legalidad, del eje principal de la noción jurídica de impuesto(45).

Actualmente no es considerado como el principio exclusivo y excluyente de la justicia tributaria, pero sea que se lo tome como un presupuesto lógico conceptual del tributo o como un principio jurídico totalmente operativo, su contenido engloba una idea obvia e intuitiva: la necesaria existencia de una riqueza o potencialidad económica disponible y susceptible de ser sujeta a imposición.

En la Constitución Nacional, este principio no está reconocido en forma expresa -a diferencia de lo que ocurre en otros ordenamientos positivos provinciales y de países extranjeros-, pero si brota de la armónica interpretación de algunas de sus normas (arts. 4, 14, 16, 17, 28, 33 y 75, inc. 2)(46). En forma concordante, la Corte Suprema lo ha reconocido invariablemente en diferentes pronunciamientos(47).

Si todo tributo implica, por definición, una detacción coactiva de riqueza de manos de los particulares hacia el Estado, esa misma riqueza aparece colocada como un elemento imprescindible y sine qua non para la existencia de un tributo(48), para la configuración jurídica de este instituto.

Si esta idea de la exposición es pertinente darán a la distinción entre la capacidad contributiva como causa y como medida de la obligación (12). Sabido es que la capacidad contributiva (causa) es exigible de todo tributo, ya que si no se supera ese umbral mínimo de riqueza poseída no habrá potencia económica suficiente para que nazca una obligación de dicha naturaleza que afecte su patrimonio. Y, del mismo modo, la capacidad

Buscar Texto:

Buscar



verifica un distanciamiento de la aplicación exacta del principio de capacidad contributiva como medida, ya que a personas que manifiestan la misma capacidad, pueden exigirse obligaciones diversas en función de los otros parámetros mencionados; y, simétricamente, puede ser que a quienes tengan diversas capacidades se les exijan idénticas obligaciones. Ello será admisible, como es conocido, mientras no se violen -entre otros- los principios de igualdad y de razonabilidad.

Nos parece claro, dentro de este orden de ideas, que el Estado carece a todas luces de capacidad contributiva en ese sentido absoluto o, mejor, en el sentido de "causa" de las obligaciones de naturaleza tributaria. Ciertamente, no posee la riqueza como los particulares (sean personas físicas o jurídicas), puesto que todo el patrimonio estatal está destinado -afectado- a cumplir con su cometido constitucionalmente expresado: el afianzamiento de la justicia en sentido general y abarcador de todos aquellos fines loables que atribuyamos al Estado, desde cualquier perspectiva política democrática que su existencia y justificación sea abordada.

En términos más sencillos y directos, se puede expresar que al Estado, con independencia de cual fuere su situación patrimonial o financiera concreta en un momento dado, nunca le "sobra" la riqueza que posee, ni siquiera una parte, puesto que toda ella, sin importar su magnitud ni su composición, se encuentra destinada al cumplimiento de su objetivo. No hay posibilidad de considerar un remanente más allá de ciertas necesidades consideradas básicas, elementales o imprescindibles, como el que indicamos en el caso de los particulares.

Todo valor que ingresa en las arcas estatales -por vía tributaria o no tributaria- está, obligatoriamente, destinado al gasto público -actual o futuro-. El gasto público, por discutible que sea tal o cual empleo de éste en cada caso concreto es, en sí, esencialmente diferente del gasto que pueda realizar un particular. El Estado se encuentra autorizado a obligado -según el caso- a gastar (50). Y en general, antes o después, deberá gastar o utilizar (invertir) todo lo que a su tesoro ingresa. No hay posibilidad para una utilización privada de los bienes públicos en sentido lato.

Pensamos que en este aspecto debe centrarse la consideración técnico tributaria de la denominada "inmunidad fiscal". Ha expresado Jarach (51) que "el problema de la inmunidad fiscal de las entidades públicas debe ser encarado desde dos puntos de vista: el jurídico-dogmático y el técnico-legislativo", y que la solución del primero nos conduce a la del segundo. Agregó que el primero de ellos consiste en dilucidar si tal inmunidad existe y cuál es su fundamento, mientras que el otro lleva a determinar si las normas que establecen exenciones tributarias para las entidades públicas o sus dependencias son excepciones como el resto de las exenciones subjetivas, o bien la enunciación de una doctrina más general fundada en la imposibilidad de atribuir hechos imponibles a las entidades públicas por la propia naturaleza de aquéllas. Rechaza toda idea de fundar la inmunidad en la soberanía, ya que ésta es un presupuesto de la imposición y no se explicaría por qué el Estado no puede admitir ser sometido a sus propios tributos, por una parte, de la misma forma en que la obligación de reparar daños derivados de su responsabilidad tampoco lesiona la soberanía, por otra.

Sostuvo que "la inmunidad fiscal de las entidades públicas y de sus dependencias respecto a los impuestos es, al contrario, una consecuencia de la naturaleza sustancial del hecho imponible, en correspondencia con su causa jurídica. El presupuesto de hecho de todo impuesto tiene naturaleza económica, consiste en una actividad o situación económica, de la cual resulta capacidad contributiva. La capacidad contributiva significa apreciación por parte del legislador de que el hecho económico que se ha verificado para el sujeto le permite distraer una suma de dinero de sus necesidades privadas para destinarla a contribuir a los gastos públicos". Y reforzando su pensamiento, agregaba: "Pero estos conceptos básicos del hecho imponible no tendrían sentido si el hecho imponible se atribuyera al Estado o a las entidades públicas o a las dependencias de ellas. Las situaciones o las actividades económicas de las mismas nunca representan capacidad contributiva porque toda la riqueza del Estado ya sirve directamente a las finalidades públicas y sería sin sentido atribuirle una capacidad de contribución a las finalidades para las cuales toda su actividad y su existencia misma están destinadas" (52), dejando así expresado en forma simple y sencilla el por qué de la incapacidad de un Estado para ser sujeto pasivo de un tributo.

Y cuando mencionamos aquí al Estado, lo hacemos en forma amplia, englobando tanto al Estado nacional, como al provincial y municipal -y sus respectivas corporaciones-, en una suerte de trilogía que conforma una única entidad estatal o Estado en sentido lato, compartiendo el concepto expresado por la Corte Suprema (53), estando así en un todo de acuerdo tanto con el texto como con el espíritu del mandato contenido en la Constitución Nacional en su art. 128. El Estado, así entendido, debe actuar en forma unívoca, coordinadamente.

