



Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas  
Escuela de Estudios de Posgrado



**Universidad de Buenos Aires**  
**Facultad de Ciencias Económicas**  
**Escuela de Estudios de Posgrado**

---

**MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN**

---

**TRABAJO FINAL DE MAESTRÍA**

---

**Principios Tributarios en Tratados Internacionales de Rango  
Constitucional**

---

AUTOR: GERARDO JAVIER DESIVO

DIRECTOR: DR. DARÍO RAJMILOVICH

JULIO 2021

---



## **RESUMEN DEL PROYECTO Y PALABRAS CLAVE**

El objetivo de nuestro trabajo será analizar los principios tributarios contenidos en los tratados internacionales elevados a rango constitucional con la reforma constitucional de 1994, enumerados en el artículo 75, inc. 22 de la Constitución Nacional a partir de sus fuentes.

A tal efecto analizaremos los distintos tratados incorporados en la mencionada norma constitucional. Primeramente, desarrollaremos una síntesis de la perspectiva histórica en la cual se enmarcan las normas constitucionales con los tratados incorporados a las mismas, como forma de apuntalar nuestras interpretaciones y conclusiones basándonos en determinados hechos históricos trascendentes que llevaron a la definición del marco constitucional y sus principios tributarios hoy vigente.

A partir de ello, analizaremos las distintas formas de integración con las potencias extranjeras, para delimitar el marco de relacionamiento internacional en el cual se enmarcan los tratados, analizaremos su orden de prelación según la Constitución Nacional y sus pautas de interpretación jurídica.

Luego seleccionaremos aquellos tratados que según nuestra visión y análisis contienen declaraciones y principios con implicancias tributarias en modo axiomático y describiremos en forma específica las definiciones y/o disposiciones contenidas en dichos tratados que cumplen, a nuestro modo de ver, con aquella condición de constituir un postulado básico para la materia tributaria en nuestro país.

Finalmente buscaremos sintetizar dichas definiciones y disposiciones en principios según los conceptos con los que la teoría tributaria los define y estudia, poniendo de este modo de relieve aquellos postulados tributarios implícitos en los tratados de rango constitucional, su relación con la jurisprudencia más reciente en materia de principios tributarios, y sus implicancias con la



normativa tributaria actual, formulando propuestas para aquellos casos en los que se evidencie colisión.

Son palabras clave de este proyecto, las cuales buscaremos desentrañar desde las declaraciones y principios contenidas en los tratados incluidos en la constitución nacional: principio constitucional en tratados internacionales, prelación, rango constitucional, integración al mundo, igualdad, equidad, legalidad, respecto a la propiedad privada, seguridad jurídica y capacidad contributiva.



## 1. Índice General

### Índice

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	6
<b>PLANTEAMIENTO DEL TEMA</b> .....	9
<b>MARCO TEÓRICO</b> .....	14
<b>METODOLOGÍA Y TÉCNICAS</b> .....	16
<b>DESARROLLO</b> .....	17
<b>1. Antecedentes históricos y doctrinarios</b> .....	17
<i>a) Las fuentes de la Constitución Nacional</i> .....	17
<i>b) Principios tributarios de la Constitución Nacional</i> .....	21
<b>2. Jerarquía constitucional en materia tributaria de las convenciones internacionales</b> .....	33
<b>3. Prelación de los demás tratados ante la ley</b> .....	40
<b>3.1. Control de convencionalidad</b> .....	40
<b>3.2. Interpretación de los tratados internacionales en materia tributaria</b> .....	44
<b>3.3. La legislación tributaria y los derechos humanos</b> .....	52
<b>4. Los tratados internacionales y las distintas formas de integración</b> .....	54
<b>5. Cláusulas de contenido tributario en los tratados internacionales</b> .....	65
<i>a) Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre</i> .....	65
<i>b) Declaración Universal de Derechos Humanos</i> .....	68
<i>c) Convención Americana sobre Derechos Humanos – Pacto de San José de Costa Rica</i> .....	70
<i>d) Pactos Internacionales de Derechos Económicos, Sociales y Culturales y Civiles y Políticos y su Protocolo facultativo.</i> .....	73
<b>6. Principios tributarios implícitos en las cláusulas de los tratados internacionales</b> .....	79
<b>6.1. Legalidad</b> .....	80
<b>6.2. Igualdad</b> .....	86
<b>6.3. Derecho de propiedad</b> .....	93
<i>a) No confiscatoriedad</i> .....	98
<i>b) El límite de imposición para establecer la no confiscatoriedad:</i> .....	100
<b>6.4. Debido proceso y defensa en juicio</b> .....	101



<i>Nociones generales</i> .....	101
<i>Principios aplicables al derecho penal</i> .....	104
<i>No hay delito sin ley previa</i> .....	104
<i>Ley penal más benigna</i> .....	105
<i>La doble instancia en el proceso penal</i> .....	105
<i>Garantía contra la dilación excesiva del proceso</i> .....	107
<i>Aplicación de sanciones penales por parte de la administración</i> .....	107
<i>La aplicación de las convenciones sobre derechos humanos a las contravenciones</i> .....	108
<i>Inmunidad de declarar contra sí mismo artículo 18 de la Constitución Nacional</i> .....	109
<i>Violación al principio non bis in ídem</i> .....	109
<b>6.5. Seguridad jurídica</b> .....	110
<i>Antecedentes históricos</i> .....	110
<i>Constitución Nacional</i> .....	110
<i>Jurisprudencia</i> .....	111
<i>La reforma de la ley 27.430 sobre la ley 11.683</i> .....	118
<b>6.6. Capacidad contributiva como principio tributario</b> .....	120
<b>CONCLUSIÓN</b> .....	123
<i>Diagnóstico de la situación actual en Argentina</i> .....	123
<i>Conclusiones y propuestas</i> .....	124
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS</b> .....	129



## INTRODUCCIÓN

El objetivo de nuestro trabajo será estudiar los principios tributarios implícitos en la en los tratados internacionales incorporados en la Constitución Nacional, enumerados en el artículo 75 inc. 22, elevados a rango constitucional por la reforma de 1994.

Abordaremos nuestro análisis en su relación con la historia y fuentes de la Constitución Nacional, con la jurisprudencia, con la doctrina, y con la normativa tributaria vigente y sus efectos en casos concretos que han dado lugar a controversias actuales. En función de estas pautas de estudio, formularemos un diagnóstico de la situación actual frente a recientes controversias receptadas por la jurisprudencia y la doctrina derivadas de la afectación a los principios que nos proponemos estudiar, y formularemos una propuesta de pautas a observar en la materia tributaria como forma de respeto a dichos principios.

Hemos titulado el trabajo propuesto como “Principios Tributarios en Tratados Internacionales de rango constitucional” con el propósito de estudiar los principios rectores de la tributación en su proyección internacional, desde una perspectiva histórica, a partir de las fuentes que inspiraron la constitución nacional como proyecto fundacional que buscaba construir un país moderno integrado a la economía mundial basado en el respecto de los valores y principios básicos que inspiraron la Revolución Francesa y las constituciones actualmente vigentes en los principales países desarrollados.

Nuestro tema de estudio se centra en los derechos reconocidos al contribuyente a través tratados internacionales, que la reforma constitucional de 1994 elevó a rango constitucional, y su relación con la legislación interna y los tratados tributarios que adquieren categoría supra legal<sup>1</sup>. Desde nuestra perspectiva de estudio, esos derechos reconocidos en acuerdos internacionales, interrelacionados con los demás principios contenidos en la Constitución Nacional, se incorporan a la misma como axiomas o postulados básicos de su programa de organización jurídico-tributaria,

---

<sup>1</sup> Ruben O. Asorey, Fernando R. García – Tratado de Derecho Internacional Tributario 2013. Editorial La Ley S.A.E. e I.



para regir a la Nación y sus relaciones con las potencias extranjeras y los contribuyentes, siguiendo un análisis interpretativo dinámico que permite proyectar su aplicación a través de los tiempos<sup>2</sup>.

Haciendo una primera introducción al tema, comenzaremos haciendo referencia al artículo 75 de la Constitución, que en su inciso 22 reformado, elevó a rango constitucional a los siguientes tratados internacionales:

- La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre;
- la Declaración Universal de Derechos Humanos;
- la Convención Americana sobre Derechos Humanos;
- el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales;
- el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y su Protocolo Facultativo;
- la Convención sobre la Prevención y la Sanción del Delito de Genocidio;
- la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial;
- la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer;
- la Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Cruelles, Inhumanos o Degradantes;
- la Convención sobre los Derechos del Niño;

Asimismo, tomando lo expresado por la Dra. Camila Susana Navarrine en la obra citada de Asorey y García, en Argentina, la jerarquía constitucional de ciertos tratados en materia tributaria viene dada por el mismo artículo 75 inciso 22 que reconoce a los tratados y concordatos jerarquía superior a las leyes como principio general, y en esta materia, las convenciones en materia tributaria para evitar la doble imposición son tratados internacionales que adquieren rango supra legal.

Antes de la reforma de 1994, la supremacía de los tratados había tenido su reconocimiento por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la valoración de las consecuencias surgidas

---

<sup>2</sup> Rodolfo R. Spisso: “Derecho Constitucional Tributario, 6° edición 1° reimpresión 2017 – Editorial Abeledo Perrot, página 3.



de los tratados firmados, por aplicación del principio **pacto sunt servanda** en los efectos de los Tratados definidos en la Convención de Viena.

Con la elevación a rango constitucional de los mencionados tratados se otorga preeminencia a las premisas que los mismos acuerdan en materia de derechos humanos con importantes efectos en la tributación en materia de seguridad jurídica, equidad, respeto a la propiedad privada y cumplimiento de los compromisos internacionales asumidos, como marco axiomático constitucional aplicable a las finanzas públicas y al sistema tributario.



## PLANTEAMIENTO DEL TEMA

La situación económica actual de Argentina y el proceso desarrollado en los últimos 50 años, ha devenido en una creciente presión fiscal con permanente insuficiencia de la recaudación tributaria para cubrir el presupuesto, recurriéndose al endeudamiento y a la emisión monetaria, de manera reiterada, derivando en un persistente déficit fiscal con intereses de la deuda que incrementan el gasto y la tasa de riesgo país, caída de la tasa de crecimiento de la economía y aumento de la presión tributaria más allá de los límites que la teoría tributaria permitiría.

En este contexto, el proceso inflacionario contribuye a acentuar la regresividad del sistema tributario cuando se gravan ganancias ficticias y se erosiona el valor real del salario. Este efecto se hace evidente en las sociedades al tener vedada la posibilidad de aplicar el ajuste por inflación, y en las personas humanas, por el atraso en los importes deducibles de mínimo no imponible y cargas de familia que pierde representatividad frente al gasto real del costo de vida, y por la pérdida de poder adquisitivo de los salarios. En suma, se afectan de este modo los derechos del contribuyente, muchos de ellos protegidos en los tratados internacionales a los que la nación adhirió o acordó bilateralmente.

Con la reforma constitucional de 1994, la elevación al rango constitucional de los mencionados tratados ha dado marcada preeminencia a la protección de derechos humanos o derechos del hombre contenidos en las cláusulas de estos.

Como lo expresa el Dr. Rodolfo R. Spisso en su obra “Derecho Constitucional Tributario”, Ed. Abeledo Perrot, 6ta edición: “los instrumentos de derechos humanos incorporados con rango constitucional —ya sea originariamente en el art. 75, inc. 22, CN, o en forma derivada— imponen revisar, reevaluar y readecuar todo el plexo normativo inferior.”

Como veremos en el desarrollo del presente trabajo, el debido respeto de la legislación tributaria a los principios de legalidad, igualdad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, y seguridad jurídica, cobra una dimensión aún más trascendente al elevarse al rango de norma constitucional,



reconocidas como derechos humanos fundamentales. Por ende, a fin de garantizar en materia tributaria, el pleno goce de esos derechos humanos fundamentales, el Estado debería formular su presupuesto de gastos, planificando los recursos tributarios, la emisión monetaria y las normas procesales con plena observancia de estos principios.

En ese marco, consideramos que un sistema tributario proyectado a la realidad presente, que observara fielmente esos principios, basado en un cabal respeto a la **seguridad jurídica** podría mejorar los recursos tributarios del estado, deviniendo en un aliciente para la inversión.

Además, la tributación en los distintos niveles de gobierno, así concebida, podría acentuar la **equidad** del sistema en sí, reducir las controversias fiscales con los contribuyentes, y convertirse en la más importante herramienta de política económica para fomentar la inversión, crecimiento de la economía y prosperidad.

Nuestra hipótesis de trabajo consiste en analizar los derechos constitucionales de los contribuyentes, implícitos en los tratados internacionales, apoyándonos en las fuentes de la Constitución, para establecer así sus implicancias frente a la normativa vigente que pudiera afectarlos. Como ejemplo de normas vigentes que afectan derechos constitucionales podemos citar los siguientes casos, expuestos por Rodolfo Spisso en su obra “Derecho Constitucional Tributario” Ed. Abeledo Perrot, sexta edición:

- a) las garantías del art. 8° de la Convención Americana de Derechos Humanos, deberían aplicar en todas las instancias procesales en las controversias planteadas ante reclamos del fisco.
- b) Los arts. 185 y 186 de la ley 11.683 que le prohíben al Tribunal Fiscal ejercer el control de constitucionalidad, salvo que apliquen doctrina.
- c) La diferenciación en materia de sanciones entre contravenciones y delito penal en lo que hace a la aplicación de las convenciones sobre derechos humanos.
- d) El debido respeto a la dignidad de toda persona en la evaluación de su conducta fiscal. En este sentido, el establecimiento de calificaciones de riesgo a los contribuyentes y la discriminación ante



determinados beneficios en virtud de dicha calificación a nuestro entender vulnera garantías constitucionales expresas.

e) En materia de domicilio fiscal electrónico, el avance del procedimiento administrativo podría vulnerar derechos personales si el contribuyente o responsable no es hallado en el domicilio fiscal en que se realiza la diligencia de notificación de la resolución que inicia un sumario para aplicación de sanciones fiscales

f) La tasa de interés reconocida en la repetición de tributos y el momento a partir del cual se reconocen los mismos.

g) La excesiva acumulación de saldos a favor generada por la aplicación de regímenes de anticipos, retenciones y percepciones que exceden de la obligación fiscal.

h) La aplicación de tasas de imposición confiscatorias ante el proceso inflacionario desencadenado en los últimos años.

i) Los regímenes de promoción y los excesivos requisitos administrativos para su obtención.

j) La aplicabilidad del principio de Solve et Repete.

k) La emisión monetaria sin respaldo en divisas que induce la inflación de precios, en este contexto, requiere a nuestro juicio un párrafo aparte. En primer lugar, porque su no reconocimiento en el cálculo de la materia imponible en el impuesto a la renta lleva a gravar ganancias ficticias. En segundo lugar, el tratamiento que el tema ha tenido en la ley del impuesto a las Ganancias, primero con la ley 24073 que anuló toda posibilidad de ajuste desde abril de 1992, y recientemente con las modificaciones introducidas por la ley 27.430 (BO 27/12/2017) y posteriormente por ley 27.468 (BO 4/12/2018) que establecieron límites y los modificaron respectivamente, para la aplicación del ajuste por inflación impositivo, derivando un tratamiento inequitativo para los contribuyentes que en el marco de un proceso agudo de inflación podrían estar sujetos a la aplicación o no del ajuste por inflación según la inflación acumulada de su ejercicio anual.

Son asimismo otros casos de afectación concreta de los principios constitucionales mencionados los siguientes casos:

a) El régimen del monotributo establecido por ley 26.565 y modificado por ley 27.430 que siendo un sistema destinado a pequeños contribuyentes, destinado a facilitar la inserción en la economía



formal de pequeños contribuyentes que en su gran mayoría carecen de estructura administrativa y escasa o nula formación en materia de pago de tributos, ha devenido en un complejo sistema de categorización que requiere el control de diferentes parámetros, habiendo dado lugar a numerosos casos de sanciones que el Fisco ha aplicado a contribuyentes que en muchos de esos casos podrían estar ignorando de buena fe su omisión. Frente a esta situación debería tenerse presente uno de los principios enunciados por Fritz Neumark, citado por Dino Jarach<sup>3</sup> relativo a transparencia y claridad de las normas, así como también la comodidad de esta para que el contribuyente pudiera cumplir.

b) Las legislaciones provinciales en materia de imposición en el impuesto sobre los ingresos brutos que recientemente han avanzado en la imposición a la importación de locaciones de obra y servicios por ejemplo Córdoba mediante ley 10.508 del 27/12/2017, La Pampa mediante ley 3055, Salta mediante ley 8100.

c) Las Tasa de Seguridad e Higiene que aplican las municipalidades que en general se aplica como un impuesto indirecto, general sobre las ventas, con una alícuota que oscila entre el 0,5% y el 1%, superponiéndose con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos provincial, siendo que por ley de coparticipación federal 23.548 solo podrían cobrar tasas retributivas de servicios, por servicios efectivamente prestados en una cuantía equivalente al costo de dicho servicio.

El punto de partida en el marco teórico del presente trabajo estará dado por los objetivos originalmente planteados en la Constitución Nacional, en su gran mayoría plasmados en el “Libro Bases y Puntos de Partida para la Organización Política e Institucional de la República Argentina” de Juan Bautista Alberdi y en los derechos reconocidos en la “Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano”, de la Revolución Francesa de 1789 entre los que destacamos en nuestra materia:

- Los hombres nacen y permanecen libres e iguales en derechos
- La ley debe ser igual para todos, sin ninguna otra distinción que la creada por sus virtudes y conocimientos.

---

<sup>3</sup> Jarach, Dino - Finanzas Públicas y Derecho Tributario – Editorial Cangallo – Edición 1985



- Ningún hombre puede ser acusado, arrestado y mantenido en confinamiento, excepto en los casos determinados por la ley, y de acuerdo con las formas por ésta prescritas.
- La ley no debe imponer otras penas que aquéllas que son estricta y evidentemente necesarias, y nadie puede ser castigado sino en virtud de una ley promulgada con anterioridad a la ofensa y legalmente aplicada.
- Todo hombre es considerado inocente hasta que ha sido declarado convicto
- Siendo necesaria, para sostener la fuerza pública y subvenir a los gastos de administración, una contribución común, ésta debe ser distribuida equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus facultades.
- Todo ciudadano tiene derecho, ya por sí mismo o por su representante, a constatar la necesidad de la contribución pública, a consentirla libremente, a comprobar su adjudicación y a determinar su cuantía, su modo de amillaramiento, su recaudación y su duración.
- Siendo inviolable y sagrado el derecho de propiedad, nadie podrá ser privado de él, excepto cuando la necesidad pública, legalmente comprobada, lo exige de manera evidente, y a la condición de una indemnización previa y justa.

