

La cláusula antiabuso en el derecho tributario argentino ¿El fin de la elusión?¹

Por Alberto Tarsitano

I. REFLEXIÓN PRELIMINAR

Un antiguo dicho sentencia *“hecha la ley, hecha la trampa”*, con esa mezcla de síntesis y sabiduría que transmite el refranero popular. La expresión denuncia las grietas por las que se filtran los que evitan la ley, sin que nada suceda, y la imagen que evoca se nos ocurre bastante pertinente para describir la elusión: por la tendencia innata del ser humano para eludir las cargas, como por la adhesión que debe despertar la reacción del orden jurídico.

En el plano fiscal, empero, las cosas son algo más complejas. Porque, claro, la ley no siempre describe con certeza los hechos que caen bajo su alcance. Y desde que *nadie está obligado a hacer lo que no manda la ley* (y mucho menos si se trata de pagar impuestos), el orden puede invertirse, con la pretensión de incorporar a ella, bajo la omnipotente referencia al *fin* o al *espíritu* de legislador, a los que no están ni debieran estar sometidos a sus efectos. Omnipotencia que se transforma en la prepotencia de unos contra la impotencia de otros, cuando la aplicación de la ley tributaria persigue como único objetivo el aumento de la recaudación impositiva².

De este equilibrio entre prerrogativas, garantías, tensiones y contradicciones trata este artículo, con la aspiración de brindar una visión compensatoria de intereses encontrados mediante un encuadre teórico de donde se desgajen las soluciones prácticas a los problemas concretos.

¹ El título de un trabajo proporciona al lector la primera referencia al contenido. Hemos elegido para el nuestro un juego de palabras que connota más de un significado, pero todos concurrentes en la construcción de sentido. Porque el *“fin”*, entendido como *“propósito”* o *“motivo”*, transmite la aspiración del sujeto de no transformarse en contribuyente, para lo cual pone en práctica mecanismos negociales anclados en el derecho privado de compleja articulación con la ley tributaria. Su eficacia en el plano fiscal será juzgada por la Administración a la luz de la cláusula antielusiva, de la cual se ocupa este artículo. Por su parte, el *“fin”* como *“expiración”*, o *“límite”*, transmite la imposibilidad de consumir la conducta elusiva... La inclinación a pronunciar el *“fin de la ilusión”* sirve para exteriorizar la frustración de quien pretende un ahorro de impuestos, que considera legítimo. Finalmente, el interrogante que plantea el título es el que divide a la doctrina acerca de la eficacia de este tipo de prevención genérica.

² Debe ser recordado que nadie está obligado a comportarse de tal manera que su carga tributaria sea mayor. Este principio fue establecido por la Corte Suprema de los Estados Unidos en la causa *“Gregory vs. Helvering”*, de 1935, en la que sostuvo que *“no puede ponerse en duda el derecho de los contribuyentes a reducir el pago de sus impuestos o a eludirlo enteramente, por medio de lo que la ley permita”* (293 US 465). De allí, pasó a ser reiterado por casi todos los tribunales superiores del mundo, como una confirmación del derecho del contribuyente al ahorro legítimo del impuesto. Nuestra Corte Sup. ha sostenido que *“no es reprobable el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal”* (Fallos 241:210).

II. ECONOMÍA DE OPCIÓN Y ELUSIÓN. FUNCIÓN DE LA NORMA ANTIELUSIVA

Los sistemas fiscales generan distintos anticuerpos ante las conductas elusivas. Algunos se establecen en el diseño de la estructura tributaria (hechos imposables complementarios, presunciones, ficciones) y otros en la faz aplicativa del tributo (analogía, o criterios de interpretación abiertos). Aunque ninguno posee un valor absoluto ni se le atribuye como única utilidad la lucha contra la elusión. Es por ello que la mayoría de la doctrina y las legislaciones parecen inclinarse por dotar a la administración fiscal de potestades especiales para hacer frente a la elusión a través de la “técnica” de las cláusulas antielusión, las que por su alcance, necesariamente indeterminado, consagran formulas contra el abuso de la ley tributaria.

Desde el orden jurídico-constitucional, la defensa del interés público comprometido por la elusión de impuestos encuentra justificación en los principios de generalidad, igualdad y capacidad contributiva. Pero esta invocación, antes que resolver, plantea la necesidad de esclarecer su conciliación con otros valores también tutelados constitucionalmente.

Concretamente, debe trazarse el límite jurídico entre el derecho al ahorro legítimo de impuestos con la aspiración de que éstos no sean evitados donde se verifica una misma manifestación de capacidad contributiva. La discrepancia entre forma y sustancia, fuera de su natural correspondencia, plantea inocultables dificultades a la hora de objetivar fórmulas que permitan al intérprete conciliar la recalificación jurídico fiscal con los principios tributarios constitucionales de los Estados democráticos: seguridad jurídica, legalidad, igualdad, generalidad y capacidad contributiva.

Una rápida mirada al derecho comparado demuestra que los sistemas fiscales que comparten raíces comunes poseen normas y principios similares. Por encima de las especificidades de cada país, los instrumentos legales para la prevención de la elusión proveen una cierta base común, la que se impone en su concreción más allá de las designaciones que reciban. En efecto, encontramos puntos de conexión importantes —identidades sustantivas— si se analizan los arts. 1º y 2º de la ley argentina (realidad económica), el parág. 42 de la Ordenanza Fiscal alemana de 1977 (abuso de posibilidades de configuración), el 64 del “*Livre des Precedures Fiscales*” (*abus de droit*) de Francia, o el más reciente art. 15 de la ley general española (conflicto en la aplicación de la norma tributaria). Y a salvo de matizaciones, en lo sustancial es posible construir una doctrina que le acuerden sustancia a los contenidos de las normas generales antielusión.

Debemos ordenar un fenómeno empírico tratado con notoria disparidad de criterios teóricos. En todos los países reina demasiada confusión a la hora de distinguir entre economía de opción y elusión. Con un agravante, casi paradójal; desde que las fórmulas antielusión manifiestan un grado de extensión indeterminado se las emplea en más de una ocasión como fórmulas antievasión, con el indeseable efecto de que contribuyentes honestos, que creen obrar dentro de los límites de la ley, se encuentran impensadamente involucrados en procesos administrativos sancionadores y hasta imputados por la comisión de un delito.

La economía de opción (planificación fiscal) conlleva la evitación del hecho imponible mediante el uso de formas jurídicas que generan un resultado económico que el legislador tributario no intentó alcanzar. Las personas actúan en el ámbito de la libertad contractual que la ley les otorga. No se produce tensión alguna entre la conducta del sujeto y el fin de la ley tributaria. La elusión, en cambio, involucra la obtención de un resultado que la ley se propuso alcanzar con el tributo, pero cierto déficit legislativo ha permitido que el contribuyente, en abuso de la ley tributaria, lo evite con figuras negociales alternativas. Es la artificialidad de ese camino alternativo

y su falta de correspondencia con la causa típica de todo acto jurídico la que define la elusión. Así, pues, economía de opción y elusión son conceptos diferentes, que no corresponde identificar. De la misma manera, debe distinguirse entre el negocio real, efectivo, que es funcional a la elusión, con la apariencia de realidad exhibida en la “simulación”, como conducta que oculta el negocio verdadero.

Sin embargo, estas afirmaciones tan categóricas pierden fuerza a la hora de trazar los límites entre una y otra categoría, ya que los contornos son difusos y la puesta en escena de las distintas transacciones pueden hacer evaporables sus diferencias.

Aun así, es indispensable trazar el límite, porque de lo contrario la indeterminación de esta clase de normas termina por convertirlas en normas *ad terrorem*, de uso discrecional, que violan principios arraigados como legalidad y certeza del tipo.

Las consideraciones precedentes no evitan ciertos interrogantes que están en la raíz de problema y se asocian al rol las cláusulas generales contra la elusión. ¿Se elude o no, en definitiva, el hecho imponible? ¿La conducta de quien lo evita es o no antijurídica? Porque si se lo elude no hay obligación. Y si se lo evita con fórmulas reprochables, se intentó evitarlo, pero en la realidad se lo verifica. ¿Es posible hablar de la elusión —como se la define en forma habitual— diciendo que es una violación indirecta de la ley? La ley se cumple o se infringe, siendo irrelevante si la trasgresión es directa o mediante un atajo. Si se evitó el hecho imponible: ¿cómo llego a la obligación tributaria? La respuesta no se hace esperar: por vía *analógica*, por la fijación de un *hecho complementario* o por una *ficción*. Pareciera que necesito, entonces, de una norma que faculte a la Administración para habilitar este proceder, porque de lo contrario se resiente el principio de legalidad.

Ahora bien, desde otra perspectiva: ¿Y si en realidad el sujeto no evitó el hecho imponible? La respuesta es tan rápida como la anterior: la ley ordinaria lo alcanza y los principios generales del derecho —privado y tributario— son suficientes para redireccionar el negocio jurídico hacia el hecho imponible. La Administración se mueve en el terreno propio de la interpretación y aplicación de la ley.

III. LA CALIFICACIÓN JURÍDICA EN LA LEY I I.683

La subsunción del hecho en la hipótesis de incidencia legal se conoce como calificación jurídica. Esta tarea es delicada cuando los hechos son actos o negocios de naturaleza jurídica, sobre los que se asienta el hecho imponible. No interesa el nombre o la forma, atribuidos por las partes, sino los efectos que el orden jurídico otorga a la situación real³.

En nuestro sistema nacional es el contribuyente quien autoliquida sus impuestos. En términos procesales, pues, el principio de calificación jurídica opera con la

³ Betti ha destacado: “La aplicación de la ley a una determinada situación de hecho presupone una confrontación de ésta con el supuesto de hecho (legal) previsto en la norma. Se trata de verificar, y en qué medida, si el supuesto de hecho concreto corresponde al tipo legal en el que se subsume y de encontrar en él los rasgos relevantes para su tratamiento jurídico: tal operación lógica se denomina calificación jurídica (del supuesto de hecho). Ahora bien, cuando el supuesto de hecho de cuya calificación se trata consiste en declaraciones o comportamientos, o sea, en actos jurídicos que requieren ser interpretados, se cuestiona en qué relación lógica se encuentra la interpretación del acto con su calificación jurídica. Que las dos operaciones sean entre sí conexas, se comprende con facilidad; pero es preciso guardarse de un equívoco que lleva a confundirlas” (BETTI, Emilio, *Interpretación de la ley de los actos jurídicos*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1975, p. 102).

impugnación a la declaración jurada, dentro del procedimiento de determinación de oficio y está sometida al control jurisdiccional de los órganos de revisión⁴.

En materia de calificación de los hechos, la ley de procedimientos tributarios nacional receptó tempranamente una fórmula antielusiva, que ha mantenido su texto original. Nuestra ley influyó al Modelo de Código Tributario para América Latina y a las legislaciones de Perú y Venezuela, que poseen normas prácticamente idénticas a nuestro actual art. 2º.

La ley instruye al intérprete para que considere *la significación económica* (art. 1º). Como corolario, la cláusula general lo faculta a recalificar de las transacciones encausadas instrumentalmente en formas jurídicas que se juzguen inadecuadas a la sustancia económica (art. 2º). Hemos sostenido con anterioridad que la referencia a la realidad económica del art. 1º posee un sentido teleológico, y que la norma sobre la calificación de los hechos del art. 2º, según su expresión literal, atempera el criterio de la realidad económica en sentido puro, a la manera como lo entendía, por ejemplo, Jarach, que redacta *El hecho imponible*.

A pesar de la antigüedad de estos preceptos, no se ha construido en torno a ellos una doctrina administrativa o jurisprudencial consistente, lo que genera gran incertidumbre y hace que existan muchas dificultades a la hora de definir, bajo la habilitación de esta disposición, cuándo un esquema de planificación tributaria se califica como economía de opción, como elusión o, incluso, como evasión.

El art. 2º de la ley 11.683 dice: "*Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes...*"; y concluye con la prescripción de aprehender al efecto la intención real de los contribuyentes si con motivo de tales "*...actos, situaciones y relaciones económicas ellos acudiesen a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos*"⁵.

⁴ Dice al respecto Casado Ollero que "la calificación de los hechos que interesan al actual sistema tributario constituye una función estrechamente relacionada con la actividad cognoscitiva de la Administración, que primero tiene que obtener conocimiento (por declaración del propio interesado o por suministro o captación) de los hechos, datos y elementos fiscalmente relevantes para, acto seguido, calificarlos. Pero lo que sucede, de una parte, es que tanto la actividad cognoscitiva como la calificadora de la Administración se han venido concibiendo (implícitamente) como actividades funcionalmente vinculadas y dependientes del procedimiento de comprobación; mientras que, de otra, la función comprobadora de la Administración se ha ceñido explícitamente a los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible (art. 109, LGT); con la particularidad, en fin, de que la Administración tributaria continúa estando más preparada o, al menos, (pre)dispuesta a comprobar los hechos declarados que a investigar los omitidos o, simplemente, silenciados por los contribuyentes" (Boletín AAEF, diciembre 2000, ps. 55/56).

⁵ Es ilustrativa la lectura del Comentario Oficial, elaborado por el entonces Ministerio de Hacienda con motivo de la sanción del dec.-ley 14.341/1946, que explicó la razón de la norma en los siguientes términos: "La verdadera naturaleza de estas operaciones o situaciones económicas a que la imposición se dirige depende generalmente de un complejo de elementos entre los que suelen jugar preponderante papel los fines reales que los particulares persiguen, y los medios y condiciones en que esos fines deben alcanzarse. En la gran mayoría de los casos, las figuras y estructuras

La redacción de la cláusula coincide, en lo fundamental, con las establecidas más tarde por el Anteproyecto de Código Tributario nacional, de 1963⁶, y por el Modelo de Código Fiscal para la América Latina⁷, que se refieren a las formas manifiestamente inapropiadas.

La utilización del adverbio *manifiestamente* se presta aquí a dos sentidos. Uno es calificar el alcance del verbo, que se expresa en forma negativa. Así, lo manifiesto connotaría la extensión del no ser referido a las formas empleadas, de donde se concluiría en que el uso de tales formas se reconduciría cuando el no ser sea manifiesto. O, para construirlo en su sentido positivo —que la buena técnica legislativa hubiera debido emplear—, cuando las formas sean claras y, evidentemente, ajenas a las concebidas como adecuadas o naturales por el derecho privado.