Jarach mantuvo claramente que la **inmunidad fiscal** del **Estado**, de las entidades públicas y de sus dependencias es un dogma jurídico tributario, ya que, por la propia naturaleza del hecho imponible, hace que este no sea atribuible a esa clase de sujetos. Sin embargo, frente al problema de la concurrencia con los privados, admitió excepcionalmente la imposición "cuando resulte evidente la voluntad legislativa de equiparar completamente una empresa pública a las empresas privadas, sometiéndola al mismo régimen jurídico y económico" (54). Las normas de exención de entidades públicas que con frecuencia aparecen en las legislaciones positivas no son excepciones a la imponibilidad general de todos los sujetos, sino la enunciación de un principio general de inmunidad, que puede ser aplicado en los casos en que la ley omita expresarlo, por el fundamento ya dado.

Sin perjuicio de ello, Jarach admitía que este fundamento era válido únicamente para el impuesto, pero no para las tasas ni para gran parte de las contribuciones de mejoras, en las que la causa jurídica no se funda en la capacidad contributiva, sino en la prestación de un servicio individualizado en el sujeto pasivo o la recepción de una ventaja particular.

Creemos que, bien enfocado el asunto, toda vez que la capacidad económica sea erigida en fundamento causal de todo tributo -impuesto, tasa o contribución especial-, de manera que represente un umbral mínimo de riqueza excedente a partir del cual el sujeto puede ser llamado a contribuir a los gastos públicos, en este sentido, jamás el Estado tendrá capacidad contributiva, y nunca podrá ser llamado como sujeto pasivo de una prestación tributaria.

Organismo Recaudador Nacional como en la jurisprudencia de la Corte Suprema.

Respecto de los dictámenes, nos interesa poner de resalto dos de ellos. En el primero([55](#)) se planteó si los productos fabricados por los presos

Buscar Texto: Buscar



En el segundo([56](#)) se debatió la aplicación de idéntico impuesto a la actividad de un Instituto Provincial Autárquico de la Vivienda. Se afirmó aquí que la actividad de este instituto hace las funciones esenciales del Estado provincial y, por ende, se aplica el principio de la inmunidad fiscal para conservarlo al margen de los tributos nacionales.

Por último, en la sentencia recaída en la causa C.1510, L.XLII([57](#)) se debatió la restitución de las sumas abonadas por la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la provincia de Mendoza, en concepto de impuesto sobre créditos y débitos en las cuentas corrientes bancarias, desde el 11 de agosto al 17/10/2001. En su pronunciamiento, la Corte Suprema remitió e hizo suyo el dictamen de la procuradora fiscal, quien sostuvo que el fin tenido en cuenta por el legislador provincial al crear la Caja fue asegurar los beneficios de la seguridad social, en cuanto a las jubilaciones y pensiones, a los abogados y procuradores que ejerciesen sus profesiones en el territorio de la provincia. Afirmó que de la inteligencia de su texto surge que todo su patrimonio, integrado por los recursos previstos por el art. 16, ley 5059 (fundamentalmente por aportes de sus futuros beneficiarios), están destinados al cumplimiento de sus fines específicos. Y, en tales condiciones, estimó que la Caja carece de aptitud suficiente para ser llamada al levantamiento de las cargas públicas tributarias o, dicho en otros términos, no demuestra tener capacidad contributiva, en las claras pautas que, respecto de este principio constitucional de la tributación, ha fijado el tribunal en los precedentes de Fallos 207:270 y 312:2467 , entre otros.

Aplicadas las premisas de los precedentes citados en este caso, el Ministerio Público afirmó que los movimientos bancarios realizados en las cuentas de la Caja de Jubilaciones no pueden reputarse, siquiera indiciariamente, como manifestaciones de esa particular aptitud que todo sujeto ha de tener para poder ser sujeto pasivo de cualquier gabela, por lo que propició la devolución de las sumas indebidamente abonadas por esta Caja en concepto de impuesto a los débitos y créditos, postura que finalmente la Corte Suprema adoptó.

VI. La inmunidad fiscal a la luz del principio de solidaridad federal

Otra variante adicional para analizar la inmunidad fiscal de los instrumentos de gobierno -además de la "gran ley de la autopreservación" y la inexistencia de capacidad contributiva en el Estado- es, en un país federal como el nuestro, el principio de "solidaridad federal".

En la República Argentina, de acuerdo con las características especiales con que la Constitución Nacional ha revestido su configuración político-institucional, la regla y no la excepción consiste en la existencia de jurisdicciones compartidas entre la Nación y las provincias, debiendo en consecuencia ser interpretadas las normas de modo que las autoridades de la una y de las otras se desenvuelvan armoniosamente, evitando interferencias o roces susceptibles de acrecentar los poderes de gobierno central en desmedro de las facultades provinciales y viceversa, y procurando que actúen para ayudarse y no para destruirse([58](#)).

Por ello, si bien es cierto que todo aquello que involucre el peligro de limitar las autonomías provinciales ha de instrumentarse con la prudencia necesaria para evitar el cercenamiento de los poderes no delegados, no lo es menos que el ejercicio por parte de la Nación de sus legítimas facultades no puede ser enervado por los entes locales, so pena de convertir en ilusorios los propósitos y objetivos de las citadas facultades, que radican en la necesidad de procurar eficazmente el bien común de la Nación toda, en el que necesariamente se encuentran engarzadas y del cual participan las provincias y sus municipios([59](#)).

Bajo esta perspectiva, la Corte Suprema de Justicia se ha ocupado de aclarar que ni las facultades nacionales ni las provinciales pueden amparar una conducta que interfiera en la satisfacción de un interés público ni justifique la prescindencia de la solidaridad requerida por el destino común de toda la Nación.