Consideramos que estos principios están en la génesis de las declaraciones y derechos contenidos en los tratados que incluye la Constitución Nacional, y definen, en concordancia con las demás declaraciones, derechos y garantías que establece la misma, el conjunto de axiomas por el cual debería regirse la legislación tributaria.



## MARCO TEÓRICO

El marco teórico del presente trabajo estará dado por los objetivos originalmente planteados para la formulación de la Constitución Nacional, mencionados en el “Libro Bases y Puntos de Partida para la Organización Política e Institucional de la República Argentina” de Juan Bautista Alberdi; la “Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano”, de la Revolución Francesa de 1789; los antecedentes históricos que llevaron a la sanción de la constitución Nacional en 1853 plasmando en sus normas un programa de desarrollo de Nación a largo plazo integrada al mundo moderno, y las declaraciones y derechos reconocidos en los tratados internacionales incorporados a la Constitución Nacional buscando reforzar el reconocimiento y respeto a los derechos humanos fundamentales reconocidos mundialmente.

En este marco, consideramos importante resumir a continuación las declaraciones más importantes para nuestra materia, contenidas en la Declaración Universal de los Derechos del hombre y del Ciudadano:

- Los hombres nacen y permanecen libres e iguales en derechos
- **La ley debe ser igual para todos, sin ninguna otra distinción que la creada por sus virtudes y conocimientos.**
- Ningún hombre puede ser acusado, arrestado y mantenido en confinamiento, excepto en los casos determinados por la ley, y de acuerdo con las formas por ésta prescritas.
- **La ley no debe imponer otras penas que aquéllas que son estricta y evidentemente necesarias**, y nadie puede ser castigado sino en virtud de una ley promulgada con anterioridad a la ofensa y legalmente aplicada.
- Todo hombre es considerado inocente hasta que ha sido declarado convicto
- Siendo necesaria, para sostener la fuerza pública y subvenir a los gastos de administración, **una contribución común, ésta debe ser distribuida equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus facultades.**
- Todo ciudadano tiene derecho, ya por sí mismo o por su representante, a constatar la necesidad de la contribución pública, a consentirla libremente, a comprobar su adjudicación y a determinar su cuantía, su modo de amillaramiento, su recaudación y su duración.



- Siendo inviolable y sagrado el derecho de propiedad, nadie podrá ser privado de él, excepto cuando la necesidad pública, legalmente comprobada, lo exige de manera evidente, y a la condición de una indemnización previa y justa.

Otro aspecto destacado a abordar en nuestro trabajo es lo relativo a la **seguridad jurídica** como principio emanado de la declaración universal de derechos Humanos, que en su artículo 3° establece que: “Todo individuo tiene derecho a la vida, a la libertad y a la seguridad de su persona”. Al respecto se citan en la sección 6.5 del capítulo 6 artículos de doctrina de los Doctores Sasovsky y Damarco respectivamente.



## METODOLOGÍA Y TÉCNICAS

Para desarrollar el trabajo nos proponemos estudiar las fuentes de la Constitución Nacional y los Tratados Internacionales de rango constitucional, con el objetivo de obtener una formulación de los derechos implícitos de los contribuyentes de índole tributaria contenidas en su articulado, con el fin de lograr su interpretación frente al contexto actual.

El tipo de estudio que se prevé encarar será de tipo exploratorio descriptivo, en lo que atañe al estudio de los antecedentes históricos; relacionando la evolución histórica y la evolución jurisprudencial, explicativo, mediante el análisis de la doctrina y de estudio de casos concretos planteados en doctrina y la jurisprudencia.

La unidad de análisis será la Constitución Nacional, los Tratados Internacionales, la jurisprudencia relevante, la doctrina y su evolución. La técnica de recolección de datos estará dada por el estudio de la bibliografía especializada y de los casos tratados en la jurisprudencia.

<b>Objetivo específico</b>	<b>Fuente secundaria de datos</b>	<b>Fuente primaria de datos/ Instrumento de recolección</b>	<b>Población/muestra</b>	<b>Técnicas de procesamiento</b>
Derechos constitucionales contenidos en los tratados internacionales.	Bibliografía especializada; jurisprudencia.	Tratados internacionales de rango constitucional	Integral de la normativa vigente y doctrina y jurisprudencia reciente	Análisis descriptivo y de correlación.
Afectaciones de la normativa actual a los derechos contenidos en tratados internacionales	Bibliografía, jurisprudencia.	Análisis de la normativa vigente	Integral de la normativa vigente y doctrina y jurisprudencia reciente	Análisis descriptivo y de correlación.
Formulación de principios contenidos en tratados internacionales y propuestas sobre normativa actual.	Bibliografía, jurisprudencia.	Normativa vigente.	Integral respecto de la normativa vigente	Formulación a partir del análisis previo.



## DESARROLLO

### 1. Antecedentes históricos y doctrinarios

#### *a) Las fuentes de la Constitución Nacional*

Entre las principales fuentes de las que se nutrió la Constitución Nacional, encontramos las “Bases y puntos de partida para la organización política de la República Argentina”, expuestas por Juan Bautista Alberdi como aporte fundamental para la organización de la Nación. En su texto, encontramos importantes definiciones sobre la estructura económica que la Constitución propone como programa de organización jurídica y desarrollo económico para nuestra Nación, basándolas en el sistema republicano, representativo y federal, y ya en esas definiciones, encontramos la materia tributaria que nos ha regido y nos rigen hasta nuestros días.

En la formulación de modelo de constitución, Alberdi relata la historia política Argentina, y refiere entre los antecedentes, a la Constitución unitaria de 1826, criticándola por su carencia de garantías de progreso, a la libertad de la industria y del trabajo, no garantizando suficientemente la propiedad privada, pues en los casos de expropiación por causa de utilidad pública no establecía que la compensación fuese previa, y que la pública utilidad y necesidad de la expropiación, fuesen calificadas por ley especial, lo cual entendía, afectaba al progreso del país como aliciente para estimular su población; tampoco garantizaba la inviolabilidad de la correspondencia epistolar, de los libros de comercio y papeles privados por una disposición especial y terminante, y como lo más notable, le criticaba que no garantizaba el derecho y la libertad de locomoción y tránsito, de entrar y salir del país.

Alberdi entendía que aquél modelo de constitución, desatendía las necesidades económicas de la República, de cuya satisfacción depende todo su porvenir, y entendía que la constitución debía propender a organizar y constituir los grandes medios prácticos de sacar a la América emancipada del estado oscuro y subalterno en que se encontraba, favoreciendo la inmigración libre, la libertad de comercio, los caminos de fierro (se refería así al ferrocarril), el telégrafo (hoy sería, internet, telecomunicaciones y todo lo que ella deriva), la industria sin trabas, no en lugar de aquellos



grandes principios, sino como medios esenciales de conseguir que dejen ellos de ser palabras y se vuelvan realidades.

Consideraba que nuestros contratos o pactos constitucionales en la América del Sud debían ser especie de contratos mercantiles de sociedades colectivas, formadas especialmente para dar pobladores a estos desiertos; para formar caminos de fierro, que supriman las distancias que hacen imposible esa unidad indivisible en la acción política, para ver navegados nuestros ríos, para ver opulentos y ricos nuestros Estados. Los Estados como los hombres deben empezar por su desarrollo y robustecimiento corporal.

Cita como ejemplo, la Constitución del por aquel entonces, nuevo Estado de California, dada en Monterrey el 12 de Octubre de 1849 por una convención de delegados del pueblo de California; presentándola como una aplicación simple y fácil al gobierno del nuevo estado de derecho constitucional dominante en los Estados de la Unión de Norte América, destacando que en ella se establecía la igualdad del impuesto sobre todas las propiedades del Estado, y echaba las bases del sistema de contribución directa, que es el que conviene a países llamados a recibir del exterior todo su desarrollo, en lugar del impuesto aduanero, que lo consideraba un gravamen puesto a la civilización misma de estos países.

Alberdi resalta reiteradas veces a lo largo de su obra, el fomento de la industria y su importancia, como el calmante por excelencia, que conduciría al bienestar y por la riqueza al orden, por el orden a la libertad, citando como ejemplos a Inglaterra y los Estados Unidos; y propone firmar tratados con el extranjero dando garantías de que sus derechos naturales de propiedad, de libertad civil, de seguridad, de adquisición y de tránsito, les serán respetados, expresando que estos tratados serán la más bella parte de la Constitución, como llave del progreso.

Consideraba que el ferrocarril innovaría y transformaría el país convirtiéndose en verdaderas arterias, destacando que ya los españoles en épocas coloniales pensaban en un corredor bioceánico, proponiendo para ello, que se negocien empréstitos en el extranjero, que se empeñen las rentas y bienes nacionales para empresas que los harán prosperar y multiplicarse; proponía empezar por



los gastos para tener renta, siendo necesario para ello **dar seguridades al inversor**, lo cual entendía que se lograría con la unidad de las provincias.

Proponía para estos fines, que se otorgaran franquicias, privilegios, protección a empresas particulares para la construcción de ferrocarriles, la libre navegación de los ríos, la eliminación de las aduanas interiores, considerándolas una “aberración”, llegando a expresar que “los estados no se han hecho para las aduanas, sino éstas para los Estados”, y expresa: “Si queréis que el comercio pueble nuestros desiertos, no matéis el tráfico con las aduanas interiores. Si una sola aduana está de más, ¿qué diremos de catorce aduanas? (por aquel entonces las provincias que integraban la actual República Argentina, eran catorce. Considera a la aduana como la prohibición; como un impuesto que debiera borrarse de las rentas sudamericanas, que gravita sobre la civilización y el progreso de estos países, cuyos elementos vienen de fuera, planteando que se debiera, ensayar su supresión absoluta por 20 años, y acudir al empréstito para llenar el déficit.”.

En cuanto al rol de la constitución nacional, expresa que la misma, debe dar garantías de que sus leyes orgánicas no serán excepciones derogatorias de los grandes principios consagrados por ella, como se ha visto más de una vez, resaltando que es preciso que el derecho administrativo no sea un medio falaz de eliminar o escamotear las libertades y garantías constitucionales, para lo cual expresa: *“El comercio es libre, dice la Constitución; pero viene el fisco con sus reglamentos, y a ejemplo de aquella ley madrileña de imprenta, de que hablaba Fíguro, organiza esa libertad, diciendo: «Con tal que ningún buque fondee sin pagar derechos de puerto, de anclaje, de faro; que ninguna mercadería entre o salga sin pagar derechos a la aduana; que nadie abra casa de trato sin pagar su patente anual; que nadie comercie en el interior sin pagar derechos de peaje; que ningún documento de crédito se firme sino en papel sellado; que ningún comerciante se mueva sin pasaporte, ni ninguna mercadería sin guía, competentemente pagados al fisco; fuera de éstas y otras limitaciones, el comercio es completamente libre, como dice la Constitución».”.*

Sostiene que así, la Constitución en sí misma no es más que la organización del gobierno considerado en los sujetos y cosas sobre que ha de recaer su acción, en la manera cómo ha de ser elegido, en los medios o facultades de que ha de disponer, y en las limitaciones que ha de respetar.



Si quisiéramos relacionarlo con lo que hoy la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dado en llamar como “derecho intra federal”, Alberdi refiere que la voz federación significa liga, unión, vínculo, como liga, como unión, la federación puede ser más o menos estrecha, que hay grados diferentes de federación, y que el grado conveniente, lo dirán sus antecedentes históricos y las condiciones normales de su modo de ser físico y social, resaltando que la descentralización política y administrativa de la República reconoce dos orígenes: uno mediato y anterior a la revolución; otro inmediato y dependiente de este cambio, destacando en ese devenir, el rol de los Cabildos, como factores de descentralización, aun anteriores a las provincias mismas.

Cita como bases preciosas para la organización nacional, los acuerdos del tratado del Litoral, firmado en Santa Fe el 4 de enero de 1831 por tres Provincias importantísimas de la República, al que después han adherido todas y acaba de ratificarse por el acuerdo de San Nicolás de 31 de mayo de 1852, señala como objetos cuyo arreglo será del resorte del Congreso general:

- 1 ° La administración general del país bajo el sistema federal.
- 2 ° El comercio interior y exterior.
- 3 ° La navegación.
- 4 ° El cobro y distribución de las rentas generales.
- 5 ° El pago de la deuda de la República.
- 6 ° Todo lo conveniente a la seguridad y engrandecimiento de la República en general.
- 7 ° Su crédito interior y exterior.
- 8 ° El cuidado de proteger y garantizar la independencia, libertad y soberanía de cada Provincia.

Con estos antecedentes, Alberdi plantea que asignar al gobierno general el arreglo del cobro y distribución de las rentas generales, es darle el poder de establecer los impuestos generales que han de ser fuente de esas rentas, expresando que de este modo se conformarán los fondos públicos nacionales, con el producto de ventas nacionales, comisos por infracciones de aduanas nacionales, en suma, que habrá un tesoro nacional o federal, fundado en la nacionalidad de aquellos objetos, de modo que todas las cosas que pueda hacer el gobierno general serán otras tantas cosas que no podrán hacer los gobiernos de provincia.



En el pensamiento de Alberdi, “las provincias no podrían tener injerencia en el sistema de postas y correos, no deberían establecer reglamentaciones sobre el comercio interior ni exterior, ni sobre navegación interior, ni sobre monedas, pesos y medidas, ni sobre rentas o impuestos que se hubiesen declarado nacionales, ni sobre el pago de la deuda pública, ni tampoco podrán celebrar tratados con países extranjeros”.

La inobservancia de los principios y definiciones, comentados, a nuestro juicio se encuentran representados por hechos de la historia que nos revelan cuanto ha costado lograr acuerdos en materia de distribución de las rentas del estado, y plasmar esos acuerdos a través de principios receptados por la Constitución Nacional.

No obstante, frente a ese devenir histórico, hoy encontramos en la jurisprudencia fallos de la Corte Suprema de Justicia que han tenido que reafirmar la observancia de estos principios, frente a pretensiones de las administraciones provinciales o municipales, podemos citar como ejemplos, el Fallo Candy del 3/7/2009 fallos 332/1572, en materia de confiscación, el fallo Laboratorios Raffo del 23/6/2009, fallos 332:1503, o Rivademar del 21/3/1989, fallos 312:326, en materia de Derecho Intrafederal, o la causa Harriet Donnelly del 24/02/2015 en materia de discriminación en el comercio interior. Estos son solo ejemplos de lo que pretendemos abordar en el marco teórico de nuestro trabajo, y que afectan directamente a los derechos reconocidos en los tratados internacionales, cuyo respeto estricto hace a la esencia misma del esquema económico definido como piedra basal en la Constitución Nacional.

#### *b) Principios tributarios de la Constitución Nacional*

Luego de la batalla de Cepeda y el Pacto de San José de Flores del 11 de noviembre de 1959, el Estado de Buenos Aires se reservó el derecho de aceptar la Constitución de 1853 o de proponer reformas, las que luego dieron lugar a la Constitución de 1860, que resultó determinante para la unión nacional en la Argentina.



En virtud de esta reforma, los impuestos aduaneros son competencia del Estado nacional con exclusión de toda otra jurisdicción<sup>4</sup>, conforme a los artículos 4°, 9° y 75 inciso 1° de la Constitución Nacional y consisten básicamente en gravámenes a la importación o a la exportación de las mercaderías o productos.

La Constitución Nacional, como base<sup>5</sup> del marco legal de nuestra materia, establece en el artículo 28° que los principios, derechos y garantías consagrados en la misma no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio. En el artículo 31 establece que esta Constitución, las leyes de la Nación y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación.

La Constitución consagra como principio en el artículo 16° que la **igualdad** es la base del impuesto y de las cargas públicas, garantiza la inviolabilidad de la propiedad privada en el artículo 17°, garantizó el principio de tipicidad en materia penal en el artículo 18° y dispone que ningún habitante de la Nación puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe en el artículo 19°.

En virtud del artículo 52 de la Constitución Nacional que otorga a la Cámara de Diputados la iniciativa en leyes sobre contribuciones, y del principio de **legalidad**, no podría haber un tributo sin una ley emanada del Congreso que lo autorice, y si bien el código aduanero estableció una delegación en el Poder Ejecutivo en cuanto a la determinación del quantum del tributo, en los artículos 664, 667, 755, y 757 del Código Aduanero ley 22.415, cabe recordar que la reforma constitucional de 1994, la Constitución dejó vedado, bajo pena de nulidad insanable, la posibilidad de delegación, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, artículo 99 inciso 3°.

Ya en forma más específica para la materia aduanera, el artículo 75 establece: en el inciso 10°, que corresponde al Congreso reglamentar la **libre navegación de los ríos interiores**, habilitar los puertos que considere convenientes, y crear o suprimir aduanas, en el inciso 13°: reglar el comercio

---

<sup>4</sup> Carlos M. Giuliani Forouge – Derecho Financiero – Ed. La Ley 9° Edición 2004

<sup>5</sup> Cotter, Juan Patricio – Derecho Aduanero Tomo I – Ed. Abeledo Perrot - 2014



con las naciones extranjeras y de las provincias entre sí; y en el inciso 16 proveer la seguridad de las fronteras.

El artículo 4° de la Constitución, reserva al Gobierno Nacional la potestad sobre los tributos aduaneros al establecer en el “**Artículo 4°.-** *El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación...*”. De esta forma el producto de las rentas de la aduana se destina a cubrir los gastos del estado.

Siguiendo esta línea de definición, y con el propósito de constituir la unión nacional en el orden político y jurídico, en los artículos 9°, 10°, 11° y 12° la Constitución limita la potestad de las provincias las cuales por voluntad propia se obligaron a no establecer aduanas locales protegiendo y favoreciendo la libre circulación de mercaderías, personas y medios de transporte.

Con todo esto, en los inicios de la organización nacional a partir de 1853, las rentas de la aduana y las aduanas interiores llegaron a convertirse en un verdadero problema y principal obstáculo para que la Provincia de Buenos Aires participara de la Convención Constituyente en 1853, de ahí que en 1860 cuando se incorpora finalmente al Estado Federal, las rentas de la aduana pasan a éste en forma transitoria y recién en 1866 en forma definitiva.