Puede admitirse otro punto de vista, que es el que parece indicar el recorrido discursivo de la frase. Y es que éste haya utilizado el adverbio *manifiestamente* para designar el verbo en relación con las formas que se consideran adecuadas, de donde se concluiría que lo reprochable sería el empleo de una fórmula que no se identifique con las manifiestas previstas por el derecho privado. No es lo mismo decir que la recalificación se autoriza cuando se utilice una forma manifiestamente inadecuada (notoria, clara, evidente), que expresar que se autoriza cuando no sea manifiestamente la que el derecho ha previsto como típica para esa situación. La más adecuada es, *a contrario sensu*, la manifiestamente adecuada, que, como dijo un tribunal extranjero, es la que se tiene al alcance de la mano, la que elegiría cualquier hombre de negocios, la prevista naturalmente y que no necesita de rodeos. Este último sentido encuentra apoyo y se conecta con el final de la tortuosa redacción dada al art. 2º, que permite al intérprete descalificar la elegida y aplicar la más adecuada. Esta

jurídicas que aquéllos empleen en sus actividades serán los signos más seguros para conocer la verdadera significación y naturaleza de las operaciones y situaciones que les conciernen.

“En algunos casos, sin embargo, y por muy diversas razones (conocimiento impreciso del derecho, motivo privado para ocultar una situación dada, propósito de substraerse a la justa imposición, etc.), las operaciones y situaciones económicas aparecen revestidas de formas y estructuras jurídicas radicalmente inapropiadas, o que no son —como dice el artículo— manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes. Si en tal supuesto pretendiera el Fisco atenerse a la exterioridad jurídica para imponer lo que por su verdadera naturaleza económica no está gravado, o si, a la inversa, pretendiera el contribuyente substraer a la imposición lo que está en realidad gravado, tanto uno como otro propugnarían la aplicación de la ley tributaria de un modo discordante con su fin y significación económica propios y, en definitiva, en una forma que desconocería la verdadera naturaleza del hecho imponible”.

⁶ Art. 5º del Anteproyecto de Código Tributario nacional, de 1963, elaborado por Giuliani Fonrouge: “Para determinar la verdadera naturaleza de los hechos generadores de tributos, podrá atenderse a las situaciones o actos verdaderamente realizados con prescindencia de las formas jurídicas que los exterioricen. Cuando se adopten formas o estructuras manifiestamente inadecuadas y ello se traduzca en apreciable disminución impositiva, se prescindirá de tales formas o estructuras y se apreciará su contenido de acuerdo con su significación económico-financiera”.

⁷ Art. 8º, Modelo de Código Tributario para América Latina: “Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

“Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas”.

interpretación coincidiría con la tesis tradicional de Hensel⁸, quien, al referirse a la cláusula general prevista en la Ordenanza Fiscal alemana de 1919, hacía notar que el hecho con relevancia no debía ser hallado en el abuso de las otras formas jurídicas, sino en el no uso de las formas típicas consideradas por el legislador.

Podría teorizarse diciendo que si el legislador desautoriza las formas que se aparten manifiestamente, consagra la recalificación de los negocios *contra legem*, mientras que si pretendió designar aquellas que no se identifican con las manifiestamente adecuadas, puede calificar no sólo los negocios *contra legem*, sino también los *in fraudem legis*. Acudir en auxilio de la realidad económica para inclinar el fiel de la balanza hacia un campo u otro es volver al punto de partida, desde que el principio calificador del art. 2º cumple la función de dar contenido y alcance a tal principio.

En nuestra opinión, debe abandonarse esta literalidad. Las formas jurídicas son adecuadas o no. No son ni manifiestamente inadecuadas, ni manifiestamente adecuadas. Con consagrar el principio de la correspondencia entre forma y contenido es suficiente para que, luego, bajo la teoría jurídica general, se determine el campo de aplicación. En suma, creemos que la distinción gramatical carece de relevancia jurídica, porque siempre, de una manera u otra, se cae en el abuso de las formas⁹.

El principio calificador edificado sobre la expresión “formas inadecuadas” (o sus sinonimias *atípicas*, *inapropiadas*, *anormales*) absorbe conductas que denuncian distintos niveles de desajuste entre forma y contenido, pero cuya finalidad es identificar aquella conducta que, cercana a la economía de opción, se distingue de ella por el recorrido artificial que autoriza a tener por verificado el hecho imponible. La desestimación de las formas depende del desvío causal; la dificultad surge cuando se trata de establecer la transgresión indirecta, que se ampara en la legitimidad provisorio que al resultado de la acción, le confiere una norma de cobertura. Todo resulta aún más confuso cuando la *motivación* de la conducta se encamina a la obtención de un resultado económico que, en el plano fiscal, a diferencia del civil, no es un resultado *prohibido* sino un resultado aliviado del impuesto.

Sólo cuando la divergencia consciente entre medio y resultado pueda ser constatada por el desajuste objetivo entre el negocio jurídico exteriorizado y su sustancia real podrá aplicar el intérprete su potestad para reconducir los efectos fiscales de la transacción. Destacamos lo de consciente, porque como bien señala Ruiz Almendral, la intencionalidad está presente en todos los supuestos de fraude, pero no es un elemento constitutivo de la norma anti-fraude, por lo que se reconduce siempre a la verificación de los elementos objetivos previstos en la norma¹⁰.

No se nos escapa la sensación paradójica que provoca, de un lado, la necesidad de objetivar el desajuste entre forma y sustancia y, de otro, la referencia a las intenciones o motivos, relativas al ahorro de impuesto o ajenas a él, que se suponen jurí-

⁸ HENSEL, *Diritto tributario*, traducción de la 2ª ed. alemana de Dino Jarach, Milán, 1956, p. 146.

⁹ Sostiene Rosembuj que el planteamiento de Hensel sobre el no uso de las formas legales típicas es, no obstante, la otra faceta del abuso de derecho, que puede consistir en el comportamiento por acción u omisión (el no uso del derecho); que se completa con la persecución del fin inmediato —el móvil— del resultado económico, a través del uso de formas distintas a las típicas y amparadas por la ley (ROSEMBUJ, Tulio, *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, 1994, p. 180).

¹⁰ RUIZ ALMENDRAL, Violeta, “El denominado conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Un análisis de la norma general contra el fraude a la ley tributaria en España”, *Revista del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario* (ILADT), editada por el Instituto Venezolano de Derecho Tributario, nro. 2, año 2006.

dicamente irrelevantes. Son precisamente esas motivaciones las que también demandarán su constatación formal, con fuerza probatoria.

La desestimación de las formas suele ser más fácilmente identificable cuanto mayor es el desvío causal; los problemas surgen cuando se trata de establecer la transgresión que se ampara en la legitimidad provisoria que, a la acción, le confiere las normas del derecho privado, y que le otorgan al resultado económica tutela legal.

El *abuso de las formas* es la prueba que demuestra una apariencia que esconde la realidad gravada. No es el resultado, sino el camino artificial, apartado del cauce normal del derecho, lo que debe ser advertido.

Desde nuestra visión, el art. 2º, al sentar el principio de la *prevalencia de la sustancia sobre la forma que no la respeta*, introdujo un estándar tendiente a objetivar la intención del contribuyente, como es el abandono de los caminos normales previstos por el derecho para la obtención de un determinado resultado económico. Aunque aparezcan fundidos —o confundidos— en la norma, conviven en ella, el principio y la prueba de su acreditación, pues no otra cosa parece indicar la referencia al uso desviado de formas y estructuras jurídicas. No obstante, esta prueba, que en ciertos casos es más fácil de objetivar por el desajuste notorio del propio negocio con su causa típica, se “subjetiviza” en el negocio indirecto y en el fraude a la ley. Porque aquí la correspondencia que se altera no es tanto la de la forma y el contenido del propio negocio, sino la congruencia del medio instrumental con el fin tutelado por el derecho tributario. De ello parece concluirse que, en principio, no debiera prescindir, el intérprete, de las motivaciones que llevan al particular a elegir un camino menos usual para la obtención de un resultado económico. Sin embargo, las motivaciones que pueden guiar a un sujeto a tomar tal o cual camino son indiferentes o irrelevantes para el derecho, a menos que ellas puedan ser objetivadas en fórmulas que revelen intencionalidad.

En consecuencia, la técnica receptada por el legislador argentino se inserta dentro de las cláusulas antiabuso¹¹. Incluye los fraude de ley y el abuso de formas, y aunque estas nociones han sido poco desarrolladas en el derecho argentino, las dos quedan comprendidas en el abuso de derecho como acción contraria al fin de la ley (art. 1071, CCiv.). Esta conclusión es extensible al nuevo ordenamiento español, si es que se comparte la opinión de García Novoa cuando afirma “sea cual sea la denominación utilizada por el legislador, lo cierto es que el art. 15, LGT (bajo el término *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*) introduce una cláusula general como instrumento de lucha contra la elusión fiscal y, en concreto, una cláusula antiabuso”.

En suma, la tensión entre forma y contenido ha intentado ser resuelta mediante la recalificación de las formas jurídicas que se consideran abusivas. Así, pues, una forma jurídica sin sustancia económica juzgada adecuada a dicha forma puede ser recalificada por ser considerada abusiva, pero en este caso siempre se exigirá cierto grado de artificialidad en los pasos que se recorren para la obtención de un resultado económico fiscalmente menos oneroso. La ley no ha incorporado las doctrinas del

¹¹ En contra, Jarach, quien al dar la bienvenida a la introducción de la cláusula a la ley procesal afirmaba: “Es necesario aclarar que el principio acogido por el nuevo decreto es un instrumento para evitar las evasiones (en el sentido de omisión de impuesto) sin ocurrir a los procedimientos fiscalistas que los legisladores han imaginado muchas veces y que consisten en la creación de hechos imponibles complementarios o sustitutivos... o bien, en cláusulas generales tendientes a reprimir eventuales ‘abusos’ de las formas jurídicas, como las conoce el derecho alemán” (JARACH, Dino, “La interpretación de las leyes fiscales según el decreto del PEN nro. 14.341/46”, JA, Sección Doctrina, año 1946, p. 16. La postura es ratificada más tarde en el *Curso superior de derecho tributario*, Cima, Buenos Aires, 1969, p. 237).

business purposes o razones económicas válidas, ajenas a la fiscal. De hecho, si se considera que existe un derecho del contribuyente al ahorro de impuesto, la búsqueda de tal ahorro no puede, por sí misma, ser la razón que se esgrima para tachar la forma jurídica. No obstante, en los hechos, frente a cierta artificialidad del recorrido jurídico, será el contribuyente quien deberá probar la existencia a razones ajenas a la fiscal que convalide el resultado alcanzado bajo la forma sospechada de elusiva.

IV. ¿CÓMO OBJETIVAR LA DISCORDANCIA ENTRE SUSTANCIA Y FORMA?

Las pautas objetivas son necesarias porque luego de muchas idas y vueltas, el intérprete debe definir cómo concretar una fórmula indeterminada. En este escenario, la respuesta a los siguientes interrogantes pueden ayudar a transitar la huella que recorre la calificación:

1. ¿Existe un cauce jurídico predeterminado para el logro de un resultado económico?
2. ¿La elección de una fórmula negocial alternativa es legítima para el derecho común?
3. ¿Existen razones económicas ajenas a la fiscal que justifiquen la elección?
4. ¿Produce el negocio jurídico alternativo otros efectos jurídicos frente a los terceros?
5. ¿Existe perdurabilidad en la forma asumida, o el esquema será abandonado una vez lograda la huida del impuesto?
6. ¿Las estructuras empleadas son típicas o atípicas?
7. ¿Existen otros órganos del Estado encargados de verificar la adecuación de la forma elegida con su causa típica? (por ej., Bancos Centrales, Comisiones de Valores, autoridades regulatorias, etc.).
8. ¿Son justificadas las formas empleadas a través del acto o conjunto de actos coligados, porque agregan algún valor para las partes en la relación negocial?
9. ¿Obedece la forma elegida a prácticas comunes a cierto tipo de operaciones comerciales, sectoriales o de mercado?
10. ¿Depende el ahorro de impuesto de otras circunstancias ajenas al contribuyente?
11. ¿La evitación del impuesto computa, además del directamente considerado, cualquier otra clase de costo fiscal asociado, de manera que contemple la presión fiscal total sobre la transacción?
12. ¿En la consideración de esa ecuación fiscal de incidencia, tiene relevancia que el impuesto se desplace de un sujeto a otro?
13. ¿Se considera que la conducta ha sido guiada por el interés individual de una empresa, o se computa el interés del conjunto económico al que ella pertenece?

V. LÍMITES A LA POTESTAD CALIFICADORA DE LA ADMINISTRACIÓN

Frente a las acciones y reacciones que conlleva el fenómeno de la elusión, constituye un desafío actual fijar las consecuencias de los esquemas de planificación tributaria, que utilizan construcciones jurídicas que la administración tributaria considera "inadecuadas" en distintos grados. Establecer esas pautas contribuirá a limitar, como alguien señaló, el abuso de la cláusula antiabuso. Es necesario, pues, crear conciencia sobre este punto, para evitar que legítimas economías de opción sean recalificadas no solamente a los efectos de obtener un mayor impuesto, sino, lo

que es más grave, con la indeseable secuela de ser denunciados ante los tribunales criminales por evasión.

El errático comportamiento de las administraciones y tribunales frente a esta cuestión queda bien demostrado por los repertorios de jurisprudencia, que exhiben sentencias definitivas que terminaron declarando la existencia de ahorro legítimo de impuestos, allí donde el Fisco y otros jueces inferiores creyeron advertir fórmulas negociales no sólo elusivas, sino destinadas a ocultar la realidad de manera dolosa.

Frente a los desvíos que alimentan cláusulas de este tipo, vuelve, con recurrencia, la duda que divide a la doctrina acerca de si los valores en juego no encuentran mejor satisfacción con el simple expediente de recurrir a los institutos generales del derecho.

La tarea de calificación y recalificación de formas jurídicas inadecuadas debe ser realizada con extremo cuidado de las circunstancias de tiempo, causa, motivación, documentación y exteriorización de los hechos. En particular si se pretende extraer de aquellas consecuencias no sólo fiscales, sino sancionatorias.

Dos advertencias extraídas de un fallo ¹² deben ser formuladas:

La autonomía del derecho tributario no implica dejar de lado la unidad total del orden jurídico ni volver irrelevantes las formas del derecho privado.

Las formas jurídicas consideradas válidas para el derecho privado (art. 1205, CCiv.) no pueden, sin más, ser desconocidas por el derecho tributario en los efectos que generan. Ello implica que sin negar la autonomía calificadora del derecho tributario para la creación de figuras con un contenido diferente al derecho privado, si el derecho tributario no definió expresamente la situación tributaria, no puede el intérprete, con el solo arbitrio de recurrir a la realidad económica, desconocer los efectos de relaciones jurídicas entabladas al amparo del derecho privado, y que por ello merecen la tutela de los tribunales. El derecho, como sistema jurídico, debe conferir estabilidad al conjunto de relaciones jurídicas entabladas por las personas que creen sinceramente gozar de los derechos que han establecido, a menos, naturalmente, que exista un uso abusivo de las normas.