La Corte ha entendido en varias causas que se prescindía de la solidaridad señalada cuando, entre otras:

1. La provincia de Mendoza pretendió imponer sus propias reglas para fijar las tarifas telefónicas, tratándose ésta de una materia federal exclusiva, en la que no se permite el aislamiento y la segregación de los Estados locales por tratarse de una empresa de realización conjunta de toda la Nación([60](#)).
2. La provincia de Misiones intentó tomar la posesión de un campo del Ejército, indicando que los Estados locales están obligados a no interferir en la prestación de los servicios públicos nacionales, con independencia de los defectos transitorios en su prestación([61](#)).
3. La provincia de Tierra del Fuego quiso computar en la base imponible de su impuesto sobre los ingresos brutos el monto de los subsidios otorgados por el Estado nacional, como lo expusimos anteriormente. Afirmó el tribunal que, frente a la extraordinaria franquicia que representa el subsidio para los usuarios residenciales y jubilados de la provincia de Tierra del Fuego, el cual es soportado por la Nación toda, justo parece que aquélla resigne -al menos- su pretensión tributaria sobre tales conceptos, como una razonable contribución de su parte al bien común que se procura en su propio territorio y a sus mismos habitantes([62](#)).

De esta forma, la solidaridad que debe regir las relaciones entre la Nación y las provincias las obliga a conservarse mutuamente inmunes de aquellas cargas fiscales opresivas o impeditivas que recaen sobre las actividades gubernativas que ellas llevan adelante.

VII. La inmunidad fiscal y los conflictos creados por el decreto 110.643/1942 y la ley 22.016

Mediante el decreto 110.643/1942 , del 4/2/1942, el Poder Ejecutivo nacional estableció: "Declárase que el gobierno de la Nación sólo abonará las contribuciones locales cuyo pago se halle previsto y autorizado por leyes nacionales, aunque las mismas tengan carácter de tasas retributivas de

Buscar Texto: Buscar



un criterio uniforme y definitivo en cuanto a la procedencia de requerir al gobierno de la Nación el pago de impuestos, contribuciones o tasas provinciales o municipales". Señaló que el gobierno nacional debe distribuir sus dependencias en todo el territorio del país para que los servicios a su cargo se puedan realizar efectivamente. Lo cual no sólo es una facultad, sino una obligación ineludible, en cuanto a establecer las secciones administrativas requeridas para el cumplimiento de sus funciones constitucionalmente asignadas. Agregó que "esos servicios o los bienes nacionales afectados a sus prestaciones no pueden ser objeto de imposición, ya sea por parte de las provincias o de las municipalidades, porque ello importaría reconocer a las autoridades locales atribuciones que pugnan abiertamente con la libertad de acción del gobierno nacional dentro de la órbita de su competencia y con la armonía que debe presidir la actuación y el desenvolvimiento de todos los órganos que administran los intereses colectivos del país" y que "la Nación no es un sujeto contribuyente de las provincias ni de los municipios. Además de una razón elemental de jerarquía, nacida de la naturaleza de los poderes y de las funciones que competen a su gobierno, no es posible que los actos que ella realice fuera de la Capital Federal en ejercicio de facultades y de deberes constitucionales o legales, se vean restringidos o pór lo menos grayados según el sistema tributario que cada jurisdicción provincial o comunal haya establecido dentro de su esfera impositiva". Asimismo, puntuó que no hay motivo que justifique un trato diverso para la Nación que el que las provincias o comunas aplican para sus propias reparticiones u oficinas, motivo por el cual "no procede que se le exija el pago de impuestos o tasas cuando se trata de una obligación que se pretenda imponerle como consecuencia directa del cumplimiento de sus fines y susceptible de gravitar sobre los medios empleados para poner en práctica sus poderes" y que "tales conceptos lo comprenden ya sea cuando está actuando como poder público, como cuando se lo considere como persona del derecho privado, puesto que en el primer caso está cumpliendo los fines básicos de su existencia, y en el segundo, porque su carácter de persona privada se vincula exclusivamente con el tercero con quien tiene una relación de derecho, pero no con la autoridades locales, para con la cuales sigue manteniendo su naturaleza de poder público, desde que su presencia en la jurisdicción y todos los actos que está realizando no pueden atribuirse sino a su función de administrar los intereses generales de la Nación".

Más tarde, mediante el decreto 14.635/1944 , del 13/6/1944 -emanado de un gobierno militar de facto-, se aclaró al anterior decreto "en el sentido de que el gobierno de la Nación abonará tasas retributivas de servicios cuando los gobiernos locales, en iguales circunstancias y condiciones, también las abonen, salvo los casos en que exista disposición nacional expresa en contrario".

En sus fundamentos, recordó los del anterior decreto y agregó que no es admisible que el gobierno central esté sometido a un trato más gravoso que el establecido por las leyes provinciales y ordenanzas municipales para sus propias reparticiones y autoridades, las que muchas veces están exentas del régimen tributario que se pretende aplicar a la Nación. Así, "en los casos en que las propias autoridades que imponen las contribuciones se sujetan al pago de las mismas con el propósito de no hacer recaer sobre el vecindario contribuyente los gastos que ellas dejan de abonar, no existe inconveniente -siguiendo precedentes existentes- en que la Nación contribuya en las mismas condiciones en que lo hacen esos gobiernos, manteniendo también en este sentido, el concepto de equiparación...".

Nos interesa en este punto destacar dos pronunciamientos de la Corte. El primero de ellos es el registrado en Fallos 237:239(63)[N 63], en el cual se discutía si un contratista de una obra pública destinada a ser el edificio de la escuela industrial de la Nación debía hacer frente al pago de los permisos de edificación exigidos por la Municipalidad de Santiago del Estero toda vez que ellos, en definitiva, iban a ser soportados por el gobierno nacional. La Corte manifestó que el decreto 110643/1942 no comprende el pago de los "permisos de edificación", pues la prestación del servicio recae sobre el contratista y la exoneración del gravamen que la Nación ha podido establecer no es absoluta, sino sólo legítima en la medida de la necesidad de bien público que la justifique.

El segundo caso se encuentra en Fallos 324:933(64)[N 64] y aquí el tribunal adoptó, en nuestro entender, la postura coherente respecto del alcance del decreto 110.643/1942 . En esta causa se debatió si la Administración Nacional de Aduanas debe abonar al municipio de Bahía Blanca la tasa de alumbrado, barrido y limpieza por los servicios prestados al edificio que posee en esa ciudad. La Corte manifestó que la Constitución Nacional , en principio, no establece inmunidad fiscal para el Estado nacional y que las provincias y sus municipios tienen amplias facultades para establecer sus gravámenes y cobrarlos sin intervención de autoridad extraña. En este marco, destaca que sólo el Congreso nacional puede hacer uso de las facultades del art. 75, inc. 18 , CN, y establecer, en consecuencia, exenciones de tributos provinciales y municipales. Por ello, rechazó la postura de la Aduana para liberarse del pago, toda vez que la norma -decreto 110.643/1942 - que invocaba es insuficiente para oponerse al pago de los tributos locales.