En función de ello la Constitución se propuso crear una **unión indestructible entre las provincias**, y así lo consagra en el artículo 13° cuando establece “Podrán admitirse nuevas provincias, pero no podrá erigirse una provincia en el territorio de otra u otras, ni de varias formarse una sola sin el consentimiento de las provincias interesadas y del Congreso. Luego refuerza este concepto, en el artículo 75 inc. 15° estableciendo que compete al Congreso arreglar los límites del territorio de la Nación, fijar los límites de las provincias, crear otras nuevas y determinar la legislación, organización, administración y gobierno que deben tener los territorios nacionales que queden fuera de las provincias.



La **libre circulación de los productos nacionales** significa que los mismos no pueden ser gravados por el solo hecho de atravesar el territorio de una provincia, pero esto tan obvio como parece, en la actualidad vuelve a generar controversias; así lo sostuvo recientemente la Corte Suprema de Justicia de la Nación en fallos contra la Provincia de Tierra del Fuego en acciones ejercidas por las empresas pesqueras: “Pesquera de la Patagonia y Antártica” del 29/4/2015 Fallos 338:313, “Yuken ” y “Estremar” de la misma fecha, contra dicha provincia a raíz de la Tasa de Verificación de los Procesos Productivos, que la provincia pretendía aplicar como un porcentaje sobre el valor FOB de las exportaciones, sosteniendo la Corte que dicha tasa se convierte en un tributo que no es competencia de la Provincia.

La **prohibición de crear aduanas interiores** incluye la de crear cualquier tarifa, aunque sea disfrazada de tasa por servicios, si con la misma se persigue una finalidad económica o financiera tendiente a cubrir las necesidades generales del estado provincial o aun municipal excediendo el costo del servicio. Esta prohibición incluye también a los municipios, que, si bien gozan de autonomía financiera conforme al artículo 123, ello no obsta lo dispuesto en los artículos 4° y 9°.

En concordancia con el artículo 9°, el artículo 10° establece que en el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores.

A continuación, el artículo 11° **prohíbe los derechos de tránsito interprovinciales** estableciendo que los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como los ganados de toda especie, que pasen por territorio de una provincia a otra, serán libres de los derechos llamados de tránsito, siéndolo también los carruajes, buques o bestias en que se transporten; y ningún otro derecho podrá imponérseles en adelante, cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio.

Este principio se aplica a todas las provincias, incluida **Tierra del Fuego** que siendo una provincia más **no forma parte del territorio aduanero general**. Esta cuestión fue tratada por la Corte en el Fallo Maggi, Esteban Félix del 9/12/1993 fallos 316:2807, en cuyo dictamen la Corte sostuvo que:



*“...el sistema de la ley 19.640 no concede derechos diferenciales ni afecta el principio que, en materia comercial, asegura que la Nación constituye un solo territorio sujeto a una regulación uniforme e impide la multiplicidad normativa. La inadmisibilidad de aduanas interiores o provinciales, contenida en el art. 9 de la constitución Nacional, no obsta a la validez de controles administrativos sobre la circulación de bienes.*”

Siguiendo los principios consagrados en los artículos antes comentados, el artículo 12° consagra la igualdad portuaria, estableciendo que los buques destinados de una provincia a otra no serán obligados a entrar, anclar y pagar derechos por causa de tránsito, sin que en ningún caso puedan concederse preferencias a un puerto respecto de otro, por medio de leyes o reglamentos de comercio. Esta disposición no estaba incluida en la Constitución de 1853, incorporándose luego a instancias de la Provincia de Buenos Aires, en detrimento de las pretensiones de las provincias litoraleñas.

Fue así como la reforma de 1860 estableció que los derechos aduaneros debían ser uniformes en toda la república. Esta uniformidad representa una limitación constitucional al poder del Congreso en cuando a autonomía e igualdad de todas las provincias y con relación a la población para lograr la igualdad económica.

En este marco, **derechos de exportación** basados en el principio de uniformidad hacen que todos los productores sufran la misma presión tributaria cualquiera sea el lugar de origen. Pero vale la pena detenernos un poco en este punto, porque los derechos de exportación tienen la particularidad de que escasos países los aplican y en nuestro país no siempre se aplicaron, generando voces a favor y en contra.

Como principal crítica desde el punto de vista de la economía<sup>6</sup> los derechos de exportación tienen a desalentar la producción si bien pueden ser de fácil recaudación, no obstante, podrían tener como

---

<sup>6</sup> John F. Due, Ann F. Friedlaender – “Análisis Económico de los Impuestos y del Sector Público – Ed. El Ateneo 1981



aspecto beneficioso, la ventaja de permitir gravar ganancias ocasionales frente a subas estacionales de los precios internacionales y también producir un efecto regulador o morigerar las presiones inflacionarias que suelen generar estas subas de precios temporales.

Destaca Bulit Goñi y coincidimos con este autor, que, a esos fines, la Constitución Nacional diseña un país razonable, predecible, con aspiraciones de progreso, que pueda ser amable y confiable receptor e interlocutor, y resume aquellas normas constitucionales que tendrán marcada incidencia en la regulación tributaria y por ende en los tratados internacionales que versen sobre la materia tributaria, ya sea bilaterales o multilaterales. A tal fin nos permitimos ampliar el resumen expuesto por el autor mencionando a continuación aquellas normas constitucionales con marcada influencia en el ámbito de las finanzas públicas y la tributación.

Ya el Preámbulo expresa que: “reunido por voluntad de las provincias, y en cumplimiento de pactos preexistentes”, con ello puede claramente inferirse la voluntad de crear un amplio mercado común, integrado en forma dinámica al mundo contemporáneo, planteando como objetivo de constituir la unión nacional, afianzar la justicia, consolidar la paz interior, proveer a la defensa común, promover el bienestar general, y asegurar los beneficios de la libertad, para nosotros, para nuestra posteridad, y para todos los hombres del mundo que quieran habitar en el suelo argentino.

Seguidamente en la parte primera establece las declaraciones, derechos y garantías; en el artículo 1° adopta forma de gobierno representativa republicana federal, y en el artículo 3° establece como asiento del gobierno federal a la ciudad que se declare Capital de la República por una ley especial del Congreso.

En el artículo 4°, establece que el Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás **contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General**, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.



Respecto al régimen jurídico de las provincias y municipios el artículo 5° establece que cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones.

Condena y sanciona duramente todo acto sedicioso estableciendo en el artículo 6° que el Gobierno federal interviene en el territorio de las provincias para garantir la forma republicana de gobierno, o repeler invasiones exteriores, y a requisición de sus autoridades constituidas para sostenerlas o restablecerlas, si hubiesen sido depuestas por la sedición, o por invasión de otra provincia.

Asegura el régimen jurídico provincial estableciendo en su artículo 7° que los actos públicos y procedimientos judiciales de una provincia gozan de entera fe en las demás; y el Congreso puede por leyes generales determinar cuál será la forma probatoria de estos actos y procedimientos, y los efectos legales que producirán.

Asimismo, respecto al régimen jurídico provincial el artículo 8° establece que los ciudadanos de cada provincia gozan de todos los derechos, privilegios e inmunidades inherentes al título de ciudadano en las demás. La extradición de los criminales es de obligación recíproca entre todas las provincias. Regula el comercio interior asegurando firmemente la libre circulación de bienes como principio, a nuestro juicio heredado de la historia previa a 1853 y declaración emergente de los pactos preexistentes, en el artículo 9°. Al respecto establece que en todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso.

En el mismo sentido el artículo 10 establece que el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores. Complementando lo dispuesto en los artículos 9° y 10° el artículo 11° establece que los artículos de producción o fabricación



nacional o extranjera, así como los ganados de toda especie, que pasen por territorio de una provincia a otra, serán libres de los derechos llamados de tránsito, siéndolo también los carruajes, buques o bestias en que se transporten; y ningún otro derecho podrá imponérseles en adelante, cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio.

En ese marco el artículo 12 establece que los buques destinados de una provincia a otra no serán obligados a entrar, anclar y pagar derechos por causa de tránsito, sin que en ningún caso puedan concederse preferencias a un puerto respecto de otro, por medio de leyes o reglamentos de comercio.

En los artículos 14, 14bis y 15 consagra ampliamente el principio de libertad de trabajar y ejercer toda industria lícita, asegurando el respeto por los derechos sociales de los trabajadores y aboliendo toda forma de esclavitud:

En el artículo 14 establece consagra la libertad de trabajar y ejercer toda industria lícita estableciendo que todos los habitantes de la Nación gozan del derecho de trabajar y ejercer toda industria lícita; de navegar y comerciar; de peticionar a las autoridades; de entrar, permanecer, transitar y salir del territorio argentino; de publicar sus ideas por la prensa sin censura previa; de usar y disponer de su propiedad; de asociarse con fines útiles; de profesar libremente su culto; de enseñar y aprender.

El artículo 14bis consagra la protección de los derechos sociales estableciendo que el trabajo en sus diversas formas gozará de la protección de las leyes, las que asegurarán al trabajador: condiciones dignas y equitativas de labor, jornada limitada; descanso y vacaciones pagados; retribución justa; salario mínimo vital móvil; igual remuneración por igual tarea; participación en las ganancias de las empresas, con control de la producción y colaboración en la dirección; protección contra el despido arbitrario; estabilidad del empleado público; organización sindical libre y democrática, reconocida por la simple inscripción en un registro especial.

El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter de integral e irrenunciable. Consagra en el artículo 15 la abolición de toda esclavitud al establecer que en la



Nación Argentina no hay esclavos: los pocos que hoy existen quedan libres desde la jura de esta Constitución; y una ley especial reglará las indemnizaciones a que dé lugar esta declaración. Todo contrato de compra y venta de personas es un crimen de que serán responsables los que lo celebren, y el escribano o funcionario que lo autorice. Y los esclavos que de cualquier modo se introduzcan quedan libres por el solo hecho de pisar el territorio de la República.

Asegura la igualdad plena en materia tributaria en conjunción con el artículo 75 inciso 23 al establecer en el artículo 16 que La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.

Protege la propiedad privada al establecer en el artículo 17 que La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4°. Establece el principio de reserva de ley al establecer que ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie.

Asegura el derecho de defensa en juicio en el artículo 18 al establecer que Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrito de autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos. El domicilio es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados; y una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación. Quedan abolidos para siempre la pena de muerte por causas políticas, toda especie de



tormento y los azotes. Las cárceles de la Nación serán sanas y limpias, para seguridad y no para castigo de los reos detenidos en ellas, y toda medida que a pretexto de precaución conduzca a mortificarlos más allá de lo que aquélla exija, hará responsable al juez que la autorice.

Consagra el principio de legalidad como regla general al establecer en el artículo 19 que Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.

Otorga los mismos derechos e igualdad de trato a los extranjeros, expresando en el artículo 20 gozan en el territorio de la Nación de todos los derechos civiles del ciudadano; pueden ejercer su industria, comercio y profesión; poseer bienes raíces, comprarlos y enajenarlos; navegar los ríos y costas; ejercer libremente su culto; testar y casarse conforme a las leyes. No están obligados a admitir la ciudadanía, ni a pagar contribuciones forzosas extraordinarias. Obtienen nacionalización residiendo dos años continuos en la Nación; pero la autoridad puede acortar este término a favor del que lo solicite, alegando y probando servicios a la República.

Condena severamente el delito de sedición en el artículo 22, y en el artículo 25 fomenta ampliamente la inmigración, estableciendo que el Gobierno federal fomentará la inmigración europea; y no podrá restringir, limitar ni gravar con impuesto alguno la entrada en el territorio argentino de los extranjeros que traigan por objeto labrar la tierra, mejorar las industrias, e introducir y enseñar las ciencias y las artes.

Consagra en el artículo 26 la libre navegación de los ríos interiores estableciendo que la navegación de los ríos interiores de la Nación es libre para todas las banderas, estableciendo la exclusiva competencia de la Nación para su reglamentación. **Establece como mandato en el artículo 27, en el marco programático del modelo económico y político que la Constitución adopta, la obligación del Gobierno federal de afianzar sus relaciones de paz y comercio con las**



**potencias extranjeras por medio de tratados que estén en conformidad con los principios de derecho público establecidos en esta Constitución.**

El artículo 28 otorga especial protección a los principios, garantías y derechos reconocidos en la Constitución Nacional, al establecer que los mismos no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio, algo que como veremos en los capítulos siguientes, al margen de ser una cláusula ampliamente reconocida en los tratados internacionales suele desvirtuarse con reglamentaciones tributarias.

Consagra la prohibición de otorgar facultades extraordinarias al poder de turno en el artículo 29 estableciendo que el Congreso no puede conceder al Ejecutivo nacional, ni las Legislaturas provinciales a los gobernadores de provincia, facultades extraordinarias, ni la suma del poder público, ni otorgarles sumisiones o supremacías por las que la vida, el honor o las fortunas de los argentinos queden a merced de gobiernos o persona alguna. Actos de esta naturaleza llevan consigo una nulidad insanable, y sujetarán a los que los formulen, consientan o firmen, a la responsabilidad y pena de los infames traidores a la patria.

**Establece el orden de prelación de las leyes en el artículo 31 definiendo que la Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación;** y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859.

El artículo 33 establece que las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno. Asimismo, con la reforma constitucional de 1994 se consagran nuevos derechos y garantías expresados en artículos incorporados. Consagra la **protección de los derechos de los consumidores** en el artículo 42 estableciendo que los consumidores y usuarios de bienes y servicios tienen derecho, en la relación



de consumo, a la protección de su salud, seguridad e intereses económicos; a una información adecuada y veraz; a la libertad de elección, y **a condiciones de trato equitativo y digno.**

Establece expresas disposiciones en materia de prevención de monopolios expresando que las autoridades proveerán a la protección de esos derechos, a la educación para el consumo, a la defensa de la competencia contra toda forma de distorsión de los mercados, al control de los monopolios naturales y legales, al de la calidad y eficiencia de los servicios públicos, y a la constitución de asociaciones de consumidores y de usuarios.

Otorga participación a las asociaciones de consumidores estableciendo que la legislación establecerá procedimientos eficaces para la prevención y solución de conflictos, y los marcos regulatorios de los servicios públicos de competencia nacional, previendo la necesaria participación de las asociaciones de consumidores y usuarios y de las provincias interesadas, en los organismos de control.

Con relación a los derechos individuales de las personas frente al peligro de su afectación por parte de las autoridades, establece en el artículo 43 que toda persona puede interponer acción expedita y rápida de amparo, siempre que no exista otro medio judicial más idóneo.

Sobre las atribuciones del Congreso de la Nación y división de potestades tributarias entre la Nación y las Provincias, el Capítulo Cuarto, especialmente el artículo 75 establece las competencias del Congreso de la Nación, y en capítulo tercero de la Sección Segunda, se establecen las atribuciones del Poder Ejecutivo.

En el Capítulo Segundo de la Sección Tercera, regula las atribuciones del Poder Judicial estableciendo en el artículo 116 que corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales inferiores de la Nación, el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, y por las leyes de la Nación, con la reserva hecha en el inc. 12 del Artículo 75.



En el Título Segundo referido a los Gobiernos de Provincia establece en el artículo 121 que las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación, y en los artículos 122 y 123 regula el régimen provincial estableciendo en el artículo 122 que las provincias se dan sus propias instituciones locales y se rigen por ellas. El artículo 123 establece que cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el Artículo 5° **asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.**

Conforme al artículo 126, las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación, no pudiendo celebrar tratados parciales de carácter político; ni expedir leyes sobre comercio, o navegación interior o exterior; ni establecer aduanas provinciales.

Con la reforma Constitucional de 1994 se agregaron cláusulas transitorias, destacándose entre ellas la “Sexta”, que obliga a sancionar una nueva ley de coparticipación federal la cual aún se encuentra pendiente: Un régimen de coparticipación conforme lo dispuesto en el inc. 2 del Artículo 75 y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán establecidos antes de la finalización del año 1996; la distribución de competencias, servicios y funciones vigentes a la sanción de esta reforma, no podrá modificarse sin la aprobación de la provincia interesada; tampoco podrá modificarse en desmedro de las provincias la distribución de recursos vigente a la sanción de esta reforma y en ambos casos hasta el dictado del mencionado régimen de coparticipación.

## **2. Jerarquía constitucional en materia tributaria de las convenciones internacionales**

En la Constitución Nacional a partir de la reforma de 1994, el artículo 75, inc. 22<sup>7</sup>, otorga jerarquía constitucional a 11 tratados internacionales al establecer que los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes como principio general. Al respecto, comenta Mario R. Midón<sup>8</sup>, que la norma citada confiere jerarquía constitucional a los siguientes tratados internacionales:

---

<sup>7</sup> Rubén O. Asorey - Fernando R. García – Tratado de Derecho Internacional Tributario – Ed. La Ley – “jerarquía Constitucional de las Convenciones en Materia Tributaria” por Susana Camila Navarrine, pagina 279

<sup>8</sup> Midón, Mario R. – Manual de Derecho Constitucional Argentina – Ed. La Ley 3° Edición, 2° reimpresión 2017.



- a) Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre;
- b) Declaración Universal de Derechos Humanos;
- c) Convención Americana sobre Derechos Humanos;
- d) Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales;
- e) Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y su Protocolo Facultativo;
- f) Convención sobre la Prevención y la Sanción del Delito de Genocidio;
- g) Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial;
- h) Convención sobre la eliminación de todas las formas de Discriminación contra la Mujer;
- i) Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Cruelles, Inhumanos o Degradantes;
- j) Convención sobre los Derechos del Niño”.

Asimismo, con posterioridad a la reforma de 1994, el Congreso de la Nación en uso de las atribuciones conferidas por el tercer párrafo del artículo 75, inc. 22, confirió jerarquía constitucional a la Convención Interamericana sobre Desaparición Forzada de Personas, aprobada por ley 24.556 y a la Convención sobre Imprescriptibilidad de los Crímenes de Lesa Humanidad.

Previo a la reforma de 1994, la supremacía de los tratados sobre las leyes había sido reconocida anteriormente por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en lo que respecta a las consecuencias que para el Estado derivan de la suscripción de los tratados, por la exigencia del principio **pacta sunt servanda** en los efectos de los Tratados definidos en la Convención de Viena aprobada por ley 19865 B.O. 11/1/1973.