El Fisco no puede invadir el campo de la libertad de contratación prescribiendo qué contratos deben suscribir los particulares, si los que han suscripto se juzgan adecuados para el cumplimiento de los fines tutelados por el derecho.

Una observación merece ser destacada porque equilibra dos valores que merecen tutela, como son la autonomía de la voluntad de los particulares y el derecho del Estado a reaccionar contra los quiebres de la ley, aun los indirectos. En la medida de que no exista desajuste entre la causa típica del negocio jurídico y el resultado económico alcanzado, no puede haber habilitación al intérprete para recharacterizar la situación a los efectos tributarios, ni proponer, por lo tanto, cuál hubiera sido el esquema jurídico que debió haberse seguido en la oportunidad.

VI. NORMA ANTIABUSO Y ANALOGÍA

Como ya fue anticipado, una cuestión a dilucidar referida a la técnica empleada por las formulas antielusión —con indudables repercusiones en el plano sancionatorio— es la determinación de si dichas fórmulas consagran un hecho sustituto por analogía, crean una ficción o simplemente declaran el hecho imponible existente.

¹² Trib. Oral Penal Económico n. 3, 13/8/2004, causa "Eunekian, Eduardo s/infracción leyes 23.771 y 24.769".

El tema es complejo y no está exento de controversia, según la tesis a la que se adhiera. Para quienes admiten la analogía (superado el principio de legalidad por la vigencia de la igualdad y la capacidad contributiva) no hay demasiado inconveniente en que la norma antielusión, como producto autónomo del derecho tributario, consagre la imposición de un hecho semejante. Antes bien, de esta manera, la cláusula general vendría a cubrir el déficit del principio de legalidad que se le reprocharía a la Administración bajo tales circunstancias, salvadas así por la norma que le habilitara a extender el hecho imponible.

VII. ¿ES PUNIBLE LA ELUSIÓN?

Existe un correlato entre lo analizado en el punto anterior y la potestad sancionadora, pues parece caber aquí una de dos posibilidades. Si la elusión “evita” el hecho imponible, la cláusula general lo recrea desde la analogía, o la ficción, y por ello no corresponden sanciones de ninguna especie. Si la conducta elusiva constituye un intento de evitarlo, pero en sustancia lo verifica, queda abierta la posibilidad de sanciones contravencionales, porque se ha omitido declarar en forma correcta el impuesto.

Constituye motivo de atención determinar en qué medida la recalificación, efectuada por el fisco o los tribunales, puede terminar deslizando la conducta del plano de los efectos fiscales a las consecuencias penales¹³. Y la atención se transforma en preocupación por la amenaza al principio de seguridad jurídica que traduce el hecho de que personas decentes se encuentren, de repente, expuestas no ya a una mera sanción pecuniaria, sino a un proceso penal.

Ni los sistemas positivos ni la doctrina mantienen una posición uniforme sobre la aplicación de sanciones al elusor. Pero advertimos que lo discutido gira en torno a la posibilidad de aplicar sanciones de tipo pecuniario, porque parece ya un tema superado en todos lados que la elusión no puede confundirse con la evasión, ni constituye un delito.

Colocados en el plano infracciones, parecen convincentes las razones dadas para excluir toda sanción. Esta fue la posición que siempre adoptó, por ejemplo, la Ley General Tributaria española¹⁴.

El análisis debe iniciarse con la afirmación de una idea muy básica: *no hay hecho punible si no hay hecho imponible*, toda vez que sólo puede ser punible “el obligado”, es decir aquel deudor de la obligación tributaria que nació como consecuencia de la verificación del hecho imponible.

De ahí que parece fácil resolver por la negativa la pregunta del acápite si es que se considera a la norma antielusiva como creadora de un hecho imponible análogo, complementario o de una ficción legal.

Por encima del encumbramiento de esta tesis, la aplicación de sanciones a la recalificación de formas jurídicas dependientes de un complejo proceso de evaluación de los caminos “adecuados” no parece respetar el principio de tipicidad legal en materia sancionatoria.

Señalamos en la materia una particularidad de la ley procesal argentina. Declara que cuando se hagan valer a los efectos fiscales formas jurídicas inadecuadas o impropias de la práctica de comercio, siempre que ello oculte la sustancia economi-

¹³ Al respecto ver TARSITANO, Alberto, “Las formas jurídicas inadecuadas en el derecho tributario y en el derecho penal tributario”, *Suplemento de Derecho Económico*, La Ley, febrero 2004, ps. 169 y ss.

¹⁴ Por todos, ver GARCÍA NOVOA, César, *La norma general antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, 2004, ps. 309 y ss.

ca real de los actos, se presumirá que existe la intención de defraudar al Fisco (ley 11.683, art. 47 e.). Si por forma jurídica inadecuada se identifican sólo las conductas elusivas, la ley argentina consagraría un precedente probablemente único en el mundo¹⁵. En efecto, desde una lectura literal, el texto parece indicar, en principio, que toda forma inadecuada (incluidas las elusivas) conducen a la defraudación fiscal (infracción). Y si, como se vio, se asume la identidad entre defraudación fiscal (infracción) y evasión fiscal (delito de la ley 24.769), el razonamiento podría incluso consagrar la presunción de que la elusión puede terminar en defraudación fiscal.

Esta conclusión es inadmisibles. En su reemplazo, la norma debe ser analizada desde una perspectiva más acorde a la indeterminación que traduce la expresión *forma jurídica inadecuada*. Lo que la ley administrativa hace es agregar un indicio del dolo requerido por la figura típica que se describe como *declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas*. No se agrega un tipo penal especial. Se crea sólo una presunción, que va acompañada de la exigencia de que la forma jurídica inadecuada se haga valer como construcción ardidosa que vehicule la evasión. La *forma inadecuada* a que se refiere la norma es aquella que tiene la aptitud de ocultar, disimular, desfigurar, la realidad de los hechos que caen bajo el alcance de la ley. Con este agregado, el contribuyente puede probar que no se aplica la presunción de dolo si lo que existe es una distinta consideración sobre los alcances impositivos de negocios jurídicos y cláusulas que se exhiben abiertamente, con sinceridad, a la consideración de las autoridades fiscales.

Es más, desde una interpretación sistemática, puede entenderse que la ley no sancionó como “omisión de impuesto” (figura culposa que requiere de la “declaración jurada inexacta”) el uso de *formas jurídicas inadecuadas o impropias del comercio*, porque sólo se castiga el uso instrumental cuando tenga por objeto *ocultar la sustancia económica real de los actos*, supuesto claramente identificado con la “simulación”. Y como tal ajeno a la noción de elusión.

VIII. EL CRITERIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA Y EL PRINCIPIO DE CALIFICACIÓN JURÍDICA EN LAS PROVINCIAS

Las leyes provinciales han receptado el principio de calificación jurídica en su particular conexión con el de la realidad económica.

Sin duda la cláusula contenida en el Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires de 1948 es la más significativa. Por su estructura técnica y porque trazó la estela que fue seguida por otras legislaciones locales.

Al influjo de Dino Jarach —asesor de la comisión redactora de dicho Código— adoptó el principio de la consideración económica en la determinación del hecho imponible e introdujo una norma sobre calificación.

Decía el originario art. 7º: “Para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imposables se atenderá a los actos o situaciones efectivamente radicadas, con prescindencia de las formas o de los contratos del derecho privado en que se exterioricen”. Y se agregaba en un segundo párrafo: “La elección de actos o contratos dife-

¹⁵ Refiriéndose a esta disposición, Jarach observó: “...señalamos también que en ningún país, ni en aquellos que expresamente establecen normas para reprimir la evasión fiscal, en el sentido de declarar sujetas a impuesto las situaciones económicas, cuando las formas jurídicas sean inapropiadas o anormales por la intención de evitar el gravamen, se llega tan lejos como para considerar esta situación como un caso de defraudación, a menos que no intervengan otras omisiones, ocultaciones, etc. Así lo dice expresamente el Ordenamiento tributario del Reich” (JA, Sección Doctrina, 1946-III-20).

rentes de los que normalmente se utilizan para realizar las operaciones económicas que el presente Código u otras leyes fiscales consideren como hechos impositivos es irrelevante a los efectos de la aplicación del impuesto”.

Apuntamos una curiosidad, ya histórica. Este segundo párrafo fue eliminado mediante el dec.-ley 9146/1956, dictado por la intervención en la provincia del gobierno revolucionario que derrocó a Perón. Se esgrimió como fundamento *“que deben eliminarse las disposiciones que establecen métodos de reinterpretación extraños a los principios generales del derecho, e implican de antemano una situación de desigualdad en perjuicio de los particulares”*¹⁶.

Desde 1986 el art. 7º adopta su redacción actual, con un tercer párrafo que dice: *“Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas”*. Con la indudable influencia del “Modelo”, también se desliza el “error” de vincular la recalificación cuando exista perjuicio fiscal, lo que en principio parece desautorizar su uso cuando ello beneficia al contribuyente. Esta declaración mereció las reiteradas críticas de Jarach y marcha a contrapelo de la doctrina de la Corte Sup. y tribunales inferiores, que han hecho uso del principio de calificación también cuando beneficia al contribuyente.

Sobre las dos vertientes representadas por la ley federal y la provincial bonaerense, distintas matizaciones permiten, a los efectos de su calificación, agrupar en tres expresiones las cláusulas generales antielusión.

En el primer grupo, podríamos identificar aquellas jurisdicciones que han seguido la ley nacional y que adoptan, como presupuesto calificador, la misma letra que aquélla o el mismo principio con algún leve desvío. Se cuentan en este grupo:

— Ciudad de Buenos Aires, Código Fiscal (t.o. 1999), art. 9º: *Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se debe atender a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes, se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.*

— Provincia de Buenos Aires, ley 10.397, art. 7º: *Para determinar la verdadera naturaleza de los hechos impositivos, se atenderá a los hechos, actos o situaciones efectivamente realizados, con prescindencia de las formas o de los actos jurídicos de derecho privado en que se exterioricen. No obstante, la forma jurídica obligará al intérprete cuando la misma sea requisito esencial impuesto por la ley tributaria para el nacimiento de una obligación fiscal. Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas.*

— Catamarca, ley 4306 (t.o. 1996), art. 4º: *Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando*

¹⁶ Sobre el dec. 9145/1956 ver LA ROSA, Ricardo, “Reformas a la legislación fiscal de Buenos Aires”, *Derecho Fiscal*, t. VI, p. 165.

éstos encuadren esos actos, situaciones o relaciones en formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económico-financiera de los contribuyentes, se prescindirá en la consideración del hecho imponible real de las mismas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado le aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como lo más adecuado a la intención real de los mismos.

— Córdoba, ley 6006, art. 4º: *Para establecer la naturaleza de los hechos imposables debe atenderse a los hechos, actos o circunstancias verdaderamente realizados. La elección por los contribuyentes de formas o estructuras jurídicas manifiestamente inadecuadas es irrelevante a los fines de aplicación del tributo.*

— Formosa, ley 865 (t.o. 1990), art. 5º: *Para determinar el gravamen fiscal se atenderá a la naturaleza de los actos o de los documentos que los instrumenten, con prescindencia de la forma externa que los interesados le atribuyen. En especial, cuando los contribuyentes sometan determinada obligación o acto jurídico a formas manifiestamente inusuales o poco comunes, de manera que su adopción haga presumir la intención de evadir el impuesto, se prescindirá de las mismas a los fines de la imposición y se aplicará el gravamen previsto en la ley impositiva para aquellos que, según las normas del derecho privado deban regular la operación realizada.*

— San Luis, ley 3883, art. 4º: *Para establecer la naturaleza de los hechos imposables debe atenderse a los hechos, actos o circunstancias verdaderamente realizados. La elección por los contribuyentes de formas o estructuras jurídicas manifiestamente inadecuadas es irrelevante a los fines de aplicación del tributo.*

— San Juan, ley 3908 (t.o. 1987), art. 20: *Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se debe atender a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes, se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.*

— Santa Cruz, ley 1627/1958, art. 8º: *Cuando no sea posible establecer claramente si un hecho se encuentra alcanzado por las leyes de la imposición, se determinará su verdadera naturaleza, atendiendo a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes, con prescindencia de las formas o de los contratos del derecho privado en que se exterioricen. Será, entonces, irrelevante a los efectos de la aplicación de las leyes fiscales, la celebración bajo formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrece o autoriza para definir la real intención de las partes, de actos y operaciones gravados por la ley. Para configurar tal cabal situación económica se tendrá en cuenta el conjunto de circunstancias concretas que dan origen al hecho imponible, la índole de las operaciones y actividades comerciales, industriales o profesionales o de las relaciones civiles que a él se refieran, la contabilidad correcta y metódicamente ordenada de los contribuyentes y responsables o de terceros, y los usos y costumbres de la vida económica y social.*

En el segundo grupo, se incluyen aquellos códigos que siguen la versión original del Código Fiscal de Buenos Aires (1948). En este grupo se cuentan: Corrientes, CFiscal (t.o. 1983), art. 8º; Chaco, CFiscal, art. 11; Chubut, CFiscal (t.o. 1967), art. 7º;

La Pampa, ley 271 (t.o. 1995), art. 6°; Misiones, ley 2860, art. 9°; Neuquén, CFiscal (t.o. 1997), art. 7°; Santa Fe, ley 3456 (t.o. 1997), art. 7°; Santiago del Estero, ley 5191, art. 9°.

En el tercer grupo, aparecen aquellas provincias que hacen aplicación a ultranza del principio de la realidad económica, sin referencia a la adecuación o no de los negocios jurídicos a su propia causa típica. Están aquí:

— Río Negro, CFiscal (t.o. 1997), art. 3° y Salta, ley 9/1975 (t.o. 1995), art. 3°: *Para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imponible se atenderá a los actos o situaciones efectivamente realizados, con prescindencia de las formas o de los contratos del derecho privado en que se exterioricen.*

— Tucumán, ley 5121, art. 7°: *Los actos, hechos o circunstancias sujetas a tributación, se considerarán, conforme a su significación económico-financiera en función social, prescindiendo de su apariencia formal aunque ésta corresponda a figuras o instituciones regladas por otras ramas del derecho.*

— Tierra del Fuego, ley 439, art. 5°: *Para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imponible se atenderá a los actos o situaciones efectivamente realizados, con prescindencia de las formas o de los contratos del derecho privado en que se exterioricen. La verdadera naturaleza de los actos, hechos o circunstancias imponible, se interpretará conforme a su significación económico-financiera, prescindiendo de su apariencia formal, aunque ésta corresponda a figuras o instituciones de derecho común.*

Estas distintas redacciones no han dado lugar a elaboraciones doctrinarias o jurisprudenciales que puedan establecer consecuencias diferentes las unas respecto de las otras, y prima, en particular en la esfera administrativa, poca precisión; por lo tanto, se aplican las mismas reflexiones ya expuestas sobre la indiscriminación de cómo se usan las nociones de realidad económica y calificación jurídica.