A partir de este precedente y en lo sucesivo, quedó claro que la inmunidad tributaria que el Estado nacional pretendió hacer valer por vía del dec. 110.643/1942 y su modificatorio no resulta constitucionalmente admisible, por lo que se requiere norma con rango de ley formal para así establecerlo.

2. La ley 22.016 y sus antecedentes

A través de la ley 21281 se agregó el párrafo final al art. 15 , ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modifs.), referido a los sujetos responsables por deuda propia de obligaciones tributarias, para permitir que sean gravadas las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado nacional, provincial o municipal, así como las empresas estatales y mixtas, en cuanto a impuestos, tasas y contribuciones regidos por esta Ley de Procedimiento Tributario, incluyendo los tributos aduaneros. De esta forma, quedaban obligadas al pago del tributo respectivo, salvo exención expresa.

Posteriormente se sancionó la ley 22.016, en cuyo art. 1 se estableció, a partir del 1/1/1980, una derogación genérica de todas las disposiciones de leyes nacionales, ya sea generales, especiales o estatutarias, en cuanto eximen o permitan capitalizar el pago de tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas y contribuciones) a los diversos tipos de entidades y personalizaciones de derecho público o privado en las cuales el Estado nacional tenía injerencia(65).

Debe destacarse la inconvenencia en que ha incurrido la doctrina jurisprudencial de la Corte a partir de la sanción de la citada ley 22016, en su interpretación de frente al art. 39, ley 19.798(67).

Buscar Texto:

Buscar



Sin embargo, en las causas en que se hallaba en juego la misma exención tributaria contenida en el art. 39, Ley Nacional de Telecomunicaciones, en Fallos 320:162 ((69)), la Corte Suprema opinó que la situación en examen difería de la juzgada en Fallos 315:1169, ya que la prestadora del servicio era una empresa privada y no un ente estatal, no siendo aplicables a su respecto las disposiciones de la ley 22016. Dijo que el gravamen municipal impugnado -tributo por ocupación o uso de espacios públicos municipales-, al resultar en franca oposición con lo dispuesto por el art. 39, ley 19.798, constituye "un inequívoco avance sobre la reglamentación que el gobierno nacional ha hecho en una materia delegada por las provincias a la Nación (incs. 13, 14, 18 y 32, art. 75, CN), importa el desconocimiento del ámbito de protección que la ley federal otorga a dicho servicio público y, en definitiva, lesionaba palmariamente el principio de supremacía legal del art. 31, CN".

Queda planteado así el problema producido por la incorrecta interpretación dada por la Corte a la ley 22016, entre otras, en materia de telefonía. El tribunal entiende que dicha ley produjo una amplia derogación de los beneficios fiscales gozados por dichas empresas estatales, tanto de manera subjetiva como objetiva. Nuestra opinión es coincidente con la postura sustentada por la Procuración General de la Nación (70), al exponer que la ley 22016, en rigor, pretendió sustraer a las entidades del Estado de los privilegios de exención que solían recibir en sus leyes de constitución, por su calidad de tales, y que era diferente el caso de la ley 19798, en que no se trata de un privilegio de este tipo que atienda a la condición estatal de la empresa, sino de una concepción legal tendiente a resguardar a la prestataria -estatal- particular- de este trascendente servicio público, con el fin de que no se vea comprometida o perturbada por una proliferación de tributos locales que no responde ni siquiera a la prestación de algún servicio, sino al uso de lo que es naturalmente indispensable para su funcionamiento. Además, resulta obvio que no podría existir una tarifa uniforme en el país, ya que el componente impositivo haría variar los costos sensiblemente de un municipio a otro.

Si se considera que el art. 39, ley 19.798, se encuentra vigente y que la ley 22016 no deroga exenciones de tributos locales que afectan e inciden en la prestación del servicio cuando la prestadora es un sujeto privado y, simultáneamente, se sostiene que sí las deroga cuando el sujeto es una empresa pública, este razonamiento resulta palmariamente violatorio del derecho de igualdad frente a las cargas públicas -art. 16, CN-, además de claramente contradictorio con la finalidad que inspiró el dictado de la ley 22016, dada en un mismo pie de igualdad a los privados con las empresas estatales. Mediante esta interpretación torcida, lo que se está consiguiendo, en vez de nivelar el fiel de la balanza, como se pretendió, es invertir la posición, haciendo que las empresas estatales, parádicamente, estén en peor situación que las privadas.

Esta hermenéutica propuesta se halla también en coincidencia con la dada en el voto disidente del ministro Belluscio en la causa de Fallos 310:1567 ((71)), cuando sostuvo, en relación con un supuesto similar -en el sector eléctrico, relativo a la vigencia del art. 12, ley 15.336-, que "...la ley 22016, derogatoria de disposiciones eximentes del pago de tributos nacionales, provinciales y municipales, constituye un ordenamiento de carácter subjetivo, pues sus normas tienden a privar de beneficios a cierta categoría de personas jurídicas, con prescindencia de la actividad desarrollada. Avala esta conclusión el hecho de que su art. 1 no se apoya en hecho imponible alguno, lo cual es innecesario definir cuando se trata de ordenamientos de este tipo...", y que "...la exención tributaria dispuesta por el art. 12, ley 15.336, como la resultante del art. 15, convenio anexo a la ley 17574, es de naturaleza objetiva, toda vez que apunta a las actividades de la industria eléctrica destinadas a la generación, transformación, transmisión y distribución de la electricidad, y no a la índole de los sujetos autorizados a su explotación. Se refiere a hechos que, al realizarse, no generan obligaciones tributarias para ningún sujeto; por el contrario, si fuera subjetiva, debió haber excluido tales obligaciones para determinadas personas, sin excluir el posible nacimiento de la deuda a cargo de sujetos distintos" (consid. 4º).