De este modo, la observancia de la supremacía de los tratados internacionales fue realizada por la justicia a través del “control de convencionalidad” para los instrumentos internacionales, mediante la verificación de adecuación de las normas internas del Estado respecto de las normas del tratado, interpretando los instrumentos internacionales, **que poseen o no jerarquía constitucional**, frente al compromiso asumido por el país en la adhesión al Tratado, sus leyes locales y su Constitución.



En ese marco, la Constitución Nacional en su art. 75, inc. 22, condiciona la supremacía de los tratados a que no derogue artículo alguno de la primera parte de la Constitución, complementando de este modo los derechos y garantías reconocidos. Siguiendo esa línea, el control de convencionalidad implicaría obligar a los jueces nacionales a no aplicar normas internas si se oponen al tratado, por ejemplo, la imposición sobre dividendos en el Impuesto a las Ganancias frente a la exención establecida en un convenio para evitar la doble imposición<sup>9</sup> en cuyo caso, las normas del convenio deberían prevalecer sobre la norma interna.

En otro aspecto destacable, cuando en el orden interno no exista normativa que provea un remedio rápido y adecuado para una determinada situación, los tribunales pueden recurrir a las normas internacionales creando el remedio necesario. Tal es el caso en que la Corte, ante la ausencia de una norma interna la creó en el derecho a réplica en el fallo “Ekmekdjian c. Sofovich” del 7/7/1992, fallos 315:1492, expresando que: *“En nuestro ordenamiento jurídico el derecho de respuesta o rectificación ha sido establecido en el art. 14 del Pacto de San José de Costa Rica que, al ser aprobado por ley 23.054 y ratificado por nuestro país, es ley suprema de la Nación conforme al art. 31 de la Constitución Nacional. La violación de un tratado internacional puede acaecer tanto por el establecimiento de normas internas que prescriban una conducta manifiestamente contraria, cuanto por la omisión de establecer disposiciones que hagan posible su cumplimiento.”*. Otro caso similar se presentó en el fallo “Halabi, Ernesto” del 27/5/2008, fallos 332:111, que introdujo las acciones de clase en materias no patrimoniales.

Por otro lado, también en el orden internacional tiene carácter vinculante la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, dándose como ejemplo, siguiendo los comentarios de María Angélica Gelli, citada por Susana C. Navarrine<sup>10</sup>, el caso “Bayarri c. Argentina” Corte Interamericana de Derechos Humanos, del 20/10/2008, que destaca el valor de la jurisprudencia internacional; al respecto consideramos pertinente citar lo expresado por la Corte en la mencionada

---

<sup>9</sup> Conforme los expresan Rubén O. Asorey y Cristian Billardi en su obra El impuesto a las ganancias. Manual de Derecho Tributario Internacional, La Ley, Buenos Aires, 2011, p. 277, citados por Susana C. Navarrine en Tratado de Derecho Tributario Internacional de Asorey y García, página 283 Tomo I, Ed. La Ley.

<sup>10</sup> Gelli, María Angélica, “El valor de la jurisprudencia internacional”, La Ley, 1/6/2010, artículo citado por Susana C. Navarrine en Tratado de Derecho Tributario Internacional de Asorey y García, página 283 Tomo I, Ed. La Ley 283.



causa, cuando expresó: “El derecho a la tutela judicial efectiva exige a los jueces que dirijan el proceso en forma que eviten dilaciones y entorpecimientos indebidos que conduzcan a la impunidad, frustrando así la debida protección judicial de los derechos humanos”. ; otro fallo importante citado por Navarrine en la obra de Gelli, es el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa Mazzeo Julio Lilo y otros s./S./Recurso de casación e inconstitucionalidad, del 13/7/2007, fallos 330:3248, en el cual la corte sostuvo que la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos indica que los estados nacionales tienen la obligación de evitar la impunidad; de este modo, según los expresa Navarrine en la obra citada, las mencionadas causas ponen de manifiesto la supremacía constitucional de la fuente externa que no encuentra un límite en el mero texto del instrumento internacional (Pacto de San José de Costa Rica) recogido en el art. 75, inc. 22, de la Constitución Nacional.

Continuando con el análisis que desarrolla Navarrine, la autora cita a Cao<sup>11</sup> en su análisis sobre el control de convencionalidad, refiriéndose a la supremacía constitucional de la fuente externa, en un modo que no encontraría un límite en el mero texto Pacto de San José de Costa Rica, siendo de tal tenor la supremacía de los Tratados Internacionales sobre las leyes internas, tomando en cuenta la argumentación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaído en la causa “Fibrica Constructora S.C.A. vs. Comisión Técnica Mixta de Salto Grande, del 7/7/1993 fallos 316:1669, en el cual, la Corte sostuvo que el Acuerdo de Sede aprobado por la ley 21.756 es un tratado, en los términos del artículo 2° inciso 1° apartado a) de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, y que la necesaria aplicación del artículo 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, impone a los órganos del Estado Argentino, una vez asegurados los principios de derecho público constitucionales asignar primacía a los tratados ante un eventual conflicto con cualquier norma interna contraria.

Siguiendo el análisis de los autores referidos en el párrafo anterior, la jurisprudencia del fallo Fibrica, luego fue tomada por la corte en el el fallo Cafés La Virginia S.A. s/ apelación por denegación de repetición del 13/10/1994 fallos 317:1282, menciona “la aplicación por los órganos

---

<sup>11</sup> Cao, Christian Alberto, “Control de constitucionalidad más control de convencionalidad”, LA LEY, 24/9/2010, p. 7.



del Estado Argentino de una norma interna que transgrede un tratado, además de constituir el incumplimiento de una obligación internacional, vulnera el principio de la supremacía de los tratados internacionales sobre las leyes internas. El art. 27 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados impone a los órganos del Estado Argentino, una vez resguardados los principios de derecho público constitucionales, asegurar primacía a los tratados ante un conflicto con una norma interna contraria, pues esa prioridad de rango integra el orden jurídico argentino y es invocable con sustento en el art. 31 de la Carta Magna.

En la evolución sobre los efectos vinculantes de la jurisprudencia internacional, los casos más relevantes y repetitivos se han dado respecto de las sentencias contenciosas de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, que emite fallos definitivos e inapelables, con la condición de que sólo los casos en que los Estados están obligados a cumplir con la decisión, si han sido parte de la controversia.

Conforme lo expone el Dr. Enrique Bulit Goñi<sup>12</sup> en la obra citada de Asorey y García, refiriéndose a los principios constitucionales tributarios y su proyección internacional *“el derecho internacional se gesta y descansa sobre tres principios básicos, fundamentales, de los cuales descende todo lo demás: a) el respeto por parte de todos los Estados al derecho propio de los demás Estados, al menos en tanto no se entrometa con el suyo propio; b) el respeto por parte de todos los Estados a los acuerdos que celebren con otros Estados, y que otros Estados celebren entre sí; c) y el compromiso de los Estados de cumplir los tratados celebrados”*.

Como expresa el autor citado, en el devenir histórico de la armonización tributaria internacional en un primer momento la atención de los estados se centraba en evitar la doble imposición, pero con el transcurso del tiempo y evolución de la economía mundial, se agregó también el control de la evasión fiscal, haciendo que los estados tiendan a armonizar las normas tributarias entre sí, y

---

<sup>12</sup> Rubén O. Asorey - Fernando R. García – Tratado de Derecho Internacional Tributario – Ed. La Ley – “Constitución Nacional Argentina y Derecho Constitucional Tributario” por Enrique Bulit Goñi, página 287



asimismo internamente. En esta parte, cobran relevancia las directivas BEPS emitidas por la OCDE.

Por otro lado, la creciente globalización de la economía que fue dando paso a la conformación de uniones de estados de distintos tipos, uniones aduaneras como el Mercosur y el NAFTA o mercados comunes como la Comunidad Económica Europea, generaron la necesidad de armonizar interna e internacionalmente las normas tributarias. Ello se presenta a nuestro juicio en un proceso dinámico en el cual los estados van ajustando sus legislaciones tendiendo a favorecer el intercambio comercial, favorecer el flujo de capitales, y de mejorar los controles sobre la evasión y la elusión fiscal.

A decir de Bulit Goñi en la obra citada, esta evolución de la operatoria económica global, abarca la producción, el comercio, las comunicaciones, el transporte, la manera de hacer negocios, los mecanismos de financiación, y en especial destaca, en cuanto a la localización física de tales hechos y actos, y agregamos nosotros, su utilización económica, que muchas veces difiere en su localización. De este modo se van estableciendo acuerdos bilaterales o multilaterales en materia fiscal conforme a ese devenir de la economía.

Tanto respecto de los tratados bilaterales como los multilaterales, la Corte Suprema de Justicia ha sostenido<sup>13</sup> que los mismos constituyen actos federales complejos y que tienen operatividad inmediata cuando afectan derechos de los contribuyentes. El citado autor resume las principales directivas que contiene la Constitución Nacional, la cual contenía un claro objetivo de inserción internacional en un país que al momento de su sanción lo tenía todo por hacer, y hoy, aún tiene mucho por seguir haciendo en pos de los objetivos trazados en la Carta Magna.

---

<sup>13</sup> CSJN, Fallos: 322:1781, “AGUEERA Asociación Grandes Usuarios de Energía de la República Argentina c. Provincia de Buenos Aires”, del 19/6/1999, y más recientemente 19/6/2012, “Panamerican Energy LLC Sucursal Argentina c. Chubut Provincia de s/acción declarativa” fallos 335:996, entre otros.  
Doctrina de Jarach, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario t. I, CIMA, Buenos Aires, páginas. 37, 47 y siguientes.



En primer lugar, el autor destaca la relevancia vital de la política exterior y la importancia de una correcta lectura acerca de las tendencias vigentes en el mundo, para el diseño de la más adecuada inserción que, entre otras cosas, permita, por ejemplo, definir con acierto los mercados y las fuentes de inversiones y aprovisionamientos a los que apuntar.

**En este aspecto el autor expresa que el mandato constitucional es establecer y mantener “buenas relaciones”, “con las naciones extranjeras y las organizaciones internacionales”, para lo cual “concluirá y firmará tratados y otras negociaciones.** Coincidimos con este comentario del autor, más aún, a nuestro juicio, es un mandato fundamental dentro del proyecto de país que los constitucionalistas de 1853, siguiendo las corrientes de la época y muy particularmente el pensamiento alberdiano, quisieron plasmar en el orden jurídico para el proyecto de Nación. Con la reforma constitucional de 1994, el orden de prelación establecido sitúa en la cima a la Constitución y a los trece tratados sobre derechos humanos expresamente enumerados por el art. 75, inc. 22 al mismo nivel de prelación.

Respecto de estos tratados su rango constitucional depende del cumplimiento de tres requisitos:

1. Las condiciones de vigencia, es decir las condiciones en que el Estado Argentino se suscribió dichos tratados.
2. No derogan artículo alguno de la primera parte de la Constitución referida a declaraciones derechos y garantías.
3. Complementariedad: como complemento que se suma a los derechos y garantías reconocidos por la Constitución Nacional.

Surge así, un entramado internacional de tratados multilaterales y acuerdos bilaterales que buscan promover las relaciones internacionales de nuestra nación alentando la inversión y la integración económica al mundo, que condicionan y limitan a la legislación de rango inferior.



### **3. Prelación de los demás tratados ante la ley**

Como señaláramos en el acápite anterior, además de los tratados con rango constitucional, el artículo 75, inc. 22, confiere prelación a los tratados y concordatos en relación con la ley, al establecer que “Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes”.

Si bien anteriormente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa antes citada “Ekmekdjian c. Sofovich”, había sentado por vía jurisprudencial la preeminencia de un tratado frente a la ley, la norma constitucional, incorporada con la reforma de 1994 confirmó esta doctrina con rango constitucional. Ello implica que, en caso de colisión entre un tratado y una ley, el tratado tendrá preeminencia.

Por su parte, la Corte Interamericana de Justicia creada por el Pacto de San José de Costa Rica, definió el control de convencionalidad como la verificación que deberían hacer los jueces para constatar si, en el caso concreto sometido a su conocimiento, se aplican el o los tratados que reglan esa determinada situación, criterio receptado por la Corte Suprema de la Nación Argentina. En el acápite siguiendo ampliaremos nuestro análisis con relación a la definición y operatividad del dicho control de convencionalidad.

#### **3.1. Control de convencionalidad**

Siguiendo lo expresado por Midon<sup>14</sup> la Corte Interamericana de Justicia creada por el Pacto de San José de Costa Rica, dio origen al denominado “control de convencionalidad”, principio consistente en la verificación que deben hacer todos los jueces de un país que adhiere a dicho pacto, para constatar si, en un caso concreto sometido a su decisión, se aplican el o los tratados internacionales a los que el país ha adherido, que reglan esa determinada situación.

---

<sup>14</sup> Manual de Derecho Constitucional Argentino. Mario A. R. Midon. Editorial La Ley 3ra Edición 2017, página 172



En este mismo sentido, Susana Camila Navarrine<sup>15</sup> antes citada, sostiene que “el control de convencionalidad lo cumple el juez judicial realizando una verificación de adecuación de las normas internas del Estado suscriptor del Tratado con las normas de éste. En este sentido, la autora menciona que dicha doctrina opera bajo similares condiciones que las que se cumplen en el control constitucional que se refiere a las normas locales en su relación con la Constitución, y de este modo, el “control de convencionalidad” interpreta los instrumentos internacionales, que poseen o no jerarquía constitucional, frente al compromiso asumido por el país en la adhesión al Tratado, sus leyes locales y su Constitución.

Siguiendo el análisis que desarrolla Midon en la obra citada, el autor comenta que los primeros casos en que se planteó esta doctrina en la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) fueron “Myrna Mack Chang vs. Guatemala” del 25/11/2003 y “Tibi vs. Ecuador” del 7/9/2004, si bien con el voto aislado de un miembro, y con el voto en pleno del tribunal en el caso “Almonacid Arellano vs. Chile” de 26/9/2006; y expresa el autor, que la CIDH sentó la doctrina según la cual, cuando un Estado ratificó un tratado internacional como la Convención, sus jueces, que son parte del Estado, están sometidos a aplicarlo, expresando, que “en esta tarea, el Poder Judicial debe tener en cuenta no solamente el tratado, sino también la interpretación que del mismo ha hecho la dicha corte, como intérprete final de la Convención Americana”.

Siguiendo nuestros comentarios sobre el análisis de Midon, el autor cita el caso “Trabajadores Cesados del Congreso vs. Perú” del 22/8/2007, señalando que, en esta oportunidad, la CIDH sostuvo que el control de convencionalidad debía ser ejercido de oficio por los jueces. Con el desarrollo de su análisis, el autor interpreta que la CIDH trató de establecer con la creación de la doctrina del control de convencionalidad, una suerte de jurisprudencia vinculante para los tribunales de los Estados parte de la Convención.

Seguidamente el autor aborda las implicancias de la doctrina del control de convencionalidad en las sentencias de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, citando el fallo recaído en la causa

---

<sup>15</sup> Rubén O. Asorey y Fernando D. García y coautores – Tratado de Derecho Internacional Tributario. Editorial La Ley 2013 Tomo I página 281.



“Simón Julio Héctor y otros s./Privación ilegítima de la libertad, del 14/6/2005, fallos 328:2056, donde la Corte sostuvo que la progresiva evolución del derecho internacional de los derechos humanos con el rango establecido por el art. 75, inc. 22 de la Constitución Nacional, ya no autoriza al Estado a tomar decisiones sobre la base de ponderaciones como las que determinaron el dictado de la ley 23.521 de obediencia debida, teniendo como consecuencia la renuncia a la persecución penal de delitos de lesa humanidad, en pos de una convivencia social pacífica apoyada en el olvido de hechos de esa naturaleza.

Continuando con los antecedentes de la Corte Suprema de Justicia mencionados por el autor citado, también cabe mencionar la causa, antes citada, Mazzeo Julio Lilo y otros, s./Recurso de Casación e Inconstitucionalidad, fallos del 13/7/2007, fallos 330:3248, en el cual la Corte sostuvo que la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos indica que los estados nacionales tienen la obligación de evitar la impunidad.

Asimismo, entre otros fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los que se refiere al control de convencionalidad, podemos citar también la causa Rodríguez Pereyra, Jorge Luis y otra c. /Ejército Argentino S./Daños y Perjuicios, del 27/11/2012, fallos: 335:2333, en la cual la Corte sostuvo que es un contrasentido aceptar que la Constitución Nacional confiere rango constitucional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos (art. 75, inc. 22), incorpora sus disposiciones al derecho interno y, por consiguiente, habilita la aplicación de la regla interpretativa que obliga a los tribunales nacionales a ejercer de oficio el control de convencionalidad y que, por otro lado, impida a esos mismos tribunales ejercer similar examen con el fin de salvaguardar su supremacía frente a normas locales de menor rango.

En la misma línea, en la causa Espósito, Miguel Ángel s/ incidente de prescripción de la acción penal promovido por su defensa -Bulacio, Walter David-, del 23/12/2004, fallos: 327:5668, la Corte sostuvo que en sus sentencias debe subordinar el contenido de sus decisiones a las de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (art. 68.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos).



A mayor abundamiento, cabe citar lo expresado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en la causa *Gelman vs. Uruguay* del 24/2/2011, en la cual sostuvo que cuando un Estado es Parte de un tratado internacional como la Convención Americana, todos sus órganos, incluidos sus jueces, están sometidos a aquél, lo cual les obliga a velar por que los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de normas contrarias a su objeto y fin, por lo que los jueces y órganos vinculados a la administración de justicia en todos los niveles están en la obligación de ejercer ex officio un “control de convencionalidad” entre las normas internas y la Convención Americana, evidentemente en el marco de sus respectivas competencias y de las regulaciones procesales correspondientes y en esta tarea, deben tener en cuenta no solamente el tratado, sino también la interpretación que del mismo ha hecho la Corte Interamericana, intérprete última de la Convención Americana.

En suma, los antecedentes citados, nos dan la pauta de que los jueces y órganos vinculados a la administración de justicia deben tener en cuenta en sus sentencias, las garantías a los derechos humanos consagrados en tratados de rango constitucional, observando no solamente sus cláusulas sino también la interpretación que del mismo ha hecho la Corte Interamericana como intérprete última de la Convención Americana.