IX. LA DOCTRINA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA SOBRE EL PRINCIPIO CALIFICADOR

La doctrina de la Corte Sup. siempre esgrimió el principio de la realidad económica como criterio de calificación de los hechos. La aplicó con suerte diversa, en una veintena de fallos. Se advierte una evolución positiva, porque propende a un mayor equilibrio entre la potestad de recalificar según el contenido económica de los actos y la seguridad jurídica. El *leading case* en la materia fue el caso “Cobo de Ramos Mejía”¹⁷. Allí la Corte Sup. enfrentó un caso emblemático, desde que sin estar el abuso de ninguna especie y reconociendo la validez de las formas para el derecho privado, terminó declarando su oponibilidad para el derecho fiscal. En el medio construyó la doctrina “Parke Davis” sobre el conjunto económico, tesis que nunca terminó de abandonar. Es en materia de interés de grupo donde la Corte Sup. parece más dispuesta a considerar las transacciones realizadas en abuso de la norma tributaria.

Ello no impide que en los últimos años se hallan introducidos consideraciones que atemperan el criterio de calificación, con mayor respeto a la libertad contractual

¹⁷ El 6/12/1961 se produce un *leading case* en los autos “Cobo de Ramos Mejía, María Lía y otras v. Poder Ejecutivo de la Provincia de Buenos Aires s/demanda contencioso administrativa”. El caso registra un antecedente notorio. En su origen, fue decidido también a favor del Fisco por la Cámara Fiscal de la Provincia, según el voto del doctor Dino Jarach, que la integró en su primera composición.

y mayor prudencia sobre la ponderación del fin de la ley tributaria, a la que se despoja de toda omnipotencia.

En esta línea, la primera advertencia fue formulada en la causa “Autolatina Argentina SA v. Dirección General Impositiva”¹⁸, donde sostuvo en el considerando 20¹⁹ que el principio de la realidad económica no puede conducir a desvirtuar lo establecido en las normas ni vulnerar el principio de seguridad jurídica.

En ocasión de definir la procedencia del impuesto de sellos sobre contratos por correspondencia²⁰, al inclinarse por la negativa el Alto Tribunal agregó como *obiter*, una admonitoria recomendación: “...que en cuanto al principio de la realidad económica al que apela la demandada para demostrar la gravabilidad del acto y denunciar la conducta elusiva de la actora, basta decir que la prescripción de reglas claras que fijen los gravámenes y exenciones a las que los contribuyentes deben ajustar sus conductas fiscales (Fallos: 253:332; 316:1115) es el mejor sistema para evitar eventuales maniobras de este tipo”²¹.

Más recientemente, en los autos “San Buenaventura SRL (TF 15.541-I) v. Dirección General Impositiva”, al discutirse el efecto en el IVA de una cesión de derechos sobre parcelas integrantes de un cementerio privado, dijo: “...más allá de la calificación que tal clase de convenios pueda merecer en el campo del ordenamiento civil, no hay elementos que hagan suponer que los contratos de cesión de las parcelas del cementerio privado no se adecuen a la realidad económica de las operaciones realizadas entre la actora y sus clientes o que sean manifiestamente inadecuados para reflejar la cabal y efectiva intención perseguida por los contratantes. Por lo tanto, su tratamiento impositivo debe examinarse sobre la base de lo acordado entre las mencionadas partes (conf. arts. 1º y 2º de la ley 11.683 —t.o. en 1998— y causa E.627.XXXVIII, ‘Empresa Provincial de Energía de Santa Fe v. Dirección General Impositiva (TF 14.663)’, sentencia del 22 de febrero de 2005, entre otras)”.

¹⁸ Fallos 319:3208.

¹⁹ Dice el considerando 20): “Que tampoco resultan atendibles los agravios fundados en las pautas interpretativas consagradas en los arts. 11 y 12 de la ley 11.683. Ello es así pues, sin desconocer la significativa importancia que tiene en esta materia el principio de la *realidad económica*, su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regulan concretamente la relación tributaria. Una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o legalidad —al que ya se ha hecho referencia—, supondría paralelamente un serio menoscabo de la seguridad jurídica, valor al que este tribunal ha reconocido asimismo jerarquía constitucional (conf. Fallos 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62, causas: T. 267. XXIV. ‘Tidone, Leda Diana v. Municipalidad del Partido de General Pueyrredón, y J. 13. XXV’. ‘Jawetz, Alberto s/apelación resolución de la Caja de Retiros, Jubilaciones y Pensiones de la Policía Federal’, sentencias del 22/12/1993 y del 24/3/1994, respectivamente), e importaría prescindir de *la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria* (Fallos 253:332; 315:820 y causa M. 130. XXIII, ‘Multicambio SA s/recurso de apelación’, fallada el 1º/6/993”).

²⁰ “YPF SA v. Provincia de Tierra del Fuego”, fallo del 17/4/2004.

²¹ Sobre el tema en general ver consideraciones vertidas por el Dr. Agustín Torres en el trabajo titulado “Seguridad jurídica y jurisprudencia tributaria”, publicado en ED 200-683 (año 2003).

“El arte de desplumar al ganso”. Discreción y discrecionalidad en la recaudación de impuestos

Por Alberto Tarsitano

I. PRELIMINAR

En un taller para funcionarios nucleados en el Centro de Administraciones Tributarias Subnacionales (CEATS), el subsecretario de Ingresos Públicos de la provincia de Buenos Aires se permitió emular al ministro de Finanzas de Luis XIV, Jean Baptiste Colbert. Allí dijo el Lic. Montoya que “el arte de un recaudador de impuestos consiste en desplumar al ganso sin que el ganso se entere”¹. Me atrevería a decir que el *lapsus linguae* se origina en la traición del *inconsciente* antes que en la ignorancia de la historia. Porque se le atribuye al Tesorero del Rey el haber sentenciado “el arte de recaudar consiste en desplumar un ganso con la menor cantidad de graznidos posibles”. Muestra más pudor hacia los súbditos, aunque haya sido pronunciada por el más encumbrado funcionario del Estado Absolutista².

La introducción viene a cuento, porque en el marco del contexto dogmático a desarrollar, terminaremos por exponer algunas reflexiones críticas sobre las medidas cautelares decretadas en los procesos de recaudación vigentes en la provincia de Buenos Aires, que debieran ser entendidas como una manifestación de los tantos males que hoy afligen a la República.

Es por ello que el adecuado funcionamiento institucional edificado sobre el equilibrio de poderes constituye, como lo difundía Juan Carlos Luqui, la primera garantía formal contenida en la Constitución, en favor de los derechos del contribuyente. Debo confesar que aquella enseñanza impartida por el querido maestro desde la cátedra de la Universidad de Buenos Aires me parecía elemental. No me costó mucho tiempo darme cuenta de que la verdad esencial que latía en ella se revelaba grandiosa frente a los intentos de socavarla. Y la realidad nos enseña cómo todos los días se inmolan en el Templo de la “Eficiencia Recaudatoria” principios generales del derecho secularmente arraigados en las democracias constitucionales, que todos conocemos bien y que, sin embargo, es necesario volver a recordar. La amenaza se encuentra estimulada por el deterioro institucional que afecta a los tres poderes del Gobierno. Legisladores, que por conveniencia política o pereza terminan delegando en el poder ejecutivo funciones indelegables. O aceptan sin mayor análisis los proyectos de ley originados en el ente recaudador y convalidan con ello una suerte de

¹ www.clarin.com/diario/2007/08/011.

² Estado Absolutista que ya sabemos cómo terminó. Producida la Revolución Francesa, la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano del 26 de agosto de 1789 proclamó, entre la ratificación de otras garantías del liberalismo doctrinario, la “resistencia a la opresión”. Gaston Jèze encontró allí fundamento a la “resistencia fiscal”, que justificó en un artículo publicado en 1933 en la *Revue de Science et de Legislation Financiere*, titulado “Le refus concerté de payer l’impôt”.

“delegación inversa”, que bajo la excusa de combatir la evasión deja en manos ajenas las facultades que le son propias. Administradores, que confunden el propio interés corporativo con el interés general. Y jueces complacientes, que vacilan en fulminar los actos y las normas reñidos con los axiomas constitucionales. La explicación debiera buscarse en la filosofía moral, o en la sociología, antes que en el derecho tributario. La solución debe ser hallada necesariamente en este último.

II. LA RENTA PÚBLICA COMO INTERÉS TUTELADO POR PRERROGATIVAS DE LA ADMINISTRACIÓN

Creemos advertir que subyace a estas anomalías una concepción errónea del nivel de tutela que exige la renta pública, el que pretende levantarse sobre privilegios o potestades extraordinarias conferidas a los fiscos. Decía Carnelutti: *el Estado es un acreedor que no puede esperar*. Y la frase otorga fundamento, aunque no necesariamente justificación, a las fuertes prerrogativas que brindan a *la recaudación* una protección singular. Se cuentan en esta versión del derecho urgente, los deberes de colaboración gravosos, las presunciones y ficciones, los procedimientos de ejecución cuasi judiciales, los embargos preventivos y otras medidas cautelares, la vigencia del *solve et repete*, la ausencia de vías procesales preventivas, la imposibilidad de compensar créditos y deudas, las tasas de intereses exorbitantes y las multas desproporcionadas, entre otras asimetrías que dejan en claro que el Estado no es un acreedor común. Son medidas todas que —no hace falta decir— han sido consagradas por leyes dictadas por los representantes del pueblo. Sería penoso concederle la razón a Eisenstein respecto de que “la Hacienda no es un ente neutral, felizmente apartado de la guerra de intereses” sino que encarna un proceso político que se define por una lucha de intereses que tratan de desplazar la carga tributaria sobre otros hombros. O quizás sea cierto que rige el “principio de conservación” propio del *Estado fiscal*³.

Poseo cierta predisposición a pensar, con menor tensión, que la raíz del mal radica en que se confunde el “interés fiscal” con el “interés recaudatorio”. La especulación suena algo cándida si uno no se pregunta por qué se lo confunde. Y la respuesta neutral es, o debería ser: porque tenemos funcionarios que con sinceridad creen que su misión es desplumar al ganso sin que éste lo note.

Para dar contenido a las fórmulas verbales, el “interés fiscal” tutelado por la ley que crea el impuesto no se identifica necesariamente con la cantidad recaudada. Trasciende este destino porque tal producido no puede obnubilar la capacidad contributiva que le sirve de causa y tampoco desentenderse de ella. La noción de capacidad contributiva constituye el eje del derecho tributario, y entre otras virtudes, nos recuerda el límite que ningún procedimiento de recaudación puede rebasar. También ofrece una fórmula más compensada de las prerrogativas del fisco y las garantías del contribuyente, y una mirada más neutral sobre la función administrativa.

Muchos comportamientos irregulares de la Administración vienen encajados en una equivocada concepción del denominado *interés fiscal*, que conduce a volcar los esfuerzos de los funcionarios en hacer engrosar la “caja”. El proceder posee su lógica si se considera que por este resultado será medido el éxito de su gestión. Pero los costos que se terminan pagando demuestran que se puede recaudar más, con mejores instrumentos.

³ EISENSTEIN, Luis, *Las ideologías de la imposición*, trad. por Juan J. Fernández Cainzos, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983 (edición original, 1961).

III. UN ESBOZO METODOLÓGICO SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN

La *recaudación* de los impuestos conlleva el ejercicio de una potestad-función que se expresa en una serie de procedimientos y actos (tareas de inspección, captura de información, deberes formales, mecanismos de percepción, etc.) que generan una tensión permanente entre los intereses del Estado y el contribuyente. Se contrasta en este terreno la eficacia de la gestión administrativa con la seguridad jurídica, las garantías individuales con las prerrogativas de la Administración, y el interés particular con el interés público.

La doctrina tributaria argentina se ha ocupado poco de estos temas, a excepción de Juan Carlos Luqui y Roberto Mordegliá. En términos generales, los aportes provienen más de la doctrina administrativista, lo que se explica porque la recaudación es una función administrativa, aunque esta comprobación no releva del compromiso de establecer con precisión los vínculos materiales y formales que se configuran en el entramado complejo de la relación jurídica tributaria. Y sus vasos comunicantes. Nos reinstalamos en el campo propio del derecho tributario, lo que no significa ignorar las elaboraciones aportadas desde otras ramas del derecho, ni desconocer que los procedimientos de recaudación constituyen el campo de integración e interacción con los principios que informan el derecho administrativo.

La *obligación tributaria*, que nace de la realización del hecho imponible descrito en la norma tributaria sustantiva, tiene como correlato el nacimiento de un derecho subjetivo de crédito provisto de tutela ejecutiva. Desde que el principio de legalidad es su fuente, será entonces la ley, como poder exclusivo del Estado para crear tributos (*reserva legal*), la que transmita su código genético a cada uno de los caracteres estructurales del hecho imponible (*tipicidad legal*). El derecho administrativo lo abordará a partir del ejercicio del "poder-deber" de la función recaudadora, que le confiere a la Administración fiscal la potestad de imponer vínculos jurídicos con los particulares, que propenden a gestionar los tributos como proyección práctica de aquel poder abstracto. Esta nueva clase de vínculo jurídico con el Estado, a diferencia de la *obligación*, en lugar de crear una deuda conduce a la fijación de deberes relativos a la verificación, fiscalización y percepción de los gravámenes. De ahí que exista una interacción permanente, muy activa e insoluble, entre el derecho que regula la existencia y medida de la obligación tributaria, y el derecho que regula los mecanismos de comprobación, determinación e ingreso de los tributos. Naturalmente, la obligación tributaria, que nace de la ley, crea un límite muy concreto al obrar del ente recaudador, cuya actividad deberá estar decididamente influida por la capacidad contributiva que la norma tributaria se propuso alcanzar.

Volvemos al principio de separación de los poderes, que cumple su papel por la atribución coordinada a cada órgano de Gobierno de una función preponderante. Se admite por su sencillez y claridad la tesis tradicional de Montesquieu en *Del Espíritu de las Leyes*, de que si bien el "poder" es sólo uno, como tal indivisible e indelegable, se atribuye a los órganos ejecutivo, legislativo y judicial el ejercicio de cada competencia. Así se evita la concentración del poder en beneficio de la libertad del individuo. A su vez, cada órgano de gobierno, en particular el legislativo y el ejecutivo, desarrollan funciones cuyo contenido material obedece a la descripción básica de los otros. De esta manera, se le han reconocido al poder ejecutivo, y también a la Administración, funciones de carácter jurisdiccional y legislativo, que se le suman a la propia, que ya no es sólo de aplicación de la ley en sentido abstracto, sino que se concibe como pura "actividad", de carácter práctico, concreto, conducente, efectivo, tendiente a realizar de manera inmediata el interés general. El poder se atribuye

a cada órgano a través del ejercicio de las facultades que posibilitan el cumplimiento de la función y que se concreta a través de actos administrativos. Dice Luqui: la *atribución* existe, la *facultad* se ejerce, la *función* se cumple, el *acto* se ejecuta. Esta concatenación de las categorías establece también un orden de prelación en el que cada eslabón es medio para la realización del atributo que lo antecede⁴.