Desde nuestra óptica, cuando el Estado realiza actividades en concurrencia con los particulares, y aun adoptando técnicas propias del derecho privado, igualmente está desempeñando una función estatal, conforme con la consideración política tomada por sus órganos competentes en un momento dado, en busca de los fines estatales. Nunca se despoja de las funciones estatales, razón por la cual, por más ropajes de derecho privado que se coloque, el trasfondo sigue siendo puramente estatal y, como tal, en cumplimiento de cualesquier fines que lo alienten como Estado, estará carente de capacidad contributiva y, a diferencia de lo que ocurre con los particulares, dogmáticamente hablando, se debería hallar fuera del ámbito de alcance de cualquier tributo de cualesquier de los niveles estatales.

De todas formas, vemos que la ley 22016 es una prueba de la compatibilización que ha intentado el legislador entre las actividades de los particulares y las que realiza el Estado como sujeto de derecho privado en la inteligencia que le hemos dado aquí, mas no en la que le ha dado la Corte que, parádicamente, ha tergiversado y desviado su finalidad. Es decir, en síntesis, que partiendo de una situación básica de inmunidad, en ciertos casos el Estado admite el "gravamen" de sus actividades (72), mediante transferencias hacia el Fisco de otros entes estatales territoriales (si son tributos provinciales o municipales), o bien hacia su propio Fisco (si él está gravando sus actividades o las de sus corporaciones o empresas). Se tratará, entonces, de una suerte de reasignaciones infra ó interpresupuestarias, ya que si se considera al sector público del país como un todo -de manera consolidada-, al realizarse esos pagos su cuantía total permanecerá inalterada, ya que no se registrará un ingreso desde el sector privado.

Pero debe quedar claro que estas sumas de dinero que entregaban o que debían estas empresas estatales a los diferentes Fiscos, desde esta perspectiva de ausencia de capacidad contributiva, carecen de naturaleza tributaria (73).

VIII. La inmunidad frente a las tasas retributivas de servicios

El conflicto al que nos referiremos en este acápite radica en desentrañar si un Estado debe abonar a otro Estado por los servicios concretos e individualizados que este último le presta. Adelantamos que la respuesta mayoritaria de nuestra jurisprudencia es afirmativa.

En Fallos 192:20 y 53(74)[N 74], la Corte analizó si el Banco de la Nación Argentina estaba obligado a abonar a la entonces Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires la tasa de alumbrado, basada en la correspondiente a la instalación de soldados. Para suceder en sentido

art. 28, inc. 12.002 (76). El funcionamiento de todas las instancias que intervienen, incluida la Corte, pasó por determinar que 1) el tributo era una tasa; 2) no se había demostrado su confiscatoriedad ni su exceso, sino que, antes bien, era un tributo módico comparado con el valor del inmueble; 3) que no era de los tributos de cuyo pago el banco estuviera eximido; 4) que si bien el monto de la tasa ha de guardar razonable proporcionalidad

Buscar Texto:

Buscar



pesado u obstaculizaría el desarrollo de la actividad del banco, aun en ausencia de exención expresa, su cobro devendría inconstitucional por causa del entorpecimiento -cuestión de hecho y prueba-. Dijo expresamente que, por ser módico el gravamen, "tampoco es aceptable la objeción de ser la contribución exigida por la prestación de los servicios municipales una traba al ejercicio de la actividad que le incumbe al banco demandante; por lo que sería justificada la tacha de inconstitucionalidad basada en esa circunstancia, con referencia a lo establecido en el art. 67, inc. 16 y 28, CN".

Por último, en Fallos 329:2975 (77) se debatió si la actora debía abonar el arancel fijado por el art. 82, inc. a, decreto provincial 922/1973. Con prescindencia de la solución final de la causa, la Corte Suprema indicó que el especial régimen tributario fijado por las leyes 14722, 15336 y 24065 y el decreto 714/1992 establece que las nuevas empresas, nacidas de la privatización del servicio, abonarán a la provincia de Buenos Aires, en concepto de único impuesto y contribución, tanto de índole fiscal como en lo referente al uso del dominio público provincial, por sus actividades como prestatarias del servicio público de distribución y comercialización en la provincia, el seis por mil (6%) de sus entradas brutas, recaudadas por las ventas de energía eléctrica en esa jurisdicción. Sin embargo aclaró, como ya había hecho en el precedente de Fallos 322:2624 (78), que de dicho gravamen se excluye a "las tasas retributivas por servicios o mejoras de orden local" que se mencionan a "título enunciativo" en el art. 21, decreto 714/1992.

IX. Conclusiones

Pensamos que cualquier estudio sobre la inmunidad fiscal en la Argentina debe distinguir, previamente, la especial situación del Banco de la Provincia de Buenos Aires del resto de las actividades y bienes estatales. Esta institución es el único caso de inmunidad fiscal en nuestro país, su particular situación obedece a causas históricas que ya hemos reseñado y merece, por ende, un análisis escindido.

Hecha esta salvedad, la regla general -que no necesariamente compartimos- es que no existe óbice constitucional alguno para que el Estado, en el sentido lato que venimos hablando, sea sujeto pasivo de las obligaciones tributarias.

Sobre la base de esta regla general, observamos que la Constitución Nacional ha muñido a cada uno de los departamentos del gobierno federal con diversos medios para proteger los bienes y las actividades gubernativas típicas que desarrolla.

En efecto, al Poder Legislativo nacional le ha conferido la cláusula del progreso, para que mediante leyes protectoras y concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo provea lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias y al progreso de la ilustración.

A su turno, al Poder Ejecutivo nacional le ha reconocido la facultad de expedir las instrucciones y reglamentos necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación (art. 99, inc. 2, CN), por lo que puede declarar que el ejercicio de las potestades locales de policía e imposición sobre los establecimientos de utilidad nacional "interfiere" (79) con la finalidad federal de éstos. Aún más, el Ejecutivo nacional puede reemplazar los tributos locales por otros que mejor amparen la finalidad federal de la actividad o el establecimiento (80).