Sin embargo, dicha doctrina tampoco parece de una aplicación absoluta e invariable, por cuanto también cabe citar lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el acuerdo de fecha 14/02/2017, en el cual desestimó por mayoría la presentación de la Dirección de Derechos Humanos del Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto, por la cual se solicitaba que, como consecuencia del fallo de la Corte Interamericana dictado en la causa “*Fontevicchia y otros c/ República Argentina*”, se dejara sin efecto una sentencia firme de la Corte Suprema. En este caso, la Corte Suprema consideró que no correspondía hacer lugar lo solicitado en tanto ello supondría transformar a la Corte Interamericana de Derechos Humanos en una “cuarta instancia” revisora de los fallos dictados por los tribunales nacionales, en contravención de la estructura del sistema interamericano de derechos humanos y de los principios de derecho público de la Constitución Nacional.



### 3.2. Interpretación de los tratados internacionales en materia tributaria

En cuanto a la jerarquía normativa de un tratado para evitar la doble tributación internacional, según el artículo 75 inciso 22 de la Constitución Nacional, los tratados sobre Derechos Humanos incorporados a la Constitución en virtud de dicho artículo son los únicos que tienen jerarquía constitucional. Para el resto de los tratados, la jerarquía legal viene dada por el artículo 31 de la Constitución Nacional otorgándole jerarquía infra constitucional pero supra legal.

De este modo, el reconocimiento de los derechos humanos protegidos en los tratados que por medio de la norma citada se elevan a rango constitucional, conlleva la necesidad de revisar y adecuar las leyes que reglamentan el ejercicio de las declaraciones, derechos y garantías reconocidas por la constitución nacional, a lo cual ya el mismo artículo 14 refiere cuando establece: *“Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio; a saber: de trabajar y ejercer toda industria lícita; de navegar y comerciar; de peticionar a las autoridades; de entrar, permanecer, transitar y salir del territorio argentino; de publicar sus ideas por la prensa sin censura previa; de usar y disponer de su propiedad; de asociarse con fines útiles; de profesar libremente su culto; de enseñar y aprender”*.

Por otro lado, el inciso 23 del artículo 75 establece que corresponde a la Constitución Nacional, *“Legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos, en particular respecto de los niños, las mujeres, los ancianos y las personas con discapacidad”*.

Es decir, la Constitución Nacional elevó a rango constitucional los derechos reconocidos en los tratados internacionales mencionados en el inciso 22 e impone al Congreso la obligación de sancionar medidas concretas que garanticen su ejercicio. Ello implica en materia tributaria, procurar una carga sobre los contribuyentes que garantice el pleno goce de los derechos reconocidos.



Entonces se plantea la cuestión en torno a la interpretación de los demás tratados internacionales, que no están incorporados en dicho inciso, y en ese contexto cobran importancia los convenios para evitar la doble imposición. En esta tarea se encuentran dos categorías de fuentes: el “soft law” y el “hard law”.

Hard Law refiere a la legislación vigente, es vinculante, es el derecho vigente reconocido en las respectivas constituciones y tiene legitimidad democrática.

En tanto que el Soft Law refiere a los documentos, directivas, manuales de organismos internacionales, como OCDE, FMI, Banco Mundial, los cuales presentan un valor relativo en la valoración técnica de las distintas controversias planteadas. Cuando un juez o un tribunal refieren a alguno de estos documentos o directivas en una sentencia, sentando jurisprudencia, entendemos que podría abrirse el camino para convertir dicho documento de Soft Law en Hard Law, lo cual si bien no habrá de ocurrir automáticamente dado que las sentencias de los tribunales, en general no son vinculantes respecto de otras sentencias, si bien podrían constituir un antecedente de peso, quizá en última instancia, llegando a integrar el fondo de la cuestión en un fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación podrían llegar a lograr un peso jurisprudencial muy cercano al Hard Law.

En nuestro medio, la Convención de Viena de 1969 y sus directivas sobre interpretación de los tratados internacionales, a la cual nuestro país adhirió en 1972 y fue ratificado por el Congreso mediante ley 19.865 es Hard Law.

La convención de Viena fija criterios de interpretación, el primer criterio es atender al **texto** y si el texto no es suficiente entonces debo atender al **contexto**. El contexto son los actos anteriores o posteriores a la firma del tratado. Otra directiva de la Convención de Viena es la “Buena Fe”, no define lo que es buena fe, lo cual implica dos premisas básicas: a) Pacta sunt servanda: los tratados están para cumplirse, expresión que la doctrina identifica como la definición de buena fe; b) Literalidad del pacto.



En la causa Sancor Cooperativas Unidas Limitada (en adelante Sancor) del 6/10/2009, fallos 332: 2237, referida a tasas de estadística, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que las cláusulas de los convenios pueden ser operativas o programáticas y para el caso específico del tratado del Mercosur, consideró que sus cláusulas son programáticas.

En esta causa, la parte actora, apoyándose en las cláusulas del Tratado de Asunción, cuestionó la constitucionalidad de la Resolución Nro. 11/02 del Ministerio de Economía, que fijaba derechos de exportación de distintas mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Común del MERCOSUR, dictada a amparo de la ley 25.561. Por su parte, la Aduana de Santa Fé, basándose en las citadas normas, dictó durante el año 2006 seis resoluciones intimando a Sancor a pagar derechos de exportación omitidos sobre exportación de leche en polvo a Brasil y Paraguay.

Dichas resoluciones fueron confirmadas por el Tribunal Fiscal de la Nación, y apeladas por Sancor ante la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal. El 7 de abril de 2009 la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal declaró la inconstitucionalidad de la Resolución Nro. 11/02. En dicha sentencia, si bien el voto de minoría lo considera una norma programática (rechazando el pedido de opinión consultiva), el voto de mayoría, sin adentrarse en el análisis de la naturaleza del Tratado de Asunción, reafirmó la naturaleza tributaria de los derechos de exportación, refiriéndose al principio de legalidad, admitió que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice, es un despojo que viola el derecho de propiedad”, destacó la competencia exclusiva del Congreso en materia tributaria, aceptó que el Poder Ejecutivo pueda aplicar las bases establecidas por el Legislativo en materia de derechos de exportación, pero puntualizando que dicha atribución se concede bajo condición de que “la política legislativa haya sido claramente establecida, concluyéndose que la aplicación del artículo 755 del Código Aduanero por parte del Poder Ejecutivo requiere de una ley formal que no sólo especifique la política legislativa, sino que además fije escalas y límites concretos, lo cual no se cumplía con la ley Nro. 25.561 ni con el Decreto Nro. 2752/1991, concluyendo que la delegación expresa contenida en el Código Aduanero no autoriza la subdelegación y que, al mismo tiempo, los funcionarios intervinientes no contaban con atribuciones que habiliten su intervención.



Frente al Recurso interpuesto por la Dirección General de Aduanas, la Corte Suprema, en fallo dividido, dictó sentencia el 6 de octubre de 2009, solicitando al Tribunal Permanente de Revisión del MERCOSUR la opinión consultiva anteriormente descripta.

En lo que respecta al dictamen del Procurador General, éste sostuvo que no existe en el Tratado de Asunción ninguna norma que imponga a los Estados Miembros la obligación de abstenerse de establecer tributos a la exportación de sus mercancías hacia países miembros, que el comercio con otros Estados Socios del bloque se vería afectado.

Posteriormente, el voto en mayoría de la Corte consideró que las opiniones consultivas “no serán vinculantes ni obligatorias”, pero finalmente el procedimiento concluyó cuando Sancor desistió del recurso.

El caso presentó como cuestión novedosa, el hecho de ser la primera opinión consultiva solicitada al Tribunal Permanente de Revisión efectuada por la Corte Suprema, si bien el posterior desistimiento de Sancor privó de la posibilidad de conocer como hubiera sido la aplicación práctica de una opinión de dicho tribunal.

El desistimiento dejó trunca la posibilidad de contar con un antecedente frente a la supremacía de los tratados internacionales. Al respecto, el artículo 27 de la Convención de Viena prohíbe invocar disposiciones de derecho interno para justificar el incumplimiento de tratados internacionales, tomando en cuenta que el Tratado de Asunción dispone la eliminación de todos los derechos de exportación. La cuestión se centra en establecer el estatus jurídico de los tratados y su mecanismo de aprobación y denuncia en cuanto a si requiere o no intervención del Congreso.

Al respecto, en materia de derecho internacional y su interrelación con el derecho local en cuanto a prelación en la prelación de las normas, se presentan dos corrientes: “Monismo” según el cual el derecho internacional es un componente más del derecho interno, y el “Dualismo” según el cual hay un derecho interno y otro internacional público.



El monismo y el dualismo son distintos criterios que definen como se interpreta el orden de prelación en la aplicación de las normas del derecho internacional respecto de la legislación local. El monismo postula la primacía del derecho internacional en tanto que el dualismo postula la supremacía de la Constitución sobre el derecho internacional.

Enmarcadas en el concepto más amplio de las fuentes del derecho constitucional, las teorías monistas u dualistas, como sostiene Midon,<sup>16</sup> procuran definir la oportunidad en que un tratado internacional se incorpora al derecho interno de un Estado, convirtiéndose en fuente del Derecho Constitucional.

Por un lado, el dualismo propone la existencia de dos órdenes jurídicos: el derecho internacional y el derecho interno de cada Estado, cada uno con sus propios sujetos, fuentes e instituciones, cada uno de ellos rige en un ámbito distinto y diverso, estimándose que no existirá conflicto entre ambos, dado que el derecho Internacional rige en el plano internacional, el derecho interno rige en el territorio del propio estado, requiriéndose de una norma interna para que una norma internacional ingrese en el derecho interno.

Por otro lado, A su tiempo, el monismo, propone la existencia de un solo orden jurídico que comprende tanto al derecho internacional como al derecho interno de cada Estado, de este modo, se interpreta que un tratado internacional para entrar en vigor en un Estado que lo ha suscripto no requiere de la existencia de una norma previa que lo convierta en derecho interno.

Comparándolo con la teoría monista, el dualismo conferiría prelación a la constitución nacional frente a un tratado. No obstante, según expresa el autor citado, el monismo se divide en dos ramas, o corrientes, una de ellas, que subordina el derecho internacional al interno y la otra, que confiere preeminencia al derecho internacional frente al interno, denominándose dichas categorías como monismo relativo y absoluto, respectivamente.

---

<sup>16</sup> Mario E. Midon, “Manual de Derecho Constitucional Argentina”, Ed. La Ley, página. 21.



De este modo el autor sostiene que, llevados estos conceptos al plano local, la modalidad prevista por la Constitución Argentina para incorporar tratados refiere al sistema monista, lo que nuestra interpretación, como expresamos anteriormente daría lugar a un monismo atenuado. En nuestro país, la vigencia de un tratado requerirá los siguientes pasos:

- a) Conclusión y firma del tratado por parte del Poder Ejecutivo, art. 99, inc. 11;
- b) Aprobación del tratado por el Congreso de la Nación, en orden a la previsión del art. 75, incisos 22 y 24 de la Constitución.
- c) Ratificación del tratado, figura del derecho internacional a través de la cual el Ejecutivo de un Estado declara que un convenio —tras su conclusión y aprobación— será tenido como jurídicamente obligatorio para la Nación.

Adentrándonos ya en la consideración que han tenido los tratados internacionales en su relación con las normas internas de nuestro país, cabe mencionar en primer lugar, que el artículo 27 de la Constitución establece que no pueden celebrarse tratados que contraríen sus declaraciones, derechos y garantías, con lo cual decimos que existe un Monismo atenuado.

Por su parte si nos remitimos al tratamiento que la aplicación de los tratados ha tenido en la jurisprudencia encontraremos distintas causas que evidencian la evolución del concepto a través del tiempo. En efecto, En 1948 en el fallo Merck Química y Compañía S.A., del 9/6/1948, fallos 211:162, la corte sostuvo que “los derechos y garantías individuales reconocidos a los extranjeros incluidos en la categoría de beligerantes activos o pasivos ceden tanto a la suprema seguridad de la Nación como a las estipulaciones concertadas con los países aliados a la República. La realidad viviente de cada época perfecciona el espíritu de las instituciones de cada país o descubre nuevos aspectos no contemplados antes, sin que pueda oponérsele el concepto medio de una época en que la sociedad actuaba de distinta manera o no enfrentaba peligros de efectos catastróficos; regla de hermenéutica a la que no escapa la Constitución Argentina y que no implica destruir las bases del orden interno preestablecido, sino defender la Constitución en el plano superior de su perdurabilidad y de la del Estado para cuyo gobierno pacífico ha sido instituída.”. De este modo, la



Corte Suprema de Justicia definió como criterio en aquel momento, que en épocas de guerra prevalece el derecho interno y épocas de paz el derecho internacional.

En la causa Martín & Cía. Ltda. v. Nación" del 6/11/63, fallos 257:99 la Corte sostuvo que las cuestiones de orden internacional originadas por la interpretación de un tratado son ajenas, como principio, a la jurisdicción de los tribunales de justicia internos, expresando que ellas dependen de la conducción de las relaciones exteriores de la Nación y sujetas a reclamos de las partes contratantes. Asimismo, en la causa "Esso, S.A. Petrolera Argentina c/Nación Argentina s/repetición" del 5/6/68, fallos 271:7, la Corte sostuvo en aquel momento que: "Ni el artículo 31 ni el 100 de la Constitución Nacional atribuyen prelación o prioridad de rango a los tratados con las potencias extranjeras respecto de las leyes válidamente dictadas por el Congreso Nacional. Ambas normas - leyes y tratados- son calificadas como ley suprema de la Nación, rigiendo a su respecto el principio con arreglo al cual las posteriores derogan a las anteriores."

Más tarde, la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, fue aprobada por nuestro país a través de la ley 19.865 -B. O. 11/1/73- y entró en vigor el 27/1/80, quedando incorporada a nuestro derecho interno a partir de entonces. En su artículo 26, la convención establece el principio "pacta sunt servanda", conforme al cual, todo tratado obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe; mientras que el artículo 27 establece que "Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado". Ambas definiciones inscriben a sus adherentes en el criterio monista.

Volviendo entonces sobre el análisis antes expuesto respecto de los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las causas Ekmekdjian c. Sofovich, Fibraca y Cafés La Virginia, es así como, en la causa Ekmekdjian, Miguel Ángel c. Sofovich, la Corte Suprema de Justicia de la Nación marcó un hito respecto de la prelación de los tratados internacionales, sosteniendo que la Convención de Viena otorga primacía al derecho internacional sobre el derecho interno otorgando preeminencia al tratado por sobre la ley<sup>17</sup>.

---

<sup>17</sup> Convenios internacionales para evitar la doble imposición a la luz de la nueva constitución nacional. Rivero, Silvia S. Editorial La Ley .



Siguiendo esta línea de interpretación, en la causa *Fibraca Constructora* la Corte sostuvo que en virtud del artículo 27 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados se le asigna primacía frente a una interna contraria.

Posteriormente, en la causa *Cafés La Virginia S.A.* del 13/10/94 la Corte Suprema sostuvo que aplicar una norma interna que transgreda un tratado -además de constituir el incumplimiento de una obligación internacional- vulnera el principio de la supremacía de los tratados internacionales sobre las leyes internas - artículos 31 y 75, inciso 22) de la C.N.-.

Sin embargo, también cabe mencionar que, pese al tiempo transcurrido, el fallo "*Parke Davis y Cía. de Argentina S.A.I.C.* del 31/7/73, falos 286:97, brindaba una jerarquía especial a los tratados para evitar la doble imposición, sosteniendo que el tratado en tanto otorga condiciones más favorables a los residentes del otro país contratante, a condición de reciprocidad, no afecta la garantía constitucional de igualdad. Como mencionamos anteriormente, la Constitución Nacional refiere a los tratados internacionales en sus artículos 27 y 31, en los incisos 22 y 24 del artículo 75, en el inciso 11 del artículo 99 y en su artículo 116 otorgando a los tratados internacionales, en concordancia con la actual jurisprudencia de la Corte, jerarquía superior a las leyes locales, dando a la jurisprudencia de la Corte en el caso *Cafés La Virginia* el carácter de precedente fundamental ante algún eventual conflicto tributario relacionado con tratados.

Adicionalmente, el artículo 2 del Código Civil y Comercial de la Nación establece que "los casos que este Código rige deben ser resueltos según las leyes que resulten aplicables, conforme con la Constitución Nacional y los tratados de derechos humanos en los que la República sea parte", de este modo expresa el Dr. Damarco<sup>18</sup> en artículo publicado por Editorial La Ley, el Código establece, expresamente, el sustento y la apoyatura de todo el ordenamiento jurídico. Es así como las sentencias deberán ajustarse a la Constitución Nacional y los tratados de derechos humanos en los que la República Argentina sea parte.

---

<sup>18</sup> "Los principios y los valores del Derecho Tributario" - Damarco, Jorge H. – Artículo publicado por Editorial La Ley.



De este modo, la ley deberá interpretarse de manera sistemática, en forma armónica con las normas de la Constitución Nacional y los tratados de derechos humanos elevados a rango constitucional en los que la República sea parte. Siguiendo lo dispuesto en los artículos 1 y 2 del Código Civil y Comercial atendiendo a los principios y los valores jurídicos, atendiendo a la finalidad de la norma, los usos, prácticas y costumbres siempre que no sean contrarios a derecho, en forma coherente con todo el ordenamiento jurídico. En esta tarea interpretativa, deberá tener presente, que los demás convenios y tratados internacionales, incluidos entre ellos los convenios para evitar la doble imposición, tendrán una categoría superior a las leyes locales pero inferior a las normas y tratados incluidos en la Constitución Nacional.

### **3.3. La legislación tributaria y los derechos humanos**

El reconocimiento y protección a los derechos humanos surge originalmente con los principios que inspiraron la revolución francesa, como una expresión más bien individualista, en el sentido de reconocer las libertades individuales del ser humano. Pero esta concepción fue cambiando con el tiempo, principalmente con la incorporación de postulados socializantes en las constituciones nacionales, como explica Rodolfo Spisso en la obra ya citada, en la etapa de la primera posguerra mundial.