Sin embargo lo expuesto no debe conducir a sostener, como lo afirman las denominadas *corrientes dinámicas*, que la obligación tributaria constituye sólo una etapa del procedimiento de aplicación del tributo, tesis que en los hechos importa negar la distinción de dos momentos bien diferenciados: el de la creación de la ley y el de su aplicación⁵. Lo expresa bien Mordeglia: “Llegamos así entonces a la distinción entre la existencia de un verdadero y propio derecho subjetivo, cuyo titular es el sujeto activo de la obligación de pago, situación jurídica que sería característica del derecho material o sustantivo, o a la constatación de la existencia de otras facultades, atribuciones o competencias o funciones, que en definitiva, del lado activo, se traducen en la existencia por creación legal de potestades, que no son equivalentes a derechos subjetivos, como en el caso anterior. Estas potestades, en rigor, consisten en la función deber que tiene el órgano competente del Estado, en hacer cumplir los deberes jurídicos —para el caso distintos de la obligación de pago— que se han impuesto por la ley a los ciudadanos”⁶.

El reparto originario de las atribuciones consagradas en la Constitución Nacional (repetido por todas las Constituciones provinciales) encomienda al Poder Ejecutivo “hacer recaudar las rentas”, tarea que, bajo el texto del año 1994, tiene a su cargo el Jefe de Gabinete (art. 100, inc. 7), aunque con la supervisión del Presidente (art. 99, inc. 10). *La recaudación consiste, pues, en una función típicamente administrativa*, que la Constitución Nacional le atribuye directamente al Poder Ejecutivo.

El reconocimiento de la función recaudadora como *ámbito reservado al Poder Ejecutivo* implica asignar a este último *autonomía en la regulación* de la materia. Hasta dónde llega esa atribución y qué límites posee, son las preguntas que deben ser contestadas. La adecuada respuesta siempre estará orientada por la interpretación sistemática de todos los preceptos constitucionales y, en particular, la *armonización* con dos valores que sirven de pautas de interpretación: las *garantías individuales* del derecho de los contribuyentes y el respeto de la pirámide jurídica. Ambos poseen directa relación e influencia sobre el ejercicio de la función recaudadora, y marcan un contorno de delimitación entre lo que corresponde al Congreso y lo que puede hacer el Poder Ejecutivo. Recuérdese, al respecto, que así compete al Congreso “hacer todas las leyes y reglamentos que sean convenientes para poner en ejercicio los poderes antecedentes, y todos los otros concedidos por la presente Constitución al Gobierno de la Nación Argentina” (art. 75, inc. 32, de la Constitución Nacional), la misma facultad le debe ser reconocida al Poder Ejecutivo para integrar la zona de reserva de la Administración. *El reglamento autónomo constituye su instrumento*.

⁴ LUQUI, Juan Carlos, *La obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1989.

⁵ Sobre la postura contraria a las corrientes dinámicas, ver FERREIRO LAPATZA, José J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid, 1994, ps. 338 y ss.

⁶ MORDEGLIA, Roberto, “El valor de mecanismos conceptuales usuales del derecho administrativo para identificar al derecho tributario: relación jurídica, función, potestad y procedimiento”, *Revista de Tributación*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, nro. 1, p. 101.

IV. DISCRECIÓN, DISCRECIONALIDAD Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Como introducción al tema ayuda la definición que a las palabras le asigna el *Diccionario* de la Real Academia Española. Según el sentido con que la empleamos en el texto, *discreción* significa: *sensatez para formar juicio y tacto para hablar u obrar; don de expresarse con agudeza, ingenio y oportunidad; reserva, prudencia, circunspección*. Desde el campo jurídico tributario puede ser elevada a la categoría de criterio de aplicación de la ley, si se considera que de manera inveterada la Corte Suprema ha fijado como canon de hermenéutica que la finalidad de la ley se cumple de acuerdo con una discreta y razonable interpretación⁷. Es coincidente con el sentido técnico jurídico la definición gramatical de *discrecionalidad*, entendida como "la potestad gubernativa en las funciones de su competencia que no están regladas". Completamos la idea diciendo que el ejercicio de la potestad reglada traduce la mera ejecución material de la ley.

Las consideraciones precedentes nos advierten sobre una afirmación básica: la obligación tributaria no puede ser modificada por el ejercicio de facultades discrecionales conferidas a la Administración.

Desde un enfoque administrativista, M. S. Giannini presentó la discrecionalidad como una elección derivada de la valoración comparativa o coordinada de distintos intereses públicos, colectivos o privados, secundarios en relación con el interés público que la autoridad administrativa tiene en atribución o competencia⁸. Mediante tal valoración la Administración llega a individualizar la solución más oportuna para el caso concreto, que lleva a la realización del interés primario con el menor sacrificio posible de los intereses secundarios⁹.

Se sigue de ello que existe actividad discrecional de la Administración cuando la ley le atribuye la libertad para evaluar distintas consecuencias jurídicas que la ley ofrece y elegir cuál satisface el interés tutelado por la norma en el caso particular. Una, entre dos o más soluciones justas.

Ya en el campo tributario, se puede citar la definición que suministra Cecilio Gómez Cabrera: "La discrecionalidad es la atribución que la norma hace a un órgano administrativo, dotada de la necesaria cualificación técnica, para que, dentro del marco trazado por los elementos reglados y por los principios generales del derecho y a través de un procedimiento que asegure la necesaria coherencia e imparcialidad, elija o determine, ante un caso concreto, la actuación o la decisión que considere más conveniente para el interés público, en base a un *iter* argumentativo, discutible o no, pero razonable, a partir de unos hechos comprobados"¹⁰. De allí extrae dos

⁷ *In re* "Scarcella F. y Cía. v. Impuestos Internos", 13/12/1937, Fallos 179:337.

⁸ GIANNINI, Masimo S., *Il potere discrezionale della PA*, Milano, 1939.

⁹ Conf. GALLO, Franco, *ob. cit.*, p. 298.

¹⁰ GÓMEZ CABRERA, Cecilio, *La discrecionalidad de la administración tributaria*, Monografía Ciencias Jurídicas, McGraw Hill Interamericana de España, Madrid, 1998. En la doctrina administrativa argentina, se ha sostenido que: "Trátase de una predeterminación genérica de la conducta administrativa. La administración aquí no está constreñida por la norma a adoptar determinada decisión, en presencia de determinados hechos o situaciones, queda facultada para apreciarlos o valorarlos y resolver luego si, de acuerdo a tales hechos o situaciones se cumple o no la finalidad perseguida por la norma" (MARIENHOFF, Miguel, *Tratado de Derecho Administrativo*, t. I, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1995, ps. 411 y ss.). "Las facultades del órgano serán discrecionales cuando el orden jurídico le otorgue cierta libertad para elegir entre uno y otro curso de acción para hacer una u otra cosa, o hacerla de una manera y otra" (GORDILLO, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, t. I, capítulo VIII, Macchi, Buenos Aires, 1997, ps. 15 y ss.). "Donde la administración cuente con la posibilidad de elección entre varias alternativas: sea que la elección se limite al momento en que actuará, sea que se extienda a la determinación de la situación de hecho que la norma prevé o, en

notas, que compartimos: (1) que de los dos elementos integrantes de una norma jurídica —supuesto de hecho y consecuencias jurídicas— la discrecionalidad se sitúa siempre en el segundo; (2) que, por lo tanto la discrecionalidad pertenece al campo de lo volitivo, no de lo cognoscitivo. Esta afirmación es consistente desde que los hechos existen en la realidad con independencia de la voluntad que los compruebe. Son siempre una circunstancia empíricamente constatable y por ende susceptible de un único juicio de conocimiento.

No debe confundirse la prerrogativa discrecional con el denominado “discrecionalismo técnico” de la Administración. El mismo autor nos previene sobre el error de identificar la noción de discrecionalidad con el juicio técnico que, bajo ciertas circunstancias, la ley concede a la Administración para aplicar la ley en un sentido determinado. Dice: “los dos términos, discrecionalidad y técnica, son esencialmente inconciliables: cuando hay discrecionalidad no puede hablarse nunca de técnica y cuando hay técnica no puede hablarse nunca de discrecionalidad pues lo técnico no se valora sino que se puede comprobar. Lo discrecional no se comprueba, sino que se valora. Es decir que el poder discrecional pertenece al campo de lo volitivo, mientras que la concreción de un concepto técnico conlleva una declaración de verdad, un juicio y pertenece, por tanto, al conocer”¹¹.

Diferenciándola de la discrecionalidad, y a la vez para limitarla, la doctrina alemana elaboró la noción de *concepto jurídico indeterminado*, que según su difusor en el mundo de habla hispana, el profesor García de Enterría, puede formularse como una calificación de una circunstancia concreta que no puede ser más que una: o se da o no se da el concepto. A diferencia de la discrecionalidad, donde puede haber más de una solución justa en la aplicación del concepto al caso concreto, aquí sólo se presenta una, con lo cual la tesis del concepto jurídico indeterminado se incluye en un caso de aplicación de la ley¹². En suma, una única solución justa para una única realidad que debe ser comprobada y actualizada en la ley.

Cuando se menciona la actividad discrecional de los entes recaudadores, es necesario introducir precisiones que la inserten debidamente dentro de la relación jurídico-tributaria, al tiempo que, por ello, alejen el concepto de la arbitrariedad o cualquier otro comportamiento anómalo. En esas precisiones, corresponde discernir el ámbito de actuación de la conducta discrecional; porque no es lo mismo, se entiende, referirla al derecho tributario sustantivo, donde gobierna el principio de reserva legal, que insertarla en el derecho administrativo tributario, que procura regir la percepción de los tributos, o vincularla a los procedimientos administrativos de recaudación dentro del ámbito de la Administración. En cualquier caso, el principio de legalidad marca un límite objetivo a la discrecionalidad, cualquiera sea el ámbito del heterogéneo entramado de relaciones jurídicas que vincula al Fisco con los contribuyentes. Por supuesto que, con decir esto, sólo estamos en el punto de partida, aquel que afirma que la discrecionalidad no es ajena al orden jurídico, sino que lo integra. Las soluciones posibles, entre alternativas concebidas para ser aplicadas bajo cierto margen de libertad subjetiva, son construcciones que parten del orden jurídico y que están predeterminadas por la ley y los principios generales. Y es éste el sentido que recoge Asorey de la doctrina de la Corte Sup., que establece que la estimación subjetiva o discrecional por parte de los entes administrativos sólo puede resultar como consecuencia de haber sido llamada expresamente por ley que ha configurado una

fin, a la determinación tanto de los motivos como del objeto del acto” (MAIRAL, Héctor, *Control judicial de la Administración Pública*, t. II, Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 647).

¹¹ GÓMEZ CABRERA, Cecilio, *La discrecionalidad...*, cit., p. 21.

¹² GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La lucha contra las inmunidades del poder*, Civitas, Madrid, 1983, p. 25.

potestad y la ha atribuido a la Administración con ese carácter, presentándose así, en toda ocasión, como libertad de apreciación legal, jamás extralegal o autónoma (*in re* "Consejo de Presidencia de la Delegación Bahía Blanca de la Asamblea Permanente por los Derechos Humanos", LL 1992-E-101)¹³.

En otra oportunidad ya nos preguntamos cuál es el margen de discrecionalidad que libera el principio de legalidad en materia tributaria. Y nos apresuramos a contestar advirtiendo que existe suficiente consenso doctrinario para afirmar que la potestad discrecional también se manifiesta en la actuación de la Administración tributaria, sin que ello implique un obrar al margen de la ley, sino, por el contrario, una actuación dentro de los cánones que el derecho impone. Y aunque se le conceda una facultad de ponderar circunstancias y valores a las que se atribuirán una de las posibles consecuencias previstas legalmente¹⁴. Ese ámbito para el ejercicio de la libertad discrecional —*libertad condicional*— permite una evaluación y selección de soluciones que se adoptan en procura de proteger el interés tutelado por la norma tributaria sustantiva. Y todo el obrar del órgano administrativo, por supuesto, siempre estará sujeto a la revisión judicial posterior, que está habilitada para fiscalizar la legitimidad de la acción en relación con el quebrantamiento del derecho que conlleve el abuso de derecho o desvío del poder¹⁵.

Deberíamos introducir alguna matización sobre la noción de discrecionalidad enfocada como preferencia de intereses que, aunque protegidos legalmente, no están en el mismo nivel. Y ella está dirigida a la poca relevancia que en el ámbito tributario exhibe la diferenciación de intereses y la consiguiente función de conciliación o ponderación de éstos; ya que el interés primario, si se lo concibe como recaudar el impuesto en la justa medida de la capacidad contributiva, es un interés general que se manifiesta unitariamente. Pueden coexistir, sí, otros intereses *secundarios*, relativos a intereses particulares, que pueden verse afectados por la gestión tributaria (intimidad, propiedad, legítima defensa, libre empresa, secreto profesional, etc.). Es el caso, por citar un ejemplo, de la desproporción entre medio y fin, respecto de la información requerida y su conexión con el hecho imponible, que le provoca al contribuyente costos adicionales; o más aún, cuando se solicita a terceros deberes de colaboración onerosos, o pocos razonables, o se pretende trasladarles a éstos, directamente, el costo de la recaudación. La ponderación de los intereses muchas veces es realizada por la ley, que deja, a la Administración, verificar una situación que debe ser integrada según el conocimiento directo de los hechos, o por las propias facultades normativas del Poder Ejecutivo, ya sea en cumplimiento de reglamentos autónomos o de ejecución.

Los desvelos en precisar la existencia de potestad discrecional tienen que ver, como en definitiva es la función del derecho, con establecer los límites y los controles al ejercicio de dicha potestad. Quizá se podría sintetizar el avance doctrinario, jurisprudencial y legislativo, diciendo que el control de discrecionalidad se ha transformado ya en una cuestión de grado; es decir que se admite la necesaria existencia del control judicial sobre los actos discrecionales, pero que se discute, todavía, so-

¹³ ASOREY, Rubén O., "Protección constitucional de los contribuyentes frente a la arbitrariedad de las administraciones tributarias", en ASOREY, Rubén O. (dir.), *Protección constitucional de los contribuyentes*, obra colectiva de autores varios, con prólogo de José Juan Ferreiro Lapatza, Ediciones de la Universidad Católica Argentina - Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales SA, Madrid, 2000, p. 31.

¹⁴ ROSEMBUJ, Tulio, "Apuntes sobre discrecionalidad en materia tributaria", *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, vol. 25, diciembre 1993.