Finalmente, vimos que el Poder Judicial ha elaborado la doctrina de la inmunidad fiscal de los instrumentos de gobierno como respuesta al silencio guardado tanto por el Legislativo como por el Ejecutivo sobre el tratamiento tributario a dispensar a una determinada actividad gubernativa típica y ante la amenaza directa que la carga de la gabela pueda impedir u obstaculizar sensiblemente su desarrollo, afectando de este modo la completa independencia que debe regir las relaciones entre los estamentos de un país federal.

Estas claras disposiciones de la Constitución Nacional respecto del gobierno federal no deben conducir a la errónea conclusión de que únicamente él está amparado frente a los tributos locales por sus actividades gubernativas típicas. Por el contrario, la inmunidad puede ser invocada:

- . por la Nación frente a los tributos locales;
- . por las provincias frente a las gabelas federales y también frente a las locales, que pretendan cobrarles otras provincias y municipios;
- . por los municipios, frente a las gabelas federales y también frente a las locales, que pretendan cobrarles otras provincias y municipios.

Por ello, creemos que la aplicación de la doctrina de la inmunidad fiscal de los instrumentos de gobierno requiere la concurrencia estricta de dos elementos:

1. la actividad gubernativa típica;

2. la carga directa, que debe poner en peligro la "gran ley de la autopreservación", fundamento basal de la doctrina.

Sin perjuicio de ello, la inmunidad fiscal de los instrumentos de gobierno también puede fundarse, desde un punto de vista dogmático, tanto en la inexistencia de capacidad contributiva del Estado cuanto en la solidaridad requerida a la Nación y las provincias dentro del sistema federal para aquellas empresas de realización conjunta.

En concurrencia con los privados, esta distinción ha de realizarse y determinarse con la mayor certeza posible.

A nuestro modo de ver, mantener la necesidad de esta distinción implica, tácitamente, partir de un presupuesto de inmunidad de las actividades.

Buscar Texto:



Para finalizar, entendemos que las obligaciones abonadas por el Estado en concepto de tributos pueden ser llamadas "obligaciones quasi tributarias" (81). Es decir que, en mérito a las concesiones al principio de concurrencia e igualdad, se le hace pagar al Estado sumas de dinero, liquidadas como si fueran tributos. La utilidad de esta distinción estriba en los siguientes puntos: a) se mantiene el dogma de la inmunidad fiscal como punto de partida, con la excepción señalada de la concurrencia; b) permite que las transferencias inter o intrapresupuestarias se cuantifiquen y liquiden siguiendo las bases de los tributos de que se trate, pero sólo en lo relativo a la obligación principal, permitiendo una relativa flexibilidad en cuanto a sus accesorios, principalmente en cuanto a las multas -el Estado no podría ser penalmente responsable- y, a los intereses, al menos los punitorios, y también ver si los intereses resarcitorios aplicables entre entidades estatales y su régimen -constitución en mora, etc.- son los previstos en las respectivas normas tributarias o en otras disposiciones; c) se engloba el problema de estas transferencias en el marco más amplio del derecho financiero correspondiente a un país, ya que el hecho de tener que pagar "impuestos" a otros entes estatales puede ser tomado como una desvirtuación del sistema de reparto de competencias, de fuentes y del producido de los recursos (82).

Desde el punto de vista dogmático, nos parece que el problema puede ser reenfocado como una cuestión de coordinación de competencias financieras. Y, más allá de toda consideración dogmática, coincidimos con Valdés Costa en que la regulación de las competencias por vía constitucional es la verdadera solución de estos conflictos, superando los aleatorios pronunciamientos jurisdiccionales y la pretensión de regular o limitar por ley ordinaria las potestades constitucionalmente deferidas. Destaca este maestro que el art. 150, Constitución de Brasil, prohíbe a la Unión, a los Estados, al distrito federal y a los municipios establecer impuestos que los afecten, solución que, curiosamente, emparejada con la imperante en los Estados Unidos de América por vía jurisprudencial según la doctrina de la *immunity of instrumentalities* (83).

NOTAS:

(1) Pérez Royo, Fernando, Derecho financiero y tributario. Parte general, Civitas, Madrid, 1999, p. 127.

(2) Fallos 186:170, sentencia del 15/3/1940.

(3) Texto del año 1853.

(4) Fallos 330:4988, sentencia del 11/12/2007.

(5) Ver *Naveira de Casanova*, Gustavo J., "Gravabilidad de las operaciones del Banco de la Provincia de Buenos Aires: un supuesto peculiar de **inmunidad fiscal** del **Estado**", Impuestos, nro. 22, 2008, ps. 1899 y ss.

(6) Del 13/11/1986, "Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado v. Provincia de Buenos Aires", Fallos 308:2153, en especial el consid. 10. Si bien, dable es advertirlo, ese aserto pecó de incoherente en la especie, dado que la empresa aérea formaba parte del Estado nacional en ese entonces, antes de su privatización. Motivo por el cual también debía aparecer comprendida dentro del conjunto estatal al que se refería el tribunal.

(7) 4 Wheat. 316, de 1819. Ver Rotunda, Ronald D. - Nowak, John E. - Young, J. Nelson, Treatise on Constitutional Law. Substance and Procedure, p. 810.

(8) 16 Pet. 435, de 1842.

(9) 11 Wall. 113, de 1870.

(10) Corwin, Edward S., La Constitución de los Estados Unidos y su significado actual, Fraterna, Buenos Aires, 1987, p. 65.

(13) Corwin, Edward S., La Constitución..., cit., p. 66.

Buscar Texto:

(15) Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho financiero, t. I, Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 352.

(16) 199 US 437, de 1905.

(17) La expresión en inglés es direct burden.

(18) 269 US 514, de 1926.

(19) 302 US 134, de 1937.

(20) 304 US 405, de 1938.

(21) 306 US 466, de 1939.

(22) 421 US 599, de 1975.

(23) Corwin, Edward S., La Constitución..., cit., p. 67, con cita de los precedentes; "South Carolina v. US" 437, de 1905; "Allen v. Regents", 30 US 439, de 1938; "New York and Saratoga Springs Commission v. US", 326 US 572, de 1946; "Wilmette Park Dist. v. Campbell", 338 US 411, de 1949.

(24) 435 US 444, de 1978.

(25) Corwin, Edward S., La Constitución..., cit., p. 66.