Expresa el autor citado que originariamente los derechos humanos fueron concebidos por el constitucionalismo clásico como derechos del hombre frente al Estado, como una reacción contra el absolutismo monárquico que, en épocas previas a la revolución francesa, encarnaba el Estado. Pero con el correr del tiempo, se fue tomando conciencia que los abusos de poder no sólo podían provenir desde el Estado, sino que también podrían serlo de personas o grupos sociales ajenos a aquél, dándose de este modo al reconocimiento de los derechos humanos en la constitución la finalidad de prevenir abusos del estado y también de privados.

Nuestra Constitución Nacional ha otorgado rango constitucional a diversas Declaraciones, Convenciones y Pactos Internacionales sobre Derechos Humanos con proyección en el derecho



tributario a partir de la reforma de 1994<sup>19</sup>. El inc. 23 del art. 75 de la Constitución Nacional, según la reforma de 1994 le impone al Congreso el deber de “legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen la igualdad y pleno goce de los derechos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales.

Coincidimos con Spisso que la tarea de llevar a la práctica ese mandato constitucional requiere que el Estado, en sus distintos niveles de gobierno, adopte medidas concretas con su consideración en la aprobación del presupuesto general y en la distribución de competencias tributarias entre los distintos niveles de gobierno, estableciendo los tributos con los que habrá de financiar el gasto en forma objetiva, receptando plenamente los principios de igualdad, equidad, capacidad contributiva, respeto a la propiedad, en forma tal que pueda asegurarse a los contribuyentes la debida “seguridad jurídica”, que otorgue garantías suficientes para el desenvolvimiento de la sociedad y aliento de la inversión y desarrollo, lograr un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional (art. 75, incisos 2° y 8°, CN), crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio, promoviendo políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de las provincias y regiones y defender el valor de la moneda (art. 75, inc. 19, CN).

En este proceso del reconocimiento constitucional de los derechos humanos, se da una interpretación dinámica de las cláusulas constitucionales a fin de responder a las exigencias de una sociedad en constante evolución, admitiendo que las relaciones entre el Estado y la población deben respetar normas internacionales. Ello implica reconocer que en el ejercicio de la potestad tributaria el Estado deberá desenvolverse con el debido respeto a los derechos y dignidad del ser humano.

De este modo nuestra Constitución y los Tratados sobre Derechos Humanos elevados a rango constitucional definen como principios: el derecho de defensa, el derecho al debido proceso legal y el acceso a la tutela jurisdiccional que debe ser concreto, efectivo y real.

---

<sup>19</sup> Los derechos humanos y la tributación. Iacomucci, Norma H., Méndez, Araceli F. Editorial La Ley: Publicado en Revista Impuestos 2002-B, 1511.



Si bien no integra el grupo de aquellos pactos elevados a rango constitucional en nuestro país, vale mencionar como referencia importante en esta materia al Convenio Europeo de Derechos Humanos, firmado en Roma en el año 1950, cuyo modelo fundamental fue la Declaración de Derechos Humanos proclamada por las Naciones Unidas en el año 1948, que enumera principios de gran relevancia en materia tributaria: derecho a un proceso equitativo, no hay pena sin ley, derecho al respeto de la vida privada y familiar, derecho a un recurso efectivo, Prohibición de discriminación, protección de la propiedad.

En ese marco se da una tendencia hacia la transparencia fiscal en la relación fisco-contribuyente, dando relevancia al concepto de capacidad contributiva y generalidad de los impuestos, sobre el cual ya Adam Smith en el año 1776, al escribir *La Riqueza de las Naciones*, sostuvo que la generalidad de los impuestos debía obedecer a cuatro máximas: 1) Justicia, 2) Exactitud, 3) Comodidad y 4) Economía.

#### **4. Los tratados internacionales y las distintas formas de integración**

A partir de siglo XX, principalmente a partir de la posguerra comenzaron a desarrollarse importantes procedimientos de integración entre distintas naciones con miras a conformar bloques económicos o en otros casos, reglas que faciliten el intercambio comercial. La Constitución Nacional (1853-1860) concebida en las ideas liberales de la época si bien concibió la integración entre las provincias que integrarían la confederación argentina como la conformación de un gran mercado común que intercambiase con las potencias extranjeras, no preveía mecanismos de integración con éstas, simplemente porque en esos años aún no se daban esos procesos, los que vendrían mucho tiempo después, finalizada la segunda guerra mundial.

Siguiendo el análisis que formula Midón<sup>20</sup>, uno de los primeros antecedentes lo encontramos en nuestro país, en 1945 al suscribirse la Carta de las Naciones Unidas, con la cual se admite que el

---

<sup>20</sup> Midón, Mario R. – Manual de Derecho Constitucional Argentina – Editorial La Ley 3° edición, 2° reimpresión 2017.



Consejo de Seguridad de esa organización tenga funciones policiales, otro antecedente surge con la incorporación del Tratado Interamericano de Asistencia Recíproca (TIAR) en 1947.

Posteriormente, **con la ratificación de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados (1969), se incorpora como novedad**, la consigna de que un Estado no puede invocar las disposiciones de su Derecho interno para evadir el cumplimiento de un acuerdo internacional.

Más tarde, **la Convención Americana sobre Derechos Humanos, conocida bajo la denominación de Pacto de San José de Costa Rica, elevada a rango constitucional en 1994, crea la Corte Interamericana de Derechos Humanos quedando como instancia posterior a la Suprema Corte Argentina.**

Es así como se fueron gestando procesos de integración materializados en consensos multilaterales y en distintos grados de unión, por ejemplo, la creación de una zona de libre comercio como el NAFTA que integra a Canadá, EEUU y México, la unión aduanera que es lo que sería el actual Mercosur aunque en forma incompleta, hasta llegar a la creación de un mercado común como la Comunidad Económica Europea pasando luego ésta última a la unión económica con la creación del Euro, y finalmente se cerraría el ciclo con la integración total.

En ese marco, el Tratado de Asunción tiene como objetivo final, precisamente la creación del Mercado Común del Sur (MERCOSUR), aunque por el momento solo conforma una unión aduanera imperfecta dado que no es plena. Para ello, la reforma constitucional estableció como facultad del congreso en el artículo 75 inciso 24 la de aprobar tratados de integración.

**El tema central de los procesos de integración estará relacionado con la mayor o menor cuota de soberanía fiscal cedida**, cobrando relevancia, el inciso mencionado por cuanto establece que corresponde al Congreso de la Nación aprobar tratados de integración que deleguen competencias y jurisdicción a organizaciones supraestatales **en condiciones de reciprocidad e igualdad**, y que respeten el orden democrático y los derechos humanos, expresando que las normas dictadas en su consecuencia tienen jerarquía superior a las leyes.



En función de ello, los tratados de integración que el Congreso apruebe delegando competencias y jurisdicción en organizaciones supraestatales, deberán satisfacer los siguientes requisitos, bajo apercibimiento de considerarlos inconstitucionales: **reciprocidad, igualdad, respeto por los derechos humanos y respeto al orden democrático y las declaraciones, derechos y garantías consagrados en la Constitución Nacional.**

Cabe aclarar en este punto, que las normas de estos tratados no se encuentran elevadas a rango constitucional con lo cual, su interpretación, en base a los conceptos vertidos anteriormente, tendrá carácter infra constitucional pero supra legal.

En este devenir, se encuentran también, los tratados celebrados por nuestro país, con otros países, para evitar la doble tributación internacional. Son tratados bilaterales, celebrados con distintos países, siguiendo en su gran mayoría el modelo de convenio elaborado por la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) creada en 1961 con sede central en París, Francia.

Si bien no es propósito de este trabajo profundizar en el análisis de las implicancias fiscales de los convenios para evitar la doble imposición celebrados por nuestro país, si consideramos necesario analizar su relación con los principios tributarios consagrados en los tratados internacionales de rango mayor, incorporados al texto de la Constitución Nacional.

Actualmente Argentina posee convenio para evitar la doble imposición con Suecia, Alemania, Bolivia, Francia, Brasil, Italia, Chile, España, Canadá, Finlandia, Reino Unido, Bélgica, Dinamarca, Países Bajos, Australia, Noruega, Rusia, Suiza, Uruguay, México, Emiratos Árabes Unidos.

De este modo, en el marco de las concesiones recíprocas que, en materia tributaria, han efectuado nuestro país y las citadas naciones firmantes, cobra relevancia para nuestro análisis las directivas de la OCDE con el objetivo de evitar la elusión tributaria a nivel global que perjudica la recaudación de las naciones. Con ese objetivo, la OCDE presentó en el 2015 las directivas BEPS



(Base Erosion and Profit Shifting, tal su denominación en inglés) con el objetivo de implementar en sus países miembros y en aquellos que adhieran a sus normativas, medidas de alcance global tendientes a evitar la elusión fiscal planificada por empresas transnacionales y multinacionales. El proyecto de la OCDE ofrece a los Estados normas de soft law que les permitan cubrir aquellos vacíos normativos que pudieran ser aprovechados para la elusión impositiva, desviando utilidades hacia jurisdicciones de baja o nula tributación o haciendo uso abusivo de los tratados para evitar la doble imposición.

La relación entre los convenios para evitar la doble imposición y los tratados internacionales sobre derechos humanos presenta una complejidad mayor a lo que sería solamente la prevalencia de uno u otro en el orden de prelación de las leyes. Como se expone en otra parte de esta obra, los primeros poseen categoría supra legal pero infra constitucional y los segundos poseen rango constitucional a partir de la reforma de 1994.

Como lo expresa Horacio García Prieto<sup>21</sup> la República Argentina ha adherido a tratados internacionales asumiendo compromisos que también limitan su poder tributario, accediendo a someter la solución de diferencias ante organismos supranacionales, como es el caso de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica).

En este sentido, Agustín Torres<sup>22</sup>, comparando la evolución del derecho de integración en la Comunidad Económica Europea (CEE) con el Mercosur, expresa que en este último se presentan dos inconvenientes mayores para armonizar la lógica constitucional que enlaza los tratados internacionales con el derecho interno en los procesos de integración. En primer lugar señala el autor, la ausencia de un órgano supranacional de naturaleza jurisdiccional, como el Tribunal de Luxemburgo en la CEE; y en segundo lugar, la jerarquía asimétrica de los tratados entre los países

---

<sup>21</sup> Horacio García Prieto, “La utilización de métodos alternativos para la resolución de los conflictos, incluyendo el arbitraje”. Tratado de Derecho Tributario Internacional. Asorey- García. Tomo II página 280

<sup>22</sup> Agustín Torres. “Las Relaciones entre el Derecho Internacional Tributario y el Derecho de la Integración Tratado de Derecho Tributario Internacional. Asorey- García. Tomo II página 442ación. ”. Tratado de Derecho Tributario Internacional. Asorey- García. Tomo II página 623 y siguientes.



del Mercosur, en tanto en Argentina los tratados tienen jerarquía superior a las leyes en Brasil, las leyes y los tratados se encuentran en un mismo rango de la pirámide jurídica, al igual que Uruguay, mientras Paraguay de 1992 reconoce el carácter supranacional de instrumentos como los del Mercosur. Todo ello habrá de crear dificultades a la hora de dirimir controversias.

En materia de no discriminación, Cristian Rosso Alba<sup>23</sup> sostiene que el proceso de integración económica ha dado lugar a tratados y normas de rango supralegal que condicionan las relaciones jurídicas entre el fisco y los contribuyentes de cada país. En ese marco, el autor expresa que la cláusula de no discriminación coincide con los principios básicos contenidos en la Constitución Nacional y en los tratados internacionales, la cual, en su versión actual contenida en el modelo de la OCDE tiene como finalidad principal impedir que un país imponga a los nacionales del Estado cocontratante un impuesto u otra obligación de carácter tributario que no se exija o que sea más gravosa que la que se impone a los propios nacionales en su país.

Si embargo, el autor expresa como críticas, la insuficiencia en cuanto no especifica las causales particulares de discriminación que se encuentran prohibidas, otorgando discrecionalidad a las autoridades judiciales para establecer los casos en que pudiera proceder; no presenta claros criterios de distinción entre nacionalidad y residencia, y no contempla plenamente la complejidad y evolución del sistema impositivo mundial.

En esta parte resultan pertinentes, los comentarios expuestos por Darío Rajmilovich<sup>24</sup> cuando expresa con relación a los tratados, y en particular, los convenios para evitar la doble imposición, que los puntos de yuxtaposición o intersección los mismos y la legislación interna de los Estados Contratantes que representa un problema relativo al conflicto de normas en el contexto internacional, en el que cada país sigue sus propias reglas, pero aun así, usualmente los convenios pueden presentar diferencias de criterio en la calificación de las rentas en cuanto a la imposición o en cuanto a la atribución de las mismas a un sujeto.

---

<sup>23</sup> Cristian E. Rosso Alba. “El principio de no discriminación en el Derecho Tributario Internacional”.

<sup>24</sup> Rajmilovich, Darío. Planificación Fiscal Internacional. Editorial la Ley. Página 23 y siguientes.



De este modo, vemos como las normas que establecen los convenios para evitar la doble imposición pueden presentar distintas acepciones para uno u otro estado contratante según las interpretaciones de su legislación interna cuando el tratado no lo aclara, pudiendo en los hechos dar lugar a trato discriminatorio en contra de los principios previstos en la Constitución Nacional y en tratados de rango constitucional. Ello asimismo deja espacios libres que podrían volverse propicios para planificaciones fiscales agresivas o nula imposición. Es aquí donde cobran protagonismo las normas BEPS.

Siguiendo el análisis que plantea Julian Martín en su artículo “BEPS situación actual. Implicancias locales y mundiales”<sup>25</sup> las normas BEPS comprenden 15 acciones para evitar la elusión fiscal internacional, sobre la base de tres principios fundamentales: a) dar coherencia a aquellas normas de derecho interno que abordan actividades transfronterizas; b) sustancia en la relación entre imposición y lugar de realización de las actividades que crean valor; c) mejorar la transparencia y seguridad jurídica para empresas y administraciones fiscales.

Dichas normas BEPS, podemos resumirlas como sigue:

Acción 1: atender los desafíos fiscales que plantea la economía digital

Acción 2: neutralizar los efectos de los dispositivos híbridos

Acción 3: transparencia fiscal internacional en relación con sociedades extranjeras controladas.

Acción 4: limitar la erosión de la base imponible vía deducción de cargos financieros

Acción 5: contrarrestar prácticas fiscales nocivas con transparencia y la sustantividad

Acción 6: impedir el abuso de los convenios para evitar la doble imposición (CDI)

Acción 7: impedir la evitación deliberada de la condición de establecimiento permanente

Acciones 8 referida a intangibles: a) adoptar una definición clara de intangibles; b) asegurar que los beneficios asociados con la transferencia y el uso de intangibles se asignan adecuadamente en línea con la creación de valor; c) el desarrollo de normas para las transferencias de intangibles difíciles de valorar; d) establecer normas que regulen los acuerdos de reparto de costos.

---

<sup>25</sup> Martín, Julián A., “BEPS. Situación Actual. Implicancias locales y Mundiales. Doctrina Tributaria de Errepar, Boletín XXXVIII, página 795, Agosto 2017.



Acción 9: evaluar la asignación de capital y riesgo entre las partes, evaluando el valor agregado generado.

Acción 10: precios de transferencia para evitar BEPS en transacciones entre partes vinculadas, evaluando: a) normas sobre reencuadre de operaciones; b) métodos de fijación de precios de transferencia; c) protección contra gastos que erosionen la base imponible tales como los gastos de gestión y los gastos de la casa matriz.

Acción 11: implementar métodos para la recopilación y análisis de datos sobre erosión de la base imponible, traslado de beneficios y medidas para abordar esta cuestión

Acción 12: exigir a los contribuyentes que comuniquen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Acción 13: nuevo análisis de la documentación sobre precios de transferencia

Acción 14: hacer más efectivos los mecanismos para la resolución de controversias mediante la implementación de procedimientos amistosos.

Acción 15: desarrollar un instrumento multilateral para la aplicación de las medidas desarrolladas, en base al cual se adecuen los convenios para evitar la doble imposición existentes.

Entre las 15 acciones propuestas, destacamos la decimoquinta que propone un instrumento multilateral para permitir a los países y jurisdicciones la implementación de medidas desarrolladas sobre la base de las directivas BEPS con las cuales actualizar las normativas vigentes en los CDI firmados. Argentina adhirió a este instrumento multilateral, denominado “Convención Multilateral” o instrumento multilateral (MI) destinada a promover medidas que evitan la evasión tributaria internacional. De este modo, el MI constituye un instrumento que permite modificar la red de tratados vigente a fin de incorporar las recomendaciones emanadas de las directivas BEPS.

Cabe destacar, como menciona Julian Martín en el artículo citado, que *“la participación de un país en la elaboración de dicho instrumento tiene carácter voluntario y no motiva compromiso u obligación alguna de firmarlo. Pero al firmarse, sí tiene carácter vinculante y prevalece sobre los convenios para evitar la doble imposición firmados previamente que dispongan lo contrario.”*



Siguiendo el análisis del autor citado, y como expresamos antes en el presente trabajo, la Constitución Nacional establece que las leyes internacionales prevalecen sobre las normas fiscales domésticas, por lo tanto, al firmar el acuerdo multilateral o IM, dicho acuerdo prevalecerá sobre la legislación doméstica y los convenios para evitar la doble imposición firmados previamente, en este último caso cuando ambos Estados hayan manifestado su voluntad de someter el CDI al IM, aunque haya discrepancias entre los mismos. A tal efecto, nuestro país firmó la adhesión a la Convención Multilateral el 7 de junio de 2017, con lo cual dicha convención cobra relevancia en la aplicación de la normativa interna y de los propios convenios para evitar la doble imposición vigentes.

Consideramos que la Convención Multilateral sobre directivas BEPS resulta de gran relevancia respecto a los principios constitucionales contenidos en los tratados de rango constitucional por cuanto la misma adopta como uno de sus pilares, la transparencia y “seguridad jurídica”, concepto que, como veremos más adelante, en nuestra tesis es uno de los principios tributarios consagrados en los tratados internacionales de rango constitucional”.

Adicionalmente, tomando lo expresado por el autor en el artículo citado, el mismo presenta una vinculación estrecha con la protección de derechos humanos esenciales, al respecto comenta el Dr. Julián Martín que en setiembre de 2016 el Centro de Derechos Humanos y Justicia Global (CHRGJ), en NYU School of Law, realizó una conferencia internacional titulada “Derechos humanos e impuestos en un mundo desigual” promoviendo el debate sobre la relación entre la desigualdad, economía global y los derechos humanos, en donde se discutieron las formas en que la política fiscal puede ser vista como una forma de política de derechos humanos, y analizar cómo, considerando la incidencia que la evasión fiscal y los escándalos corporativos pueden tener en perjuicio de los sectores sociales más desprotegidos, considerando el mayor perjuicio para países en vías de desarrollo y la inequidad que se presenta para sectores de bajos recursos de la sociedad.