¹⁵ TARSITANO, Alberto, "Procedimientos administrativos de recaudación tributaria: Discrecionalidad y prerrogativas en derecho procesal administrativo", obra colectiva en homenaje al profesor Jesús González Pérez, dirigida por Juan Carlos Cassagne, t. II, Hammurabi, Buenos Aires, 2004.

bre la intensidad de ese control. Según nuestro parecer, es claro que la intensidad se extiende no sólo a los presupuestos esenciales como competencia del órgano, debido proceso y motivación, sino a todos los elementos que modulan la regularidad de cualquier acto administrativo, (objeto, causa y finalidad). Vale observar que, respecto de los últimos, los esfuerzos por revertir la actuación discrecional normalmente tropiezan con la dificultad de objetivar las falencias en el proceso de selección de las alternativas disponibles. Es más o menos evidente que la demostración del error no es, en la mayoría de los casos, tarea sencilla, porque no se revisa según el criterio del juez, desde que éste no puede sustituir la decisión administrativa. A lo sumo, se restringe a juzgar si la elección resulta arbitraria o razonable, si se aparta o no de los principios generales del derecho, si está soportado en los hechos conducentes o si se ha valorado adecuadamente el interés tutelado por las normas. Precisamente, porque hace al derecho de defensa que se ejercita para controlar la regularidad del acto, interesa el control del proceso que conduce a la decisión. Nos parece oportuno destacar la vinculación existente entre acto discrecional y motivación de la decisión administrativa, porque si el acto discrecional es acto administrativo, su carácter no lo exime de la motivación, que es un elemento esencial de todo acto regular.

A partir de la presunción de legitimidad de los actos administrativos y de los reglamentos que amparan a la administración tributaria, el contribuyente debe probar la disfunción del juicio de valor en que se concreta la actuación discrecional.

En términos generales puede decirse que la Administración fiscal goza de discrecionalidad en lo relativo a las políticas de fiscalización, modo y tiempo de percepción de los impuestos y, como habrá de verse, en la elección de los medios que afiancen la tutela cautelar del crédito fiscal. De inmediato, debería reiterarse que, incluso esta versión limitada de la discrecionalidad administrativa se encuentra sometida al control de los principios vinculados con el Estado de derecho, a saber: seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad, igualdad, tutela de la confianza legítima, neutralidad administrativa y tutela jurisdiccional efectiva.

V. PRERROGATIVAS Y GARANTÍAS

Y reaparece en escena el conocido tema del equilibrio entre prerrogativas del Estado y garantías individuales del derecho del contribuyente, desde que la recaudación no puede constituirse en un fin en sí mismo sino que debe ser entendida como el resultado de una obligación legal. El principio de legalidad es su fuente, y es la ley la que impregna con su código genético los caracteres estructurales del hecho imponible. A su vez, la función recaudadora que ejerce la Administración la autoriza a fijar los procedimientos de verificación, fiscalización y percepción de los gravámenes, lo que incluye, dentro de la competencia fijada por la ley, la facultad de establecer los deberes formales que el contribuyente debe satisfacer para el mejor control del cumplimiento fiscal. La particular naturaleza de la obligación tributaria hace que ella nazca con la ley, pero que su existencia o medida pueda ser comprobada por la Administración fiscal. De ahí que exista una interacción visible entre el derecho que regula la obligación tributaria, y el derecho que regula los mecanismos administrativos de comprobación, determinación e ingreso de los tributos.

Como bien lo advierte Casás: “las prerrogativas discrecionales que se concedan en materia administrativa para la verificación y fiscalización, si bien fundadas en el interés general de la regular percepción de la renta pública, deberán estar acompa-

ñadas de las correlativas garantías a favor de los contribuyentes, para no desequilibrar la igualdad de las partes”¹⁶.

Una muestra del recelo que despierta la admisibilidad de potestades discrecionales como factor de desequilibrio entre prerrogativas y garantías queda evidenciada en las conclusiones de las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario¹⁷, que declararon:

1. Reconocer que la Administración tributaria debe gozar de suficientes facultades de control, verificación y fiscalización de las actividades de los administrados, con el fin de poder determinar adecuadamente la existencia o no de obligaciones tributarias, sin que tales facultades puedan violar los derechos fundamentales de las personas. La ley debe regular en forma detallada y precisa las facultades de la Administración con el propósito de preservar adecuadamente tanto los derechos de los particulares como las necesidades del Estado para la debida recaudación de los tributos.

2. La selección de los administrados a ser fiscalizados debe estar imbuida de objetividad y del principio de igualdad, en aras de evitar discriminaciones injustas y el uso distorsionado de las facultades fiscalizadoras con móviles ajenos a la recaudación y control, esto es, con desviación de poder.

3. La fiscalización debe realizarse perturbando lo menos posible el desarrollo normal de las actividades de los administrados. Para ello, éstos deben prestar a la Administración la mayor colaboración en el desarrollo de sus tareas. Las tareas de fiscalización deben efectuarse en un plazo razonable, tomando en cuenta la complejidad y demás características de cada caso, y deberá quedar concluida la fiscalización al término de dicho plazo.

4. Es conveniente que la ley, en virtud del principio de la seguridad jurídica, establezca un plazo dentro del cual la Administración deba dictar el acto de determinación luego de concluida la fiscalización.

5. El principio de legalidad impone que tanto el procedimiento administrativo como el acto final de determinación, se conduzcan dentro de las normas que establezca la ley: es decir que la actuación de la Administración debe ser absolutamente reglada y no discrecional.

VI. LAS MEDIDAS CAUTELARES REQUERIDAS POR EL FISCO. EL CASO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

¿Cuál es la naturaleza de la potestad que ejerce el Fisco cuando solicita a un juez una medida cautelar para proteger su derecho subjetivo a la satisfacción del crédito?

Volviendo al título de este trabajo, deberíamos decir que no es discrecional el pedido *sui generis* que desemboca en la concesión de la medida cautelar (por la forma como está concebida en las legislación nacional y provincial). Existe una única realidad que debe ser evaluada con “discreción”. En efecto, no vemos aquí ejercicio discrecional alguno, toda vez que la consecuencia jurídica (dictado de la medida cautelar) surge de la ponderación de una situación de hecho, que se actualiza en el

¹⁶ CASÁS, José O., “El principio de igualdad en el Estatuto del Contribuyente (Paralelo entre el pensamiento del maestro uruguayo Ramón Valdés Costa y la doctrina y jurisprudencia de la República Argentina)”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, nro. 3, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario - Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales SA, Madrid, 1997, ps. 93 y ss.

¹⁷ Celebradas en Montevideo, Uruguay, en diciembre de 1996, Tema II, “Facultades de la Administración en materia de determinación tributaria”, Errepar, DTE, nro. 205, abril/97.

caso particular. Según lo visto, se trata más bien de un caso de concepto jurídico indeterminado, con la importante advertencia de que la constatación o fijación de las circunstancias de hecho corresponde a la competencia judicial, no al órgano administrativo. De ahí que, en principio, deberían estar presentes las “condiciones” que le otorgan fundamento: el peligro en la demora y apariencia del buen derecho, condición esta última que en sede administrativa —y sólo como justificación del Fisco requisor— queda subsumida en la presunción de legitimidad del obrar administrativo. Bajo estas circunstancias, el Fisco tiene el “deber” de solicitar la medida cautelar y corresponde al Poder judicial el juicio de procedencia¹⁸.

En todo caso, la discrecionalidad se ve constreñida a la elección de los medios como se hace efectiva la garantía (v.gr., elegir un bien en lugar de otro), sin que ello implique negarle al contribuyente la posibilidad de sustitución cuando se afecten otros intereses de similar rango. Se dijo, por ejemplo, en tal sentido que corresponde sustituir por un embargo preventivo la inhibición general de bienes dispuesta a fin de garantizar el cobro de un crédito fiscal, por cuanto esta última medida podría configurar un claro abuso de derecho en tanto afecta el derecho constitucional de ejercer el comercio y resulta excesiva cuando existen otros bienes que pueden otorgar resguardo al Fisco¹⁹.

La ideología recaudatoria que traduce la frase “desplumar al ganso sin que se dé cuenta” no pudo concretarse sin el apoyo de los legisladores, que con sucesivas reformas introducidas al código fiscal lo condenaron (al ganso ya desplumado) a cocinarlo en la olla de la Administración y servirlo en la mesa que tiene a los jueces por convidados de piedra²⁰.

Aunque es cierto reconocer que está vigente la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia en el caso “Firestone”, de principios de los años noventa, según

¹⁸ La competencia de los tribunales en la valoración de la actuación administrativa no se limita al repaso de los elementos formales del acto administrativo, como son la competencia del funcionario o la regularidad del procedimiento. Sin embargo, ésta es la consecuencia que se desprende de una familia de fallos que hacen derivar de estos elementos su presunción de legitimidad (ver, por todos, Juzg. Cont. Adm. La Plata n. 2, 17/7/2006, “Telefónica de Argentina SA” y 26/2/2007, “Metrogas”; asimismo, C. Cont. Adm. La Plata, 21/12/2004, “Intemar Bingos SA” y 22/12/2005, “Muzzio, Diana Sandra”).

¹⁹ Juzg. Cont. Adm. La Plata n. 1, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires v. Supermercados Norte SA y otros”.

²⁰ Sin embargo, algunos jueces no aceptan el convite. En la causa “Fisco de la Provincia de Buenos Aires v. Supermercados Norte” (*Impuestos*, 2006-13-1639) se dijo: Si bien es cierto que la Administración puede en cualquier momento solicitar embargo preventivo o cualquier otra medida cautelar en resguardo del crédito fiscal, por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables, y que, en tal circunstancia, los jueces deberán decretarla en el término de 24 hs. bajo responsabilidad del Fisco (art. 13, CF), no es menos cierto que el carácter instrumental de la medida cautelar tiene la finalidad de resguardar el crédito fiscal, y no debe ser utilizado como un medio de presión hacia el contribuyente para obligarlo al pago de la determinación tributaria cuando la misma se encuentra controvertida. Al respecto la Cámara en lo Contencioso Administrativo de La Plata ha señalado que “Así el remedio provisional solicitado aparece como una medida cautelar extrema, viable sólo con carácter subsidiario y, en su caso, con el alcance limitado a la afectación de los bienes necesarios para garantizar el objeto del proceso, pautas con las que no se condice la extensión del requerimiento formulado en autos” (doctr. causa CCALP n. 1282, “Fisco v. Badajo s/apremio”, res. del 24/5/2005). “Una interpretación contraria conduciría a consagrar el ejercicio disfuncional del derecho que asiste al acreedor a asegurar su crédito, pues, amén de visualizarse como incongruente con la finalidad recaudatoria, es susceptible de erigirse —en el modo solicitado— en un medio de coacción adicional que, en esos términos, resulta inaceptable en el ejercicio de la jurisdicción cautelar (art. 15, Const. Prov.)” (CCALP, causa n. 2566, reg. int. 13/2006).

la cual "el régimen de medidas cautelares en materia de reclamos fiscales debe ser examinado con particular estrictez", teniendo en cuenta que "uno de los peores males que el país soporta es el gravísimo perjuicio social causado por la ilegítima afectación del régimen de los ingresos públicos que proviene de la evasión o bien de la extensa demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En la medida en que su competencia lo autorice, los jueces tienen el deber de contribuir a la eliminación o en todo caso a la aminoración de esos dañosos factores y comprender que son disvaliosas las soluciones que involuntariamente los favorecen" (Fallos 268:126; 302:1284; 312:1010; 313:1420, entre otros).

Sobre estos presupuestos, el Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires fue modificado. Hacia fines del año 2005, la ley 13.405 dispuso que el embargo preventivo previsto en el art. 13, es decir el que puede ser solicitado por el Fisco "en cualquier momento" (inclusive antes del inicio de la determinación de oficio), debía ser ordenado (imperativamente) por los jueces en el término de veinticuatro horas, "sin más recaudo ni necesidad de acreditar peligro en la demora, bajo la responsabilidad del Fisco". Por su parte, la ley 13.406 dispuso lo propio para las medidas cautelares relativas a los juicios de apremio.

Como si no fuera suficiente, se incorporó todavía el cuestionado art. 13 bis, que consagra la medida cautelar administrativa, decretada por la propia Administración. Esta norma autoriza a la Administración, con anterioridad al inicio del juicio de apremio, a trabar embargos sobre cuentas o activos bancarios (con diligenciamiento directo ante la entidad financiera respectiva), embargo de ingresos brutos, créditos contra terceros, sueldos, bienes muebles e inmuebles, llegando incluso a la inhibición general de bienes.

¿Cuál es la conciliación de los arts. 13 y 13 bis, de manera que sus ámbitos no se superpongan? Cada precepto establece su sustento temporal. En "cualquier momento" por la cantidad que "presumiblemente" adeuden los contribuyentes, dice el art. 13. Significa entonces "antes" o "durante" el procedimiento de determinación de oficio. Permanece la medida cautelar mientras duran los efectos suspensivos de los recursos en sede administrativa o ante el Tribunal Fiscal, y caduca a los 60 días de la notificación del rechazo de los recursos o del consentimiento de la deuda. En cambio, el art. 13 bis dice "con anterioridad al juicio de apremio" en resguardo de las "sumas adeudadas por el contribuyente", de donde se sigue que debe existir una deuda firme y en condiciones de ser ejecutada.

¿Y cómo debe ser considerada la decisión de pedir embargo sobre los bienes de los directores de la sociedad? De hecho, se ha constituido en una práctica corriente, casi automática, adoptada por la Dirección Provincial de Rentas. El soporte aparente se encuentra en el art. 21, último párrafo del Código Fiscal, que permiten al Fisco iniciar simultáneamente la determinación de oficio al contribuyente y al responsable por deuda ajena (integrantes de los órganos de dirección de las empresas). La práctica indiscriminada transita por el filo del abuso de derecho, que cometido por un órgano del Estado, se confunde con el "desvío de poder", esto es, la persecución de otros fines distintos a los que tutela la ley. Y la medida huele a que su verdadera motivación es desalentar la impugnación del crédito antes que asegurar su cobro. ¿Es concebible que empresas con patrimonio considerable se vean sometidas a la doble presión que representa sufrir embargos en bienes propios y en los personales de sus directores? ¿Puede acaso el Fisco pedir el embargo simultáneo? Creemos que no, porque no rige aquí la contemporaneidad prevista en forma expresa —y excepcional— para el inicio de la determinación de oficio, y la solidaridad sobre la deuda principal no alcanza a igualar a contribuyente y responsable al extremo de equipararlos en su afianzamiento.