(26) Art. 1º, sección 8º, punto 18: "El Congreso tendrá facultad... 18. Para expedir todas las leyes que sean necesarias y convenientes para llevar a efecto los poderes anteriores y todos los demás que esta Constitución confiere al gobierno de los Estados Unidos o a cualquiera de sus departamentos o funcionarios".

(27) Art. 6º, punto 2: "Esta Constitución, y las leyes de los Estados Unidos que se expidan con arreglo a ella, y todos los tratados celebrados o que se celebren bajo la autoridad de los Estados Unidos, serán la suprema ley del país. Los jueces de cada Estado estarán obligados a observarlos, a pesar de cualquier cosa en contrario que se encuentre en la Constitución o las leyes de cualquier Estado".

(28) Corwin, Edward S., La Constitución..., cit., ps. 361 y 362.

(29) Actual art. 75, inc. 18, según la reforma de 1994.

(30) Según la firme jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir de Fallos 68:227, del año 1897.

"Rios, Antonio J.", Fallos 310:819, entre otros).

Buscar Texto: Buscar



(33) Del 5/12/1876, "El Fiscal General de la provincia de Buenos Aires v. el Banco Nacional, por cobro de impuestos", Fallos 18:340.

(34) Del 30/9/1940, "Horacio Poviña y otro v. Nación Argentina".

(35) En ambas era el Banco de Mendoza la actora, y en la primera causa la demandada era la Dirección General de Impuesto a los Réditos, mientras que en la segunda era la Dirección General Impositiva.

(36) Ley 11682.

(37) Del 15/3/1940, "Banco de la Provincia de Buenos Aires v. Estado nacional", Fallos 186:170.

(38) Del 13/2/1942, "Banco de la Nación Argentina v. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires", Fallos 192:53.

(39) Del 30/9/1940, "Horacio Poviña v. Nación Argentina", cit.

(40) Como ya lo había dicho en Fallos 187:687, "Horacio Poviña v. Nación Argentina", cit.

(41) Causa "YPF S.A v. Provincia de Tierra del Fuego s/ Contencioso administrativo", del 17/3/2009, aún no publicada en Fallos.

(42) Así lo reconoció en Fallos 324:933, "Administración Nacional de Aduanas v. Municipalidad de Bahía Blanca", del 3/4/2001, y lo reiteró en Fallos 326:2653, "Gas Natural Ban S.A v. Municipalidad de Campana (Provincia de Buenos Aires) s/ Acción meramente declarativa", del 12/8/2003.

(43) Los conceptos que vertimos a continuación pueden ser vistos como un fundamento alternativo de la inmunidad fiscal o bien como una explicación de la misma "ley de la autopreservación".

(44) Einaudi, Luigi, *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*, Ariel, Barcelona, 1963, p. 72. Refiriéndose al principio de capacidad contributiva -aunque desde el punto de vista de la ciencia de la hacienda-, indicó que se trata de un "par de palabras [que] se escapa entre los dedos, se escurre inaprehensiblemente y vuelve a aparecer en cada momento, inesperado y persecutorio... con ese par de palabras se explica todo..." .

(45) Ver por todos Pérez de Ayala, José L. - González García, Eusebio, *Derecho tributario*, Plaza, Salamanca, 1994, ps. 155 y ss., y 161. Señalan estos autores que el principio de capacidad contributiva, junto con el de legalidad, constituye la columna vertebral del derecho tributario, pero que en los casos de las tasas y de las contribuciones especiales, el principio del beneficio interacciona con el de capacidad contributiva, principalmente en la cuantificación de la base, es decir, en el establecimiento concreto de la cuantía de la obligación tributaria respectiva. Creemos que este principio también actúa en la causa de la obligación, es decir, en el motivo por el cual se debe tributar: porque se recibe un beneficio o una actividad singularizada de la Administración.

(46) Una referencia expresa a este principio aparece en el art. XXXV, Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre, referida a los tributos de la seguridad social, que deben ser establecidos y abonados por los habitantes "de acuerdo con sus posibilidades y con las circunstancias". Ver al respecto Naveira de Casanova, Gustavo J., "Los tratados incorporados a la Constitución Nacional por su art. 75, inc. 22: influencia actual en el derecho tributario", Derecho Tributario, t. XIII, ps. 372 y 373.

clara al art. 31.1, Constitución española de 1978).

Buscar Texto:

(50) Martínez Lago, Miguel Á., Manual de derecho presupuestario, Colex, Madrid, 1992, p. 66.

(51) Jarach, Dino, El hecho..., cit., ps. 197 y ss.

(52) Jarach, Dino, El hecho..., cit., ps. 199 y 200.

(53) Tal como lo expresamos más atrás, en el punto IV.1. del presente trabajo.

(54) Jarach, Dino, El hecho..., cit., p. 200.

(55) Dictamen DGI 29/1984, publicado en Boletín DGI, nro. 369, p. 332.

(56) Dictamen DGI 43/1994, publicado en Boletín DGI, nro. 491, p. 1266.

(57) "Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Mendoza v. Estado nacional s/ Amparo", cit., aún no publicada en Fallos.

(58) Arg. Fallos 186:170; 271:186; 286:301; 293:287; 296:432.

(59) Dictamen del Ministerio Público Fiscal, in re "Provincia de Buenos Aires v. Servicios Eléctricos del Gran Buenos Aires", 3/11/1983, Fallos 305:1847.

(60) Fallos 257:159.

(61) Fallos 263:437.

(62) Fallos 327:5012, sentencia del 16/11/2004.

(63) Del 13/3/1957, "Empresa Vesta v. Municipalidad de Santiago del Estero".

(64) Del 3/4/2001, "Administración Nacional de Aduanas v. Municipalidad de Bahía Blanca".

