

# Doctrina

---

## Dictámenes Tomo 277 Página 226

IMPUESTOS. Principio de inmunidad fiscal. Alcance.

Los instrumentos, medios y operaciones a través de los cuales el gobierno nacional ejerce sus poderes, están exentos de impuesto por los estados, y los instrumentos, medios y operaciones de que valen las provincias para ejercitar los poderes que les pertenecen, están exentos de impuestos por el gobierno nacional, en virtud del principio implícito de independencia del gobierno de la Nación y de los estados dentro de sus respectivas esferas. En ese marco constitucional se hallan frente a frente dos potestades estatales: de un lado el poder impositivo nacional (arts. 4º, 17, 67 inc. 2º de la Constitución Nacional); y de otro, el libre empleo de los instrumentos, medios y operaciones de que se valen las provincias para ejercer los poderes que les corresponden (art. 108 de la Constitución). La doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno requiere que la excepcional restricción de las potestades nacionales o provinciales obedezca a una real obstaculización o interferencia en el ejercicio de aquellas atribuciones que se intenta preservar, es decir que medie un efectivo entorpecimiento a la marcha de la institución (conf. Fallos 186:170; 247:325; 327:1083 y 5012; 332:531).

IMPUESTOS. Principio de inmunidad fiscal. Interpretación.

Los casos vinculados a la inmunidad tributaria del Estado no son pasibles de resolverse todos con un criterio uniforme (conf. Dict. 35:68; 58:36; 199:128).

PODER LEGISLATIVO. Honorable Cámara de Diputados. Provincia de Buenos Aires. Salidas no documentadas. Impuesto a las Ganancias. Exenciones. Alcance.

El principio de inmunidad fiscal del Estado no impide examinar la procedencia de imponer el gravamen por salidas no documentadas a la Honorable Cámara de Diputados de la Provincia de Buenos Aires. Examinado el derecho positivo, no caben dudas de que la Provincia de Buenos Aires, y como parte de ella su órgano legislativo, no es sujeto del impuesto a las ganancias por estar comprendido en la exención prevista en el inciso a) del artículo 20 de la Ley 20.628 (t.o. 1997), referido a las ganancias de los fiscos Nacional, provinciales y municipales. Sin embargo, en el caso, no se trata del impuesto a las ganancias de ese órgano legislativo, sino del proveniente de erogaciones realizadas por él, sin documentar, a presuntos contribuyentes. Al respecto, la exención establecida por el legislador nacional en el inciso a) del artículo 20 de la ley del impuesto a las ganancias se refiere, precisamente, a las ganancias de los sujetos que enumera, pero no a las ganancias correspondientes a los beneficiarios de los pagos realizados por aquéllos, como sucede en la hipótesis de incidencia de las salidas no documentadas.

IMPUESTOS. Impuesto a las Ganancias. Salidas no documentadas. Finalidad.

El supuesto previsto en el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias se refiere a la imposición de un tributo especial, a título propio, a quien realiza erogaciones no documentadas. Tal disposición no es una norma que persiga la represión de una conducta ilícita; y el instituto de las "salidas no documentadas" ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (conf. Fallos 275:83; 323:3376; 326:2987).

#### IMPUESTOS. Principio de inmunidad fiscal. Procedencia. Presupuestos.

Para la procedencia del principio de inmunidad fiscal es preciso verificar que exista una real obstaculización o interferencia en el ejercicio de aquellas atribuciones que se intenta preservar, o, lo que se juzga equivalente a este fin, un efectivo entorpecimiento a la marcha de la institución (conf. Fallos 332:531).

#### PODER LEGISLATIVO. Honorable Cámara de Diputados. Provincia de Buenos Aires. Salidas no documentadas. Impuesto a las Ganancias. Alcance.

En el caso, sin embargo, el impuesto a las ganancias no alcanza el regular ejercicio de la potestad pública de que es titular la Honorable Cámara de Diputados provincial, sino toda aquella erogación que carezca de documentación, en los términos del artículo 37 de la Ley N° 20.628, o, en el supuesto en que ella exista, según la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario. A su vez, tampoco surge del expediente que el referido gravamen, por erogaciones no documentadas, producto de presuntas contrataciones, pudiera afectar u obstaculizar la función legisferante por excelencia de ese órgano legislativo. Finalmente, no resulta admisible que se exima a un organismo público del cumplimiento y control de las disposiciones tributarias, más aún cuando esas normas contribuyen a la percepción de la renta pública y al financiamiento de los gastos del Estado, en forma directa o indirecta.

#### IMPUESTOS. Principio de inmunidad fiscal. Aplicación. Efectos.

La aplicación extrema de la inmunidad fiscal del Estado podría acarrear consecuencias no deseadas, dispensando conductas de organismos estatales ante incumplimientos de los deberes de los fiscales que las propias normas les hayan atribuido, como ser el caso de la omisión de actuar como agente de retención frente a los diferentes regímenes de recaudación pese a la existencia de normas que, en forma expresa, hayan designado al Estado en tal carácter, imposibilitando al organismo fiscal a materializar el ingreso del impuesto no retenido.

#### PODER LEGISLATIVO. Honorable Cámara de Diputados. Provincia de Buenos Aires. Salidas no documentadas. Impuestos. Principio de inmunidad fiscal. Aplicación. Improcedencia. Efectos.

Resulta improcedente aplicar el principio de inmunidad fiscal al órgano legislativo de la Provincia de Buenos Aires, en el marco de la imposición sobre las salidas no documentadas, toda vez que, presenta notas específicas que lo excluyen del alcance del referido principio de inmunidad fiscal, de conformidad con la

jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En tal sentido, la sola circunstancia de que la Honorable Cámara de Diputados de la Provincia de Buenos Aires ejerza por definición una actividad de carácter público, dado su cometido esencialmente legislativo, no justifica la aplicación *per se*, y en todos los casos, del referido principio de inmunidad fiscal. Por último, no se soslaya que la solución que se postula conlleva admitir, en su caso una erogación adicional por parte de la autoridad pública en cuestión, quien deberá, de corresponder, perseguir su oportuno recupero de quienes fueran en definitiva sus responsables, por las vías legales que en cada caso resulte procedente.

Dict. N° 101/11, 24 de junio de 2011. Expte. N° S01:0361898/09. Administración Federal de Ingresos Pùblicos. (Dictámenes 277:226).