Aun cuando no se compartiera esta visión, por lo menos debería resultar obligatoria la intimación previa a ofrecer garantías antes que requerirla al juez directamente. De lo contrario el mecanismo se vuelve perverso, desde que el contribuyente o los directores pueden ignorar, por ejemplo, la traba del embargo sobre un bien, o incluso la inhibición general de bienes, hasta que se anotan brutalmente en el momento en que necesitan disponer de él. Como el levantamiento o sustitución, incluida las anotaciones en el registro correspondiente, puede demorar semanas o meses, el perjuicio puede volverse irreparable²¹. Esta automaticidad trae aparejada otra corruptela, que recibe el amparo legal. Decretada la medida cautelar “inaudita parte”, su sustitución no releva de cargar con las costas del juicio que bien podría ser evitadas mediante una previa intimación administrativa. Frente a estos peligros lo aconsejable es ofrecer, supletoriamente, con la apelación de los actos recurridos, la constitución de una garantía suficiente para evitar el requerimiento judicial²².

Iniciamos este trabajo diciendo los males que aquejan al Estado de derecho debido al déficit institucional instalado en los tres poderes de gobierno. Pero lejos de generalizar, en ellos también existen los espíritus libres dispuestos a reintegrarnos el *deber ser* constitucional. Y como muestra cerramos este trabajo con un párrafo extraído de un fallo judicial que dice: “En cuanto al ejercicio del derecho establecido por el artículo 13 del Código Fiscal, cabe recordar que en todo Estado de derecho deben erradicarse los privilegios, aun cuando ellos sean ‘a favor del Estado’, tal como pretende la Fiscalía de Estado al invocar su derecho como un privilegio. Por el contrario, las potestades del mismo deben ser ejercidas de modo razonable y teniendo en mira la finalidad por las cuales han sido otorgadas, y sujetas, claro está, al ordenamiento jurídico”²³.

²¹ Así lo establece la legislación española. Ver Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos que viene a complementar el régimen jurídico tributario de la Ley General Tributaria (2007).

²² La ley 13.405 agregó al art. 13: “cuando el contribuyente o responsable cancele o regularice la deuda cautelada, o solicite la sustitución de la medida trabada, las costas serán a su cargo”.

²³ En Juzg. Cont. Adm. La Plata, n. 1, 24/4/2006, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires v. Carrefour Argentina SA y otros s/medida cautelar autónoma o anticipada”.

Derechos de exportación y garantías constitucionales

Nota al fallo Gallo Llorente

Por Alberto Tarsitano

I. EL FALLO

La sala 2ª de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal declaró la inconstitucionalidad de la resolución ME 125/2007, con el voto de la mayoría conformada por los doctores Marta Herrera y Guillermo P. Galli. El doctor Carlos M. Grecco votó en disidencia sobre esta cuestión. No obstante, los tres camaristas salvaron la legitimidad constitucional del art. 755 del Código Aduanero, con distintas tesis.

La sentencia que se anota recorre argumentos sustanciosos para esclarecer cuestiones básicas como son la naturaleza de los gravámenes aduaneros, sus efectos económicos, el alcance del principio de legalidad y las posibilidades y límites a la delegación de esta atribución en el Poder Ejecutivo u otra repartición administrativa, antes y después de la reforma constitucional de 1994.

II. UNA ESCLARECEDORA REFERENCIA HISTÓRICA SOBRE LOS DERECHOS DE EXPORTACIÓN EN LA CONSTITUCIÓN NACIONAL

En la Constitución de 1853 los derechos de importación y exportación contribuían a formar el Tesoro Nacional¹. Las Provincias cedieron a la Nación la principal fuente de recursos del siglo XIX² y transfirieron sus Aduanas, con el propósito de consagrar el viejo anhelo: “Hacer un solo país para un solo pueblo” y fundar una “unión indestructible pero de Estados indestructibles”³. Sin embargo, la división entre Buenos Aires y el interior postergó estas intenciones hasta después de la batalla de Cepeda.

¹ El art. 4º de la Constitución y la unidad rentística que consagraba había sido debatido en profundidad en la Convención Constituyente de 1852, con las posiciones enfrentadas del miembro informante, Gorostiaga, y el diputado por Sante Fe, Leiva. Este último interpretaba que su texto contradecía el art. 19 del Acuerdo de San Nicolás, que estatuyó que las autoridades constitucionales —y no el Congreso Constituyente— eran las únicas autorizadas a fijar las rentas nacionales. El debate está reproducido en RUIZ MORENO, Isidoro, *Finanzas Públicas*, Casa Editora La Minerva de A. Aveta, Córdoba, 1908, ps. 148 y ss. Sobre el tema puede consultarse CASÁS, José O., *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente, Ad-Hoc*, Buenos Aires, 2002, p. 78.

² Según Terry los derechos de Aduana en conjunto representaban más del ochenta por ciento de las rentas nacionales (TERRY, José A., *Finanzas*, 3ª ed., Madrid, 1918, p. 359; también LUNA, Félix, *Buenos Aires y el país*, Sudamericana, 1994, p. 158).

³ Corte Sup., Fallos 178:9.

El Pacto de San José de Flores del 11 de noviembre de 1959 sella la unión nacional con la incorporación de Buenos Aires a la Confederación⁴. Tal como había sido acordado, la Provincia designó una Comisión Examinadora del texto constitucional de 1853, que propuso reformas para ser debatidas en el seno de la Convención Provincial Reformadora. En ese ámbito se discutió intensamente si los derechos de exportación debían ser nacionales o provinciales y, como fórmula transaccional, se decidió mantenerlos temporalmente dentro de las rentas nacionales, como lo propiciaban Vélez Sarsfield, Sarmiento, Mármol y Mitre⁵. En septiembre de 1860, la Convención Nacional declaró que tales derechos regirían "...hasta 1866, en cuya fecha cesarán como impuesto nacional, no pudiendo serlo provincial"⁶.

Según refiere Isidoro J. Ruiz Moreno⁷, los derechos de exportación se consagraron por la Convención de 1866 como recurso federal definitivo, modificando la tendencia favorable a su eliminación que se había insinuado en los años previos⁸. El clima de la época que reflejan con miradas antagónicas los periódicos *La Tribuna*, *El Nacional* y *Nación Argentina* de Buenos Aires, *El Paraná* de Entre Ríos y *El Tiempo* de Santa Fe, nos recuerda tensiones recientes vividas a raíz del debate en el Congreso de la Nación sobre las "retenciones móviles", aunque en aquella época el foco estaba puesto en qué gobierno se quedaba con tales gravámenes⁹.

La Convención Constituyente reformadora se reunió en Santa Fe a fin de tratar este único tema. Las posturas estaban bien definidas. Las provincias querían recuperar los derechos de exportación porque los consideraban una contribución directa. Tenían muy en claro el impacto sobre la escasa riqueza generada en sus territorios y en sus gobiernos anémicos de recursos. Del otro lado las cosas no estaban mejor: las arcas exhaustas del Gobierno federal, agravadas por la guerra con el Paraguay, hacían impensable la prescindencia de estos gravámenes. Entre Ríos lideraba la oposición de las provincias con el propio Urquiza a la cabeza y aunque los sondeos previos favorecían a la Nación, se hacían esfuerzos para postergar el comienzo de las sesiones a la espera de los diputados de Corrientes, que podían cambiar el curso de la votación¹⁰. Pero los diputados correntinos nunca llegaron. Se dijo que la esposa de un influyente convencional, aburrida de esa estadía provinciana, convenció a su

⁴ El pacto le garantizaba a la provincia de Buenos Aires su presupuesto del año 1859, hasta cinco años después de su incorporación a la Nación (art. 8º).

⁵ RUIZ MORENO, Isidoro J., *La reforma constitucional de 1866. Los derechos de exportación en el tesoro nacional*, en Revista del Instituto de Historia del Derecho, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, año 1966, p. 205.

⁶ El plazo se correspondía con el compromiso financiero asumido con Buenos Aires en el Pacto de San José de Flores.

⁷ RUIZ MORENO, Isidoro J., *La reforma constitucional...*, cit., p. 205.

⁸ Sobre el tema puede consultarse también a Terry, quien explica: "la limitación temporal para la exportación respondía a que en la Convención de 1860, y por iniciativa del doctor Rufino de Elizalde, se puso en duda el carácter nacional del impuesto a la exportación. Se dijo en aquella asamblea que el derecho de exportación gravaba el producto de cada provincia; que era, en cierta manera y tal como se entendía entonces, un impuesto directo, y en consecuencia debiera ser recurso provincial y no nacional. Se invocaron las leyes de los Estados Unidos al respecto, y, por último, se resolvió ante los argumentos aducidos por el doctor Vélez Sarsfield y teniendo en cuenta las necesidades del erario a formarse o a reorganizarse en los primeros años, considerarlo nacional hasta 1866, no pudiendo ser provincial" (TERRY, José, *Finanzas*, cit., p. 367).

⁹ Las actas de la Convención de 1866 se perdieron. Y estos diarios, juntos a los archivos particulares de los protagonistas lograron reconstruir lo que sucedió en el debate.

¹⁰ Urquiza instruyó a los representantes de Entre Ríos: "Demoren algo la sanción, que según noticias tengo, no deban demorar los Diputados de Corrientes" (Archivo General de la Nación, Archivo Urquiza, leg. 144, citado por RUIZ MORENO, Isidoro J. en *La reforma constitucional...*, cit., p. 260).

marido para que no dilatara la votación¹¹. En un clima enrarecido¹², el 11 de septiembre se votó ceñidamente a favor de la permanencia de los derechos en manos de la Nación: 22 a 18¹³.

III. NATURALEZA JURÍDICA

La resistencia fiscal opuesta por los productores agropecuarios puso sobre la mesa la naturaleza de los derechos de exportación¹⁴. Las tesis puras aportadas por la doctrina fueron esgrimidas por las partes interesadas con la intención de llevar agua para su molino, desde que no son indiferentes los efectos que conllevan. El Gobierno ha alegado que no poseen naturaleza tributaria¹⁵, tratando de reivindicar las mayores potestades del Poder Ejecutivo sobre un gravamen considerado funcional a la política del comercio exterior. Aun así, negarle tal carácter no debería disminuir la intensidad del principio de legalidad, como sucede con cualquier otra prestación patrimonial, de carácter público, no tributaria¹⁶.

Nuestro recordado profesor de la Universidad de Buenos Aires, Juan Carlos Luqui, defendió la naturaleza particular de los derechos de aduana basado en su condición de instrumentos de la política económica, y extrajo como conclusión que sólo les era aplicable la garantía de la uniformidad, pero no las de igualdad, equidad, proporcionalidad y no confiscatoriedad¹⁷. Uno de sus más distinguidos discípulos disintió de su opinión al sostener que *los derechos de exportación son tributos* desde que, en efecto, "...la Constitución se refiere concretamente a ellos como formando parte de las contribuciones nacionales (arts. 4º, 17 y 67, inc. 1º). En cuanto al rol diferente que tendrán las garantías constitucionales respecto de estos tributos, ceñidas a la regla básica de la uniformidad, como único límite del ejercicio del poder tributario delegado expresamente al gobierno federal, es más bien una consecuencia de

¹¹ Esta incidencia es relatada por Martín Ruiz Moreno (*La Organización Nacional*, t. II, Rosario, 1905, p. 285, según cita de RUIZ MORENO, Isidoro J., *La reforma constitucional...*, cit., p. 261).

¹² La situación era descrita por el periódico *El Paraná*, de Entre Ríos, de la siguiente manera: "En resumen, en una hora, sin decir una palabra y a fuerza de votos, se ha resuelto la gran cuestión que tanto ha preocupado a la opinión pública. No podía suceder otra cosa: toda discusión hubiera sido inútil, porque ante las máquinas de votar que el Gobierno Nacional ha hecho venir a la Convención, no había argumentación posible" (RUIZ MORENO, Isidoro J., *La reforma constitucional...*, cit.).

¹³ Conf. Ruiz Moreno, Isidoro J., *La reforma constitucional...*, cit., p. 264. Su ancestro, Isidoro Ruiz Moreno da una versión diferente: "...en la Convención Constituyente de ese año la votación fue muy reñida, pues hubo empate dos veces y solo se resolvió ésta, por el voto del Presidente de la Convención, Mariano Fraguero, que había sido el primer Ministro de Hacienda que tuvo la Confederación" (*Finanzas públicas*, cit., p. 167).

¹⁴ Ver, por todos, TOZZINI, Gabriela, *Las "retenciones a la exportación" de cereales y oleaginosos establecidas por la resolución 125/08 del Ministerio de Economía y Producción de la Nación* (*Boletín Oficial 10/3/08*) y modificadas por resolución 141/08 y 64/08. *Naturaleza jurídica y test de constitucionalidad y del federalismo fiscal*.

¹⁵ En este sentido se expidió la Procuración del Tesoro (dictamen 576/2003).

¹⁶ GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos, *El principio de capacidad contributiva*, Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004, p. 89.

¹⁷ LUQUI, Juan Carlos, *La obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1989, ps. 127 y 352. Este autor señala que los derechos de aduana no están dentro de las "demás contribuciones", como surge del texto constitucional que los coloca antes. Y agrega en apoyo de su tesis que "...sería destruir la función que tienen los derechos aduaneros considerarlos 'impuestos' y, por lo mismo, sujetos a aquellas garantías constitucionales". Es claro que se refería a los derechos de aduana como gravámenes indirectos al consumo, sin computar el efecto de la traslación hacia el productor.

las peculiaridades del tributo, no pudiendo ser causa de una diferente naturaleza, de un concepto diferente al de contribuciones que contienen la Carta Fundamental, o sea, el de prestaciones pecuniarias coactivas que nacen por el ejercicio del poder de imperio del Estado, como consecuencia de verificarse el hecho generador previsto en la norma dictada por el Congreso, respetando los principios constitucionales”¹⁸.

Los tres camaristas que suscribieron el fallo destacaron su naturaleza tributaria, con la reafirmación del principio de legalidad como fuente normativa y tipicidad legal.

IV. LA DELEGACIÓN DEL ART. 755 DEL CÓDIGO ADUANERO

Con carácter previo, debería ser advertido que la delegación operada por el art. 755, en tanto anterior a la reforma constitucional de 1994, no debería caer bajo la aplicación del art. 76 de la Constitución Nacional¹⁹, y por ello su legitimidad no se juzga bajo este precepto. Rige en cambio la cláusula transitoria octava, que sujetó la “delegación” a su ratificación legislativa²⁰.

Lo expuesto no disminuye lo que surge nítido: la reforma fortaleció el principio de legalidad en materia tributaria al ratificar que el Poder Legislativo no puede delegar sus atribución en el Poder Ejecutivo (art. 76) y al declarar que el Poder Ejecutivo no puede asumir la atribución legislativa mediante los *decretos de necesidad y urgencia* (art. 99, inc. 3º). En nuestra interpretación, no existe luego de la reforma, por la necesaria correspondencia de ambos artículos, habilitación por emergencia pública cuando se trata de definir los caracteres del hecho imponible²¹. Sigue existiendo la posibilidad de integrar la ley dentro del marco predeterminado por el legislador²².