(65) Art. 1.- "Deróganse todas las disposiciones de leyes nacionales, ya sea generales, especiales o estatutarias, en cuanto eximen o permiten capitalizar el pago de tributos nacionales, provinciales o municipales (impuestos, tasas y contribuciones) a: las sociedades de economía mixta regidas por el decreto-ley 15349/1946, ratificado por la ley 12962, las empresas del Estado regidas por la ley 13653 (t.o. por decreto 4053/1955 y modifs.), o por leyes especiales, las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria regidas por la ley 19550, las sociedades anónimas con simple participación estatal regidas por la ley 19550, las sociedades del Estado regidas por la ley 20705, las empresas formadas por capitales

(66) En su parte pertinente, se mencionaba que "el proyecto persigue una doble finalidad. Por una parte se quiere impedir que las empresas o entes del Estado nacional puedan exhibir un cuadro más favorable que el que realmente corresponde, lo que puede inducir a error en sus precisiones sobre rentabilidad y eficacia y conducir finalmente a decisiones equivocadas. El caso se conoce igualmente cuando se trata de

Buscar Texto: Buscar



procurar a las provincias una base financiera más amplia, exigiéndoles simultáneamente la máxima responsabilidad en la administración de sus gastos. En cuanto a las exenciones de carácter nacional, ellas también sustraen grandes sumas de dinero al Estado, el que se encuentra con dificultades en la atención de sus gastos...".

(67) Art. 39.- "A los fines de la prestación del servicio público de telecomunicaciones se destinará a uso diferencial el suelo, subsuelo y espacio aéreo del dominio público nacional, provincial o municipal, con carácter temporario o permanente, previa autorización de los respectivos titulares de la jurisdicción territorial para la ubicación de las instalaciones y redes. Este uso estará exento de todo gravamen".

(68) Del 10/6/1992, "Municipalidad de La Plata v. Empresa Nacional de Telecomunicaciones s/ Ejecución fiscal", Fallos 315:1169; del 12/9/1996, "Municipalidad de Catamarca v. Empresa Nacional de Telecomunicaciones y otra", Fallos 319:1818; del 14/10/1999, "Municipalidad de Resistencia v. Entel s/ Ejecución fiscal", M.569, L.XXXIV; y del 2/3/1999, "Municipalidad de Avellaneda v. Entel", Fallos 322:227. En este último expresó que el planteamiento de la empresa estatal, basado en la afectación de la garantía de la igualdad, en tanto importaba poner en tela de juicio la constitucionalidad de la ley 22016, resultaba inadmisible, "pues el tribunal ha establecido que no puede reconocerse a los entes estatales el derecho a efectuar esa clase de objeciones (Fallos 312:2075, consid. 8º y sus citas). Sin perjuicio de ello, con relación a las críticas formuladas por la apelante respecto de la aplicación de la citada ley 22016, es oportuno recordar que no le compete a los jueces resolver cuestiones de política económica, que son privativas de los otros poderes del Estado..., ni pronunciarse sobre el acierto o el error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas...".

(69) Del 27/2/1997, "Telefónica de Argentina v. Municipalidad de General Pico", Fallos 320:162.

(70) Entre otras, en las causas del 8/8/1985, dictamen del 28/11/1984, "Compañía Constructora de El Chocón Impregilo Sollazzo S.A v. Provincia del Neuquén", Fallos 307:1268; "Municipalidad de Resistencia v. Entel s/ Ejecución fiscal", cit.

(71) Del 18/8/1987, "Hidroeléctrica Norpatagónica S.A (Hidronor) v. Provincia del Neuquén", Fallos 310:1567.

(72) Se debería considerar que esas sumas de dinero responden a obligaciones de cualquier otra naturaleza excepto tributaria, puestas, como se indica, sólo a fin de no causar distorsiones en el mercado.

(73) Evitando entrar en una discusión sin sentido sobre la naturaleza jurídica de esas sumas abonadas, que consideramos aquí conforman un reordenamiento dentro de las cuentas públicas, nos parece válido recordar ahora que algunos autores, respecto de los denominados tributos extrafiscales, consideran que podría pensarse que éstos no tienen naturaleza tributaria, si bien se configuran, determinan, liquidan y se pagan como si fuesen tributos. Por ej., Albiñana García-Quintana, César, "Comentario al artículo 31 de la Constitución", en Alzaga Villaamil, Oscar (dir.), Comentarios a las leyes políticas, Edersa, Madrid, 1983, p. 317, señala que los llamados "impuestos extrafiscales" no son verdaderos impuestos por más que se apliquen con las técnicas tributarias, y los asimila a multas sin infracción previa. González García, Eusebio, "La utilización de los instrumentos tributarios para fines de política económica", Derecho Tributario, t. V, 1992, p. 335, por su lado, duda sobre si cabe denominar "impuestos" a los impuestos extrafiscales, y señala que esta duda se presenta cada vez con mayor frecuencia en la doctrina.

(74) Ambos caratulados "Banco de la Nación Argentina v. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires", del 13/2/1942.

(75) Del 16/5/1956, "Banco de la Nación Argentina v. Municipalidad de San Rafael", Fallos 234:663.

(76) Su texto decía: "...Los inmuebles del banco, sus operaciones propias y los actos de sus representantes y apoderados están exentos de toda contribución o impuesto nacional, provincial y municipal".

(77) Del 8/8/2006, "Edesur S.A v. Dirección de Vialidad de la Provincia de Buenos Aires s/ Acción declarativa".

Buscar Texto:



ventas de energía eléctrica en esa jurisdicción. La Corte Suprema convalidó la constitucionalidad de las facultades del Poder Ejecutivo nacional para hacerlo con sustento en las atribuciones conferidas al gobierno nacional por las leyes 14722, 15336 y 24065.

(81) Al estilo de las contribuciones financieras que los Estados miembros deben aportar a la Unión Europea. Ver al respecto González Sánchez, Manuel, "El Estado, los entes locales y otros sujetos", en Amatucci, Andrea (dir.), Tratado de derecho tributario, t. II, Temis, Bogotá, 2001, cap. XXVII, ps. 144 y concs.

(82) Por ejemplo, en el caso argentino, junto con las normas constitucionales señaladas en el trabajo, el art. 75, inc. 2 y 3, CN, prevé la existencia de un sistema de coparticipación entre la Nación y las provincias, del producido de ciertos tributos nacionales. Actualmente y a pesar de lo normado en la disposición transitoria 6, CN, se mantienen las disposiciones de la ley 23548 de Coparticipación Federal de Impuestos. Es claro, desde nuestra perspectiva, que las demás transferencias realizadas entre los Fiscos a título de pago de tributos se ubican fuera del ámbito de esta ley y que, en todo caso, sería conveniente su observación en conjunto.

(83) Valdés Costa, Ramón, Curso de derecho tributario, 3a ed., Temis, Bogotá, 2001, ps. 341 y ss.