¹⁸ MORDEGLIA, Roberto, tesis doctoral (inérita), Biblioteca de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Universidad de Buenos Aires. No obstante atribuirle naturaleza tributaria, señala: “...las demás contribuciones a que se refiere el art. 4º no son, en la terminología utilizada por la Corte, los derechos de aduana, sin que se haya previsto un límite a las atribuciones del Congreso excepto la de obstaculizar el comercio interno (arts. 10 y 11 de la Constitución Nacional)”. El juez Galli —a diferencia de Luqui y Mordegliá— sostiene en el fallo anotado que cuando el art. 4º luego de enunciar primero a los “derechos de importación y exportación” alude hacia el final de la norma a “las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...”, incorpora en estas últimas a aquellos derechos aduaneros.

¹⁹ Art. 76: *Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca.*

²⁰ La cláusula dispone que la legislación delegada preexistente que no contenga plazo establecido para su ejercicio caducará a los cinco años de la vigencia de esa disposición, excepto aquella que el Congreso de la Nación ratifique expresamente por una nueva ley. Sucesivas leyes prorrogaron la totalidad de la delegación legislativa hasta agosto de 2009 (leyes 25.148, 25.645 y 26.135).

²¹ Es la conocida opinión de Bidart Campos, entre otras muy calificadas (BIDART CAMPOS, Germán, *Tratado elemental de derecho constitucional argentino*, t. VI, Ediar, Buenos Aires, 1995, p. 342). Una posición distinta expone Spisso, aunque reconoce que la ley de emergencia pública debe acotar su alcance en la materia tributaria, fijando con claridad la política legislativa (SPISSO, Rofolfo R., “Principio de reserva de ley y delegación de facultades legislativas en materia tributaria”, LL 2004-D-234). Casas admite la denominada delegación impropia pero circunscripta al aspecto cuantitativo, sin que a su juicio sea exigible una formal declaración de emergencia pública (CASÁS, José O., PET, 8/8/2008, p. 14, y sus citas; también *Derechos y Garantías Constitucionales...*, citada en nota 1, ps. 353 y ss.).

²² Sobre el tema ver el profundo estudio de García Belsunce en el que se señala hasta dónde el principio de legalidad puede ser flexibilizado en materia tributaria (“La delegación legislativa”, en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luque*, Delpalma, Buenos Aires, 1994, ps. 30 y ss.).

Es la doctrina tradicional de la Corte en “Delfino” (Fallos 148:430), “Laboratorios Anodia” (Fallos 270:42) y “Conevial” (Fallos 310:2139) que se actualiza, luego de la reforma constitucional en “Selcro” (Fallos 326:4251)²³. El principio es siempre igual: *no se delega el poder para hacer la ley sino la autoridad para reglar lo necesario para ponerla en ejecución*. En materia tributaria, este principio tiene una evidente connotación²⁴, de donde se sigue que la llamada “delegación impropia” constituye más bien el uso de facultades reglamentarias “propias” del Poder Ejecutivo, dentro de la extensión que la ley le confiere al fijar la política legislativa²⁵.

La jueza de primera instancia había declarado la inconstitucionalidad del art. 755 del Código Aduanero. Fue muy gráfica su expresión para fulminar el artículo, porque dijo que no se podía consentir “un cheque en blanco” al Poder Ejecutivo como el que consagraba la norma. Su impulso republicano tiene mucho de verdad, tanta como la que lleva a comprender que el Código se sancionó en el año 1981, y que corrió demasiada agua bajo el puente. La textura abierta del artículo debía encontrar justificación. Muchas voces se oyeron al respecto, en el Congreso, en la doctrina y en los tribunales, a favor y en contra de la delegación en el Poder Ejecutivo.

Aquí sí, en forma unánime, la Cámara Federal se pronunció sobre la legitimidad del art. 755; cada juez con fundamentos o matizaciones, de recíproca implicancia.

En su voto, la doctora Herrera consideró que el art. 755 brindaba un marco que debía ser complementado con una ley dictada a los efectos de cumplir con los objetivos que allí se establecen, conclusión que se extraería de su propia literalidad, en cuanto menciona que las facultades que otorga se ejercen en las condiciones previstas en el propio Código “y en las leyes que fueren aplicables”. Con apoyo en la doctrina de la Corte Suprema y cita de la exposición de motivos del Código, concluyó que las facultades conferidas por el citado artículo “requieren para su aplicación de una ley formal que especifique la política legislativa, fije las escalas y los límites concretos para su ejercicio por parte del Poder Ejecutivo”.

El doctor Grecco sumó nuevos argumentos para ratificar la validez de la legislación delegante. De un lado, recordó que la fijación de alcuotas de los derechos de exportación configuraba una “delegación impropia” admitida por la Corte Suprema de Justicia. De otro, que por resultar el Código Aduanero anterior a la reforma constitucional de 1994, la cláusula transitoria octava previó la ratificación legislativa expresa, condición que se tuvo por cumplida por las leyes 25.645, 25.918 y 26.135²⁶. A ello agregó que la ley 26.351, dictada en diciembre de 2007, sobre exportación de productos agropecuarios (modificatoria de la ley 21.452 que nunca perdió vigencia),

²³ Dijo la Corte Suprema en el considerando octavo: “Que, por lo demás, no pueden caber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76) autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo”.

²⁴ REVILLA, Pablo J. M., “La delegación legislativa vedada para los aspectos sustanciales del tributo: art. 76 de la Constitución Nacional”, PET, año 2003, p. 389.

²⁵ Corte Sup., *in re* “Propulsora Siderúrgica”, consid. 12, citado por la jueza Herrera (Fallos 315:1820).

²⁶ Este argumento fue expuesto en el debate parlamentario por el senador Guinle, quien afirmó en el recinto: “...las normas fueron ratificadas por este Congreso, y con ello la delegación que contienen. Lo hicieron las leyes 25.148, 25.645, 25.918 y 26.135. Esta última extiende la vigencia de las normas delegantes, entre otras, hasta el 24 de agosto de 2009. En efecto fueron ratificadas porque efectiva y concretamente son incluidas en las llamadas ‘cláusulas residuales’ incorporadas en las citadas leyes de prórroga, que hacen referencia a toda otra materia asignada por la Constitución Nacional al Poder Legislativo nacional que se relacione con la administración del país. La delegación que nos ocupa se relaciona con la administración general del país” (Cámara de Senadores, versión taquigráfica provisional).

también ratificaba las facultades del Poder Ejecutivo en la materia. Y tampoco olvidó recordar que el contexto legal de la emergencia pública declarada y prorrogada por leyes sucesivas y el decreto 509/2007²⁷ también legitimaron la delegación.

A su turno, el doctor Galli ratificó el principio de legalidad y a pesar de que su voto se refirió con exclusividad a la resolución 125, admitió la validez del art. 755 basado —como la doctora Herrera— en el reenvío del artículo a otras normas que ciñan la facultad delegada a la política legislativa por ellas establecida.

V. LA SUBDELEGACIÓN EN EL MINISTERIO DE ECONOMÍA. LA RESOLUCIÓN 125

En el fallo apelado, la doctora Liliana Heiland había concluido que el sistema de “retenciones móviles” introducido por la resolución 125 consagraba un sistema novedoso, ajeno a los derechos *ad valorem* que imponía el Código Aduanero.

La mayoría de la Cámara Federal declaró la inconstitucionalidad de la resolución 125 por considerar que la delegación que consagra el Código Aduanero es al Poder Ejecutivo y no al Ministerio de Economía.

La invalidez constitucional se fundó en la inexistencia de ley formal que sustente la subdelegación o la política legislativa, por cuanto:

(a) El decreto 2752 que se cita en los considerandos carecía de vigencia²⁸.

(b) El decreto 509/2007 —ratificado por la Comisión Bicameral del Congreso— que fijó las alícuotas para las posiciones arancelarias (modificadas luego por la resolución ministerial) no estableció la política legislativa.

(c) La ley 25.561 —invocada por la demandada— trata sobre los derechos de exportación a hidrocarburos, no a los productos agropecuarios.

(d) El decreto 904/2008 (creación del Programa de Distribución Social) no puede ratificar la resolución ministerial porque (i) dicho decreto no pretende convalidar los gravámenes creados por la resolución ministerial; (ii) se trata de un supuesto de nulidad absoluta, no susceptible de subsanación.

(e) Tampoco hubo convalidación legislativa, porque el Senado de la Nación rechazó el proyecto con media sanción de la cámara de Diputados que disponía, en su art. 1º, la ratificación de la resolución 125²⁹.

(f) Los derechos de exportación no pertenecen al ámbito de la llamada zona de reserva de la administración (art. 99, inc. 1º, CN).

(g) La resolución 125/2008 no constituye una reglamentación razonable de las disposiciones previstas en el Código Aduanero y en las leyes 26.122 y 26.351.

El doctor Grecco —en minoría— consideró que la cuestión de la Subdelegación había quedado superada con el dictado del decreto 908/2008, por medio del cual el Poder Ejecutivo remitió la resolución ministerial para su tratamiento legislativo.

²⁷ El decreto 509/2007 fijó los derechos de exportación para distintas posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur. Fue ratificado por la Comisión Bicameral del Congreso de la Nación.

²⁸ En efecto, había sido derogado por el decreto 2488 de 1991, ratificado por la ley 24.307.

²⁹ Luego del voto “no positivo” del Presidente del Senado, la decisión fue rechazar el proyecto de ley en los términos del art. 81 de la Constitución. Es inexacto, entonces, lo que se sostiene en los considerandos del decreto 1176, cuando afirma: “...con una de las Cámaras a favor de la ratificación de la medida con mayoría absoluta y, la otra en virtud de aquel desempate, rechazando esa medida, no se ha podido resolver la cuestión, toda vez que deja el trámite inconcluso y al Congreso sin manifestación”. Y agregó: “Que es este Poder Ejecutivo entonces el que debe dirimir la cuestión volviendo a ejercer sus facultades pues de otro modo ha sido imposible”.

VI. LA CONFISCATORIEDAD

Cuando se habla de la vinculación entre derechos de exportación y el principio de no confiscatoriedad, es un error vincularlos a la capacidad contributiva de aquel que los liquida, o del comprador del exterior. Por efecto de una distinta traslación, no se aplican aquí las reglas previstas para los derechos de importación, ni la doctrina que la Corte Suprema elaboró al respecto³⁰. Estos últimos son impuestos indirectos que percuten sobre el consumidor.

En los derechos de exportación, la retrotraslación los transforma en un impuesto directo sobre el productor, devenido en contribuyente de hecho. De ahí que el principio de “no confiscatoriedad” deberá ser ponderado bajo el prisma de la realidad económica, inocultable hasta para el más distraído observador del conflicto social desatado a raíz de las retenciones móviles³¹.

El fallo que se anota ha admitido que los efectos económicos de los impuestos deben ser computados por los jueces, aun aquellos que no forman parte del diseño de la estructura del hecho imponible (v.gr., impuestos internos) sino que se derivan de elementales reglas del mercado que provocan la traslación del contribuyente de derecho al contribuyente de hecho³². Y la percusión de los impuestos influyó en este caso para reconocer legitimación procesal al productor y para habilitarlo a plantear la inconstitucionalidad de una medida de gobierno que lo afecta de manera directa.

Así entonces, está en su naturaleza que los derechos de exportación devienen en “retenciones” debido a que no recaen sobre el comprador extranjero de los bienes, sino sobre la renta del productor. Como bien explica Mordegliá: “No es verosímil que ésa sea la finalidad de estos gravámenes, habida cuenta la existencia normal de precios internacionales que hacen imposible la protraslación del impuesto, salvo situaciones excepcionales, como sería el caso de que los exportadores fueran al mismo tiempo sociedades extranjeras. Pero lo normal es que se dé el efecto contrario, es decir, que la carga se traslade hacia los productores o intermediarios en el país, por lo que es razonable concluir que estos tributos buscan disminuir la renta de los exportadores o productores, según el caso, con lo que asumen características semejantes a un rudimentario impuesto a la renta”³³.

La afectación de la garantía de no confiscatoriedad de los tributos sólo fue tratada por el doctor Grecco. Como era previsible tratándose de una acción de amparo, constató la falta de acreditación del daño. Es la consecuencia natural de vincular una cuestión de hecho —y de dificultosa prueba— como es la alegada confiscatoriedad del impuesto a una vía procesal que exhibe restricciones insuperables en este campo. El voto posee el valor de señalar dos aspectos que, sería deseable, finalmente la Corte Suprema defina de una vez por todas: en primer lugar, que el tan invocado límite del 33% ya no rige ni siquiera para los impuestos directos, y que cualquiera sea el criterio de ponderación, deberá ser medido computando la presión global que se ejerce sobre el sujeto retenido; en segundo término, que el daño que sufre el productor lo padece como contribuyente de hecho, con lo cual, dada su condición de

³⁰ Fallos 289:443.

³¹ Por otra parte, constituye un hecho admitido por las medidas que el Poder Ejecutivo implementó a través de las resoluciones MEyP 284 y 285 para amortiguar los efectos del régimen.

³² Dice el doctor Galli en su voto: “Tal circunstancia emana de la observación de la práctica de los medios en este tipo de operaciones, hace a la realidad del caso bajo examen y constituye un aspecto que no puede ser soslayado a la hora de juzgar sobre la pretensión deducida”.

³³ MORDEGLIA, R., tesis cit., p. 110.

percutido, la acción de repetición se identifica con la reparación del daño sufrido por el obrar ilícito del Estado.

VII. LA DECISIÓN

El fallo encontró una manera fácil de volver operativa su decisión, y superó así la limitación endilgada a la sentencia revisada. Ordenó, simplemente, devolver al productor la diferencia entre el gravamen liquidado según la resolución 125 y el que hubiere correspondido según las normas preexistentes a su dictado³⁴. Nos genera dudas reponer la ultractividad de una resolución que posee los mismos vicios que fundaron la inconstitucionalidad de la resolución 125, aun cuando se comprende que esta decisión bien pudo estar influida por el alcance de la litis.

Finalmente, es remarcable que la acción de amparo en materia tributaria haya mostrado eficacia para reparar de una manera rápida el daño sufrido, superando el tortuoso trance que representaría acreditar la legitimidad del productor para repetir un impuesto cuya traza, por la dinámica del mercado, es de difícil recomposición. Al mismo tiempo deja abierta la posibilidad de discutir por la vía ordinaria la confiscatoriedad de los niveles de presión tributaria global sobre la renta del productor, sobre la premisa de la reconocida traslación económica.

³⁴ El decreto 1176/2008 repuso la vigencia de las resoluciones 368 y 369, del 7/11/2007.