Al respecto, cabe remarcar que si bien el Proyecto BEPS se basó en el principio de transparencia para desarrollar las medidas cuya implementación el Marco Inclusivo recomienda, el Instrumento Multilateral diseñado al amparo de la Acción 15 de dicho proyecto, el mismo no contiene una



disposición que explícitamente aborde la seguridad jurídica como principio, sino más bien regula circunstancias respecto de las cuales se limitan los beneficios contenidos en los convenios bilaterales, cuando los mismos dieran lugar a situaciones de erosión de base imponible y relocalización de renta. De este modo, la seguridad jurídica se alcanzaría como consecuencia de la inclusión en dicho instrumento de algunas recomendaciones formuladas en el marco de la Acción 14 del Proyecto BEPS, referidas con el mecanismo de resolución de controversias en el marco previsto en los convenios para evitar la doble imposición.

Conforme expresa Daniela Rei<sup>26</sup> el Plan BEPS presenta como hecho novedoso, la introducción del concepto de "moral fiscal", en el sentido de que ya no resultaría aceptable no pagar impuestos en ninguna parte, ni reducir en forma desmedida la tasa efectiva de imposición de un grupo económico a nivel internacional, presentándose como desafío, la armonización entre moral fiscal y el principio de "legalidad". Al respecto expresa la autora citada, que la planificación fiscal agresiva en la era post-BEPS presenta entonces un conflicto con el "espíritu de la ley" más que con la "letra de la ley", que durante la era pre-BEPS, el propósito de los convenios para evitar la doble imposición era "evitar la doble imposición" y "prevenir la evasión y elusión fiscal", contando para ello con el concepto de "beneficiario efectivo" previsto en los convenios, y las cláusulas anti elusión previstas en la legislación doméstica que en el caso de Argentina se trata del principio de realidad económica previsto en el art. 2º de la ley 11.683.

En esta parte la autora plantea un problema de prelación de normas, que para nuestro análisis se presenta como no menor, con la aplicación del principio de la realidad económica, previsto en la ley 11.638, de rango inferior a las normas de los tratados, conforme a lo expuestos previamente, pero que igualmente el Fisco lo aplica. Coincidiendo con lo expuesto por la autora, si bien los CDI siguen manteniendo como propósito evitar la doble imposición, también cobra relevancia la necesidad de evitar la doble imposición.

---

<sup>26</sup> Convenios para evitar la doble imposición. Últimos convenios que han entrado en vigor o recientemente modificados en Argentina. Rey, Daniela C. Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2018-XLI, 79.



En lo que respecta la Argentina, el país no contaba con experiencia previa en materia de cláusulas de limitación de beneficios (LOB) en sus CDI. Dicha cláusula, consiste en una prueba de tipo "objetivo" respecto de las partes que pretenden aplicar los beneficios de un CDI, que requiere no solo demostrar que se es residente de un país contratante, sino también ser una "persona calificada" para poder tener acceso a tales beneficios.

Por otro lado, la prueba de propósitos principales (PPT) requiere la realización de una comprobación de tipo "subjetivo" para determinar la existencia de un propósito de negocios que prevalezca sobre cualquier propósito impositivo.

Los únicos CDI que Argentina ha excluido de dicho en la firma del instrumento multilateral, son los vigentes con Alemania, Brasil y Bolivia, incorporando el texto de un nuevo preámbulo para incluir en los CDI, una cláusula PPT, y una LOB simplificada. Sin embargo, la efectiva incorporación al final de cada CDI dependerá de que el otro país contratante también haya efectivamente incorporado una LOB simplificada en sus posiciones.

Según expresa Rei, con relación a los efectos del instrumento multilateral firmado por Argentina solo los CDI vigentes, los celebrados con España y Suiza podrían sufrir algunas modificaciones, los celebrados con Chile y México no sufrirían mayores cambios (ya que, si bien ambos países han firmado el MLI, Argentina ha hecho varias reservas en cuanto a la modificación de sus cláusulas por ya encontrarse incorporadas las medidas correspondientes en el respectivo CDI), y el celebrado con Brasil, como hemos dicho anteriormente, ya ha sufrido los cambios respectivos por la firma del Protocolo de Enmienda que recientemente ha entrado en vigor.

Por su parte Pablo Porporatto<sup>27</sup> sostiene que la transparencia y el intercambio de información en el campo tributario comenzaron a tomar dinamismo en las agendas de trabajo de organismos internacionales, a partir del año 2009, luego de la crisis financiera internacional, y en ese marco se

---

<sup>27</sup> La transparencia en materia tributaria y el intercambio de información. Porporatto, Pablo A. Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2019-LX, 105.



lanza el proyecto BEPS en 2013 en la OCDE y luego los países de Latinoamérica fueron adoptando dichas medidas hasta llegar a la suscripción del Instrumento Multilateral.

Refiriéndose a los desafíos que presentan la evolución de los negocios con la irrupción de la economía digital, se ha dado en denominar "economía digital", sostienen Parra y Rajmilovich<sup>28</sup>, que: “Esta nueva economía ha fomentado que las empresas adopten estructuras de negocios innovadoras y óptimas desde el punto de vista empresarial, en donde lo intangible supera en la mayoría de los casos a lo tangible”. De este modo, los autores plantean que el mundo de los negocios ha presentado una evolución tal, que ha puesto en crisis los principios clásicos de la tributación internacional impactando en los ingresos tributarios de los Estados, generando ello como consecuencia, que en el año 2012, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en conjunto con el G20 (uno de los foros económicos con mayor importancia política a nivel global), comenzaron a trabajar en el diseño del proyecto denominado "Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios" ("BEPS").

Otro aspecto importante para tener en cuenta es la actitud de los estados frente a la normativa impositiva en relación con los CDI y la interpretación de estos. Al respecto comenta Braccia<sup>29</sup> el trilema que se presenta en la tributación internacional post-BEPS entre multilateralismo, unilateralismo constructivo y excepcionalismo tributario. El autor expresa que frente al multilateralismo que representa el esfuerzo realizado en el desarrollo de las normas BEPS, se encuentra lo que se ha denominado el unilateralismo constructivo, representado en el liderazgo de ciertos países para marcar el rumbo de los avances en materia de tributación internacional a partir de reformas legislativas domésticas y la adopción unilateral de normativa y regímenes tributarios que luego son adoptados por otras jurisdicciones, ya sea de manera unilateral o en forma de coordinada con la comunidad internacional a través de organizaciones tributarias,

---

<sup>28</sup> Economía digital. Su evolución en la tributación internacional. Sinopsis del desarrollo de la Acción 1 de BEPS. Parra, María Josefina y Rajmilovich, Darío. Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2019-LIX, 57

<sup>29</sup> Tributación internacional post-BEPS: el trilema entre multilateralismo, unilateralismo constructivo y excepcionalismo tributario. Braccia, Mariano F. Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2018-XLII, 59



Según Braccia, el unilateralismo constructivo, otrora reservado, principalmente a los EE. UU. y el Reino Unido, se ha ido expandiendo en los últimos años a nuevos actores, entre los que se encuentran países emergentes como India y China, derivando, con el peso cada vez mayor de los enfoques y construcciones unilaterales, en una mayor complejidad de la discusión técnica y de política tributaria en los foros internacionales respectivos. En las antípodas tanto del multilateralismo como del unilateralismo constructivo se encuentra el excepcionalismo, que promueve la idea de que los aspectos esenciales de la cultura tributaria de determinadas jurisdicciones inhiben toda posibilidad de realizar trasplantes de reglas, estándares y mejores prácticas tributarias.

En cuanto a las implicancias del instrumento multilateral respecto de los CDI firmados por Argentina, cabe considerar que Argentina ha excluido dicho proceso los CDI vigentes con Alemania, Brasil y Bolivia, habiendo fijado sus posiciones, además de la incorporación del texto del nuevo preámbulo y de una cláusula PPT, la incorporación de una LOB simplificada. La efectiva incorporación de esta al texto final del CDI de que se trate, dependerá de que el otro país contratante también haya efectivamente seleccionado la incorporación de una LOB simplificada en sus posiciones. Argentina ha hecho varias reservas en cuanto a la modificación de sus cláusulas por ya encontrarse incorporadas las medidas correspondientes en el respectivo CDI.

## 5. Cláusulas de contenido tributario en los tratados internacionales

A partir de las cláusulas de los tratados, resumiremos a continuación, las declaraciones, deberes y derechos contenidos en los tratados internacionales elevados a rango constitucional en el artículo 75 inciso 22 de la Constitución Nacional, citando las partes que a nuestro entender se vinculan o afectan a la materia tributaria.

### *a) Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre*

En el Preámbulo, con relación al principio de igualdad declara: “**Todos los hombres nacen libres e iguales en dignidad y derechos** y, dotados como están por naturaleza de razón y conciencia, deben conducirse fraternalmente los unos con los otros.” “El cumplimiento del deber de cada uno



es exigencia del derecho de todos. Derechos y deberes se integran correlativamente en toda actividad social y política del hombre. Si los derechos exaltan la libertad individual, los deberes expresan la dignidad de esa libertad.”

En el capítulo “Derechos”, se hace alusión al principio de seguridad jurídica e igualdad cuando establece:

“Artículo I. – Todo ser humano tiene **derecho a la vida, a la libertad y a la seguridad de su persona.**

Artículo II. – Todas las personas son **iguales ante la ley** y tienen los derechos y deberes consagrados en esta declaración sin distinción de raza, sexo, idioma, credo ni otra alguna.

Artículo V. – Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra los ataques abusivos a su honra, a su reputación y a su vida privada y familiar.”

Artículo IX. – Toda persona tiene el derecho a la inviolabilidad de su domicilio.

Artículo XVI. – Toda persona tiene derecho a la seguridad social que le proteja contra las consecuencias de la desocupación, de la vejez y de la incapacidad que, proveniente de cualquier otra causa ajena a su voluntad, la imposibilite física o mentalmente para obtener los medios de subsistencia.

Artículo XVIII. – Toda persona puede **concurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos.** Asimismo, debe disponer de un **procedimiento sencillo y breve** por el cual la justicia la ampare contra actos de la autoridad que violen, en perjuicio suyo, alguno de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente.

Con relación a la protección de la propiedad privada:

“Artículo XXIII. – Toda persona tiene **derecho a la propiedad privada** correspondiente a las necesidades esenciales de una vida decorosa, que contribuya a mantener la dignidad de la persona y del hogar.”

Respecto a los principios de igualdad ante la ley, defensa en juicio y seguridad jurídica:



“Artículo XXIV. – Toda persona tiene derecho de **presentar peticiones respetuosas a cualquier autoridad competente**, ya sea por motivo de interés general, ya de interés particular, y el de obtener pronta resolución.”

“Artículo XXV. – **Nadie puede ser privado de su libertad** sino en los casos y según las formas establecidas por leyes preexistentes. “

“Nadie puede ser detenido por incumplimiento de obligaciones de carácter netamente civil.

Todo individuo que haya sido privado de su libertad tiene derecho a que el juez verifique sin demora la legalidad de la medida y a ser juzgado sin dilación injustificada o, de lo contrario, a ser puesto en libertad. Tiene derecho también a un tratamiento humano durante la privación de su libertad.”

“Artículo XXVI. – **Se presume que todo acusado es inocente**, hasta que se pruebe que es culpable.

Toda persona acusada de delito tiene derecho a ser oída en forma imparcial y pública, a ser juzgada por tribunales anteriormente establecidos de acuerdo con leyes preexistentes y a que no se le impongan penas crueles, infamantes o inusitadas.”

“Artículo XXVIII. – Los derechos de cada hombre están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bienestar general y del desenvolvimiento democrático.”

En el capítulo “Deberes”, entendemos referidos a los principios de capacidad contributiva con las siguientes cláusulas:

“Artículo XXXIII. – Toda persona tiene el deber de obedecer a la ley y demás mandamientos legítimos de las autoridades de su país y de aquel en que se encuentre.

Artículo XXXV. – Toda persona tiene el deber de cooperar con el Estado y con la comunidad en la asistencia y seguridad sociales de acuerdo con sus posibilidades y con las circunstancias.

Artículo XXXVI – Toda persona tiene el **deber de pagar los impuestos establecidos por la ley**.

Artículo XXXVII. – Toda persona tiene el deber de trabajar, dentro de su capacidad y posibilidades, a fin de obtener los recursos para su subsistencia o en beneficio de la comunidad.”



*b) Declaración Universal de Derechos Humanos*

En el Preámbulo entendemos referido al principio de seguridad jurídica cuando expresa: “Considerando esencial que los derechos humanos sean protegidos por un régimen de derecho, a fin de que el hombre no se vea **compelido al supremo recurso de la rebelión** contra la tiranía y la opresión;”.

Con relación al principio de igualdad, los artículos 1° y 2° establecen:

“Artículo 1.º – Todos los seres humanos nacen **libres e iguales** en dignidad y derechos y, dotados como están de razón y conciencia, deben comportarse fraternalmente los unos con los otros.”

“Artículo 2º

1. Toda persona tiene todos los derechos y libertades proclamados en esta Declaración, sin distinción alguna de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición.
2. Además, no se hará distinción alguna fundada en la condición política, jurídica o internacional del país o territorio de cuya jurisdicción dependa una persona, tanto si se trata de un país independiente, como de un territorio bajo administración fiduciaria, no autónomo o sometido a cualquier otra limitación de soberanía.”

Con relación a los principios de igualdad y seguridad jurídica los artículos 3º, 6º y 7º establecen:

“Artículo 3º– Todo individuo tiene derecho a la vida, a la libertad y a la **seguridad** de su persona.”

“Artículo 6º **Todo ser humano tiene derecho, en todas partes, al reconocimiento de su personalidad jurídica.**”



“Artículo 7° Todos son iguales ante la ley y tienen, sin distinción, derecho a igual protección de la ley. Todos tienen derecho a igual protección contra toda discriminación que infrinja esta Declaración y contra toda provocación a tal discriminación.”

Con relación al principio de defensa en juicio, debido proceso y seguridad jurídica los artículos 8°, 9°, 10° y 11° establecen:

“Artículo 8° Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo, ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución o por la ley.”

“Artículo 9° Nadie podrá ser arbitrariamente detenido, preso ni desterrado.”

“Artículo 10° Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal.”

“Artículo 11° 1. Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa.

2. Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito.”

Con relación al principio de no confiscatoriedad y protección de la propiedad privada el artículo 17° establece:

Artículo 17°:

1. Toda persona tiene derecho a la propiedad, individual y colectivamente.
2. Nadie será privado arbitrariamente de su propiedad.



*c) Convención Americana sobre Derechos Humanos – Pacto de San José de Costa Rica*

Con relación al principio de igualdad y seguridad jurídica los artículos 1°, 3° y 7° establecen:

“Artículo 1. Obligación de Respetar los Derechos

1. Los Estados Parte en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza; color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas ó de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.

2. Para los efectos de esta Convención, persona es todo ser humano.”

“Artículo 3. Derecho al Reconocimiento de la Personalidad Jurídica

Toda persona tiene derecho al reconocimiento de su personalidad jurídica.”

“Artículo 7. Derecho a la Libertad Personal.

1. Toda persona tiene derecho a la libertad y a la seguridad personal.

2. Nadie puede ser privado de su libertad física, salvo por las causas y en las condiciones fijadas de antemano por las Constituciones Políticas de los Estados Parte o por las leyes dictadas conforme a ellas.

3. Nadie puede ser sometido a detención o encarcelamiento arbitrarios.

4. Toda persona detenida o retenida debe ser informada de las razones de su detención y notificada sin demora del cargo o cargos formulados contra ella.

5. Toda persona detenida o retenida debe ser llevada, sin demora, ante un juez u otro funcionario autorizado por la ley para ejercer funciones judiciales y tendrá derecho a ser juzgada dentro de un plazo razonable o a ser puesta en libertad, sin perjuicio de que continúe el proceso. Su libertad podrá estar condicionada a garantías que aseguren su comparecencia en el juicio.

6. Toda persona privada de su libertad tiene derecho a recurrir ante un juez o tribunal competente, a fin de que éste decida, sin demora, sobre la legalidad de tal amenaza dicho recurso no puede ser restringido ni abolido. Los recursos podrán interponerse por sí o por otra persona.



**7. Nadie será detenido por deudas. Este principio no limita los mandatos de autoridad judicial competente dictados por incumplimientos de deberes alimentarios.”**

Con relación al principio de seguridad jurídica, defensa en juicio y debido proceso el artículo 8° establece:

Artículo 8. Garantías Judiciales.

1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.
2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:
  - a) derecho del inculcado de ser asistido gratuitamente por el traductor o intérprete si no comprende o no habla el idioma del juzgado o tribunal;
  - b) comunicación previa y detallada al inculcado de la acusación formulada;
  - c) concesión al inculcado del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa;
  - d) derecho del inculcado de defenderse personalmente o de ser asistido por un defensor de su elección y de comunicarse libre y privadamente con su defensor;
  - e) derecho irrenunciable de ser asistido por un defensor proporcionado por el Estado, remunerado o no según la legislación interna si el inculcado no se defendiere por sí mismo ni nombrase defensor dentro del plazo establecido por la ley;
  - f) derecho de la defensa de interrogar a los testigos presentes en el tribunal y de obtener la comparecencia, como testigos o peritos de todas personas que puedan arrojar luz sobre los hechos;
  - g) derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable, y
  - h) derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior.
3. a confesión del inculcado solamente es válida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza.
4. El inculcado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos.



5. El proceso penal ser público salvo en lo que sea necesario para preservar los intereses de la justicia.

Con relación al principio de legalidad:

“Artículo 9. Principio de Legalidad y de Retroactividad

Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.”

Con relación al principio de no confiscatoriedad y protección de la propiedad privada:

“Artículo 21. Derecho a la Propiedad Privada

1. Toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. La ley puede subordinar tal uso y goce al interés social.

**2. Ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social y en los casos y según las formas establecidas por la ley.**

**3. Tanto la usura como cualquier otra forma de explotación del hombre por el hombre deben ser prohibidas por la ley.”**

Con relación al principio de igualdad, seguridad jurídica, defensa en juicio y debido proceso:

“Artículo 24. Igualdad ante la ley.

Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley.”

“Artículo 25. Protección Judicial.

1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos violen sus derechos



fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.

2. Los Estados Parte se comprometen:

- a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga el recurso;
- b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y
- c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso.”

*d) Pactos Internacionales de Derechos Económicos, Sociales y Culturales y Civiles y Políticos y su Protocolo facultativo.*

En el capítulo relativo a derechos económicos, sociales y culturales, referido al principio de igualdad, y legalidad los artículos 3° 4° y 5° establecen:

#### ARTICULO 3

Los Estados Parte en el presente pacto se comprometen a asegurar a los hombres y a las mujeres igual título a gozar de todos los derechos económicos, sociales y culturales enunciados en el presente pacto.

#### ARTICULO 4

Los Estados Parte en el presente pacto reconocen que, en el ejercicio de los derechos garantizados conforme al presente pacto por el Estado, éste podrá someter tales derechos únicamente a limitaciones determinadas por ley, sólo en la medida compatible con la naturaleza de esos derechos y con el exclusivo objeto de promover el bienestar general en una sociedad democrática.

#### ARTICULO 5

1. Ninguna disposición del presente pacto podrá ser interpretada en el sentido de reconocer derecho alguno a un Estado, grupo o individuo para emprender actividades o realizar actos encaminados a la destrucción de cualquiera de los derechos liberales reconocidos en el pacto o a su limitación en medida mayor que la prevista en él.



2. No podrá admitirse restricción o menoscabo de ninguno de los derechos humanos fundamentales reconocidos o vigentes en un país en virtud de leyes, convenciones, reglamentos o costumbres, a pretexto de que el presente Pacto no los reconoce o los reconoce en menor grado.

Con relación a los principios de libre tránsito, igualdad, seguridad jurídica, defensa en juicio y debido proceso los artículos 12 y 14 establecen:

#### ARTICULO 12

1. Toda persona que se halle legalmente en el territorio de un Estado tendrá derecho a circular libremente por él y a escoger libremente en él su residencia.
2. Toda persona tendrá derecho a salir libremente de cualquier país, incluso del propio.
3. Los derechos antes mencionados no podrán ser objeto de restricciones salvo cuando éstas se hallen previstas en la ley, sean necesarias para proteger la seguridad nacional, el orden público, la salud, o la moral pública o los derechos y libertades de terceros, y sean compatibles con los demás derechos reconocidos en el presente pacto.
4. Nadie podrá ser arbitrariamente privado del derecho de entrar en su propio país.

#### ARTICULO 14

1. Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil. La prensa y el público podrán ser excluidos de la totalidad o parte de los juicios por consideraciones de moral, orden público o seguridad nacional en una sociedad democrática, o cuando lo exija el interés de la vida privada de las partes o, en la medida estrictamente necesaria en opinión del tribunal, cuando por circunstancias especiales del asunto la publicidad pudiera perjudicar a los intereses de la justicia; pero toda sentencia en materia penal o contenciosa será pública, excepto en los casos en que el interés de menores de edad exija lo contrario, o en las actuaciones referentes a pleitos matrimoniales o a la tutela de menores.



2. Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley.
3. Durante el proceso, toda persona acusada de un delito tendrá derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:
  - a) A ser informada sin demora, en un idioma que comprenda y en forma detallada, de la naturaleza y causas de la acusación formulada contra ella;
  - b) A disponer del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa y a comunicarse con un defensor de su elección;
  - c) A ser juzgada sin dilaciones indebidas.
  - d) A hallarse presente en el proceso y a defenderse personalmente o ser asistida por un defensor de su elección; a ser informada, si no tuviera defensor, del derecho que le asiste a tenerlo y, siempre que el interés de la justicia lo exija, a que se le nombre defensor de oficio, gratuitamente, si careciere de medios suficientes para pagarlo;
  - e) A interrogar o hacer interrogar a los testigos de cargo y a obtener la comparecencia de los testigos de descargo y que éstos sean interrogados en las mismas condiciones que los testigos de cargo;
  - f) A ser asistida gratuitamente por un intérprete, si no comprende o no habla el idioma empleado en el tribunal;
  - g) A no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable.
4. En el procedimiento aplicable a los menores de edad a efectos penales se tendrá en cuenta esta circunstancia y la importancia de estimular su readaptación social.
5. Toda persona declarada culpable de un delito tendrá derecho a que el fallo condenatorio y la pena que se le haya impuesto sean sometidos a un tribunal superior, conforme a lo prescripto por la ley.
6. Cuando una sentencia condenatoria firme haya sido ulteriormente revocada, o el condenado haya sido indultado por haberse producido o descubierto un hecho plenamente probatorio de la comisión de un error judicial, la persona deberá ser indemnizada, conforme a la ley, a menos que se demuestre que le es imputable en todo o en parte el no haberse revelado oportunamente el hecho desconocido.



7. Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido ya condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país.

Con relación al principio de igualdad el artículo 26 establece:

#### ARTICULO 26

Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho sin discriminación a igual protección de la ley. A este respecto, la ley prohibirá toda discriminación y garantizará a todas las personas protección igual y efectiva contra cualquier discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.

En el capítulo relativo a derechos civiles y políticos el tratado establece con relación a los principios de igualdad, seguridad jurídica, defensa en juicio y debido proceso:

#### “ARTICULO 3

Los Estados Parte en el presente pacto se comprometen a garantizar a hombres y mujeres la igualdad en el goce de todos los derechos civiles y políticos enunciados en el presente pacto.”

#### “ARTICULO 9

1. Todo individuo tiene derecho a la libertad y a la seguridad personales. Nadie podrá ser sometido a detención o prisión arbitrarias. Nadie podrá ser privado de su libertad, salvo por las causas fijadas por ley y con arreglo al procedimiento establecido en ésta.

2. Toda persona detenida será informada, en el momento de su detención, de las razones de la misma, y notificada, sin demora, de la acusación formulada contra ella.

3. Toda persona detenida o presa a causa de una infracción penal será llevada sin demora ante un juez u otro funcionario autorizado por la ley para ejercer funciones judiciales, y tendrá derecho a ser juzgada dentro de un plazo razonable o a ser puesta en libertad. La prisión preventiva de las personas que hayan de ser juzgadas no debe ser la regla general, pero su libertad podrá estar subordinada a garantías que aseguren la comparecencia del acusado en el acto del juicio, o en cualquier otro momento de las diligencias procesales y, en su caso, para la ejecución del fallo.



4. Toda persona que sea privada de libertad en virtud de detención o prisión tendrá derecho a recurrir ante un tribunal, a fin de que éste decida a la brevedad posible sobre la legalidad de su prisión y ordene su libertad si la prisión fuera ilegal.
5. Toda persona que haya sido ilegalmente detenida o presa, tendrá el derecho efectivo a obtener reparación.”

#### “ARTICULO 10

1. Toda persona privada de libertad será tratada humanamente y con el respeto debido a la dignidad inherente al ser humano.
2.
  - a) Los procesados estarán separados de los condenados, salvo en circunstancias excepcionales, y serán sometidos a un tratamiento distinto, adecuado a su condición de personas no condenadas;
  - b) Los menores procesados estarán separados de los adultos y deberán ser llevados ante los tribunales de justicia con la mayor celeridad posible para su enjuiciamiento.
3. El régimen penitenciario consistirá en un tratamiento cuya finalidad esencial será la reforma y la readaptación social de los penados. Los menores delincuentes estarán separados de los adultos y serán sometidos a un tratamiento adecuado a su edad y condición jurídica.”

#### “ARTICULO 11

Nadie será encarcelado por el solo hecho de no poder cumplir una obligación contractual.”

#### “ARTICULO 14

1. Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil. La prensa y el público podrán ser excluidos de la totalidad o parte de los juicios por consideraciones de moral, orden público o seguridad nacional en una sociedad democrática, o cuando lo exija el interés de la vida privada de las partes o, en la medida estrictamente necesaria en opinión del tribunal, cuando por circunstancias especiales del asunto la publicidad pudiera



perjudicar a los intereses de la justicia; pero toda sentencia en materia penal o contenciosa será pública, excepto en los casos en que el interés de menores de edad exija lo contrario, o en las actuaciones referentes a pleitos matrimoniales o a la tutela de menores.

2. Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley.

3. Durante el proceso, toda persona acusada de un delito tendrá derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

a) A ser informada sin demora, en un idioma que comprenda y en forma detallada, de la naturaleza y causas de la acusación formulada contra ella;

b) A disponer del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa y a comunicarse con un defensor de su elección;

c) A ser juzgada sin dilaciones indebidas.

d) A hallarse presente en el proceso y a defenderse personalmente o ser asistida por un defensor de su elección; a ser informada, si no tuviera defensor, del derecho que le asiste a tenerlo y, siempre que el interés de la justicia lo exija, a que se le nombre defensor de oficio, gratuitamente, si careciere de medios suficientes para pagarlo;

e) A interrogar o hacer interrogar a los testigos de cargo y a obtener la comparecencia de los testigos de descargo y que éstos sean interrogados en las mismas condiciones que los testigos de cargo;

f) A ser asistida gratuitamente por un intérprete, si no comprende o no habla el idioma empleado en el tribunal;

g) A no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable.

4. En el procedimiento aplicable a los menores de edad a efectos penales se tendrá en cuenta esta circunstancia y la importancia de estimular su readaptación social.

5. Toda persona declarada culpable de un delito tendrá derecho a que el fallo condenatorio y la pena que se le haya impuesto sean sometidos a un tribunal superior, conforme a lo prescripto por la ley.

6. Cuando una sentencia condenatoria firme haya sido ulteriormente revocada, o el condenado haya sido indultado por haberse producido o descubierto un hecho plenamente probatorio de la comisión de un error judicial, la persona deberá ser indemnizada, conforme a la ley, a menos que



se demuestre que le es imputable en todo o en parte el no haberse revelado oportunamente el hecho desconocido.

7. Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido ya condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país.”

#### “ARTICULO 15

1. Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicación en el momento de la comisión de delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.

2. Nada de lo dispuesto en este artículo se opondrá al juicio ni a la condena de una persona por actos u omisiones que, en el momento de cometerse, fueran delictivos según los principios generales del derecho reconocidos por la comunidad internacional.”

#### “ARTICULO 16

Todo ser humano tiene derecho en todas partes, al reconocimiento de su personalidad jurídica.”

### **6. Principios tributarios implícitos en las cláusulas de los tratados internacionales**

Los tratados internacionales de rango constitucional mencionados en el artículo 75 inciso 22 de la constitución nacional contienen declaraciones sobre principios tendientes a proteger derechos esenciales a la condición humana, obligando a los países que los suscribieron a observar cabalmente la protección de esos derechos. Dentro de los derechos reconocidos se mencionan algunos que tienen particular incidencia en la materia tributaria, siendo asimismo receptados en el articulado de la propia Constitución Nacional. Por otro lado, también se imponen deberes a las personas, en el marco de los derechos reconocidos y especialmente protegidos que derivan a nuestro juicio, en otro principio tributario de particular importancia, cual es, el de capacidad contributiva.



Desde la perspectiva de nuestro análisis, encontramos dos grupos de principios implícitos en los tratados, un primer grupo incluido dentro de los principios generales que declaran, y que asimismo la Constitución Nacional ya contenía en forma específica para la materia tributaria en sus artículos sobre declaraciones derechos y garantías; integran este grupo, los principios de **legalidad, igualdad, respeto a la propiedad privada y garantías de defensa en juicio**. Un segundo grupo, en nuestra interpretación, estaría referido a principios que la Constitución Nacional no contiene en forma explícita dentro de su articulado, aunque podrían inferirse de las declaraciones derechos y garantías que la integran; componen este segundo grupo los principios de: “**seguridad jurídica**”, y “**capacidad contributiva**”. Analizaremos a continuación cada principio en particular y finalmente formularemos el esquema de principios tributarios contenidos en forma implícita en los tratados internacionales con rango constitucional.

## 6.1. Legalidad

El principio de legalidad se encuentra en el artículo XXXIII de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, cuando declara que “Toda persona tiene el deber de obedecer a la ley y demás mandamientos legítimos de las autoridades de su país y de aquel en que se encuentre.”, y en el artículo XXXVI al declarar que “Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos.”

En la Declaración Universal de Derechos Humanos, el artículo 11 refiere al principio de legalidad cuando declara que: “1. Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa.; 2. Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito.”; y en el artículo 12 cuando declara que: “Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques.”.



La Convención Americana sobre Derechos Humanos – Pacto de San José de Costa Rica, establece en su artículo 9° referido al principio de legalidad y retroactividad que: “Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.”.

En los Pactos Internacionales de Derechos Económicos, Sociales y Culturales y Civiles y Políticos y su Protocolo facultativo, el artículo 4 declara que: “Los Estados Partes en el presente pacto reconocen que, en el ejercicio de los derechos garantizados conforme al presente pacto por el Estado, éste podrá someter tales derechos únicamente a limitaciones determinadas por ley, sólo en la medida compatible con la naturaleza de esos derechos y con el exclusivo objeto de promover el bienestar general en una sociedad democrática. Seguidamente, el artículo 5 declara que: “1. Ninguna disposición del presente pacto podrá ser interpretada en el sentido de reconocer derecho alguno a un Estado, grupo o individuo para emprender actividades o realizar actos encaminados a la destrucción de cualquiera de los derechos liberales reconocidos en el pacto o a su limitación en medida mayor que la prevista en él. 2. No podrá admitirse restricción o menoscabo de ninguno de los derechos humanos fundamentales reconocidos o vigentes en un país en virtud de leyes, convenciones, reglamentos o costumbres, a pretexto de que el presente Pacto no los reconoce o los reconoce en menor grado.”.

En la Constitución Nacional, el artículo 19 ya contenía la consagración del principio de legalidad, reafirmada con la incorporación de los tratados a su articulado. Es así como el artículo 19 de la Constitución Nacional declara que “Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.”.



Este principio, reconocido como “reserva de ley”, como lo expresa Giuliani Fonrouge<sup>30</sup>, es uno de los principios esenciales del Estado moderno, considerada como regla fundamental del derecho público y consagrada en el artículo 14 de la Declaración de los Derechos del Hombre de 1789.

El principio de legalidad representa un elemento fundamental del estado de derecho, para que nazca la obligación tributaria, siendo así, que todos los elementos constitutivos de dicha obligación: objeto, sujeto, ámbito espacial, ámbito temporal, base imponible y alícuota deben estar establecidos por una ley emanada del Congreso. Ello supone que la norma debe ser clara y precisa, su texto debe ser autosuficiente, de modo que segundas interpretaciones en base a normas que no se encuentran escritas en su propio cuerpo lo desvirtúen. Nos referimos aquí a la excesiva dependencia de las reglamentaciones emanadas del Poder Ejecutivo. Si el principio de legalidad supone dar certeza a los contribuyentes, esa certeza debe partir de la misma ley que de algún modo también asegura su estabilidad. Otro puntal de este principio es el de irretroactividad, según el cual la ley solo rige para hechos futuros, no pudiendo afectarse hechos ya pasados.

El principio de legalidad consagrado por la Constitución Nacional en el artículo 19 se complementa con el principio de razonabilidad de la ley, consagrado en el artículo 28 que establece: “Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio.”.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa 12/12/2017 Piantoni Hnos. SACIFIYA c. DGI, en sentencia de fecha 12/12/2017, fallos: 340:1884, convalidó la constitucionalidad de la ley 25.453, así como el Decreto del Poder Ejecutivo 380/2001 y la resolución general. AFIP 1135/2001, con relación al impuesto a los créditos y débitos en cuentas bancarias, son constitucionales, por cuanto los elementos esenciales del tributo, su hecho imponible, los sujetos obligados, la base imponible y las exenciones habían sido expresamente establecidos por ley. Vale en este caso considerar el voto en disidencia del Dr. Lorenzetti sosteniendo que: “Es tarea de la ley, y no de la reglamentación ni del intérprete, establecer y delimitar, de manera cierta y precisa, el

---

<sup>30</sup> Carlos M. Giuliani Fonrouge – Obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Ruben Oscar Asorey – Derecho Financiero – Editorial La Ley – 9ª edición 2003.



hecho jurídico tributario, de forma tal que le permita al contribuyente reconocer la existencia de la hipótesis de incidencia y verificar si se ha configurado a su respecto.”.

Tiempo antes, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa 29/12/2009 Consolidar SA - ART c. Superintendencia Riesgos Trabajo de fecha 29/12/2009, fallos: 332:2872, tomando lo expresado por la Procuradora Fiscal, sostuvo que el principio constitucional de legalidad o de reserva de ley en materia tributaria no es sólo una expresión jurídico formal sino que constituye una garantía substancial, y comprende tanto a la creación de tributos como a las modificaciones de los elementos esenciales de la obligación tributaria, es decir el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones.

En el sistema tributario actualmente vigente encontramos gran cantidad de casos en los que se han establecido tributos en clara omisión del principio de legalidad o de reserva de ley, vale solo reparar en algunos de los casos más resonantes que a continuación comentaremos.

Cuando hacia la segunda mitad de 2018, la economía argentina comenzaba a sufrir los efectos de la devaluación del peso y de la elevación de las tasas de interés en los mercados internacionales, comenzó a sentirse el peso del déficit fiscal y con ello la necesidad de incrementar la recaudación tributaria. Meses antes, la administración nacional había recurrido a la ayuda financiera del Fondo Monetario Internacional, y el acuerdo con dicho organismo incluía como requisitos reducir el déficit primario en 2019 y lograr equilibrio primario en 2020.

En ese marco las necesidades de financiamiento y las presiones inflacionarias generadas por la devaluación del peso derivaron en la necesidad de restablecer los derechos de exportación que hacia fines de 2015 habían sido eliminados. Con ese objetivo, el art. 78 de la Ley de Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional, publicada como ley 27.467<sup>31</sup>, incorporó al concepto de "mercadería definido por el Código Aduanero, a las prestaciones de servicios realizadas en el país cuyos efectos se generen en el exterior.

---

<sup>31</sup> Los nuevos derechos de exportación de servicios - Rajmilovich, Darío - IMPUESTOS - Práctica Profesional 2019-LVI, 137. Editorial La Ley.



Por otro lado, el art. 79 de la ley considera exportadores a los prestadores de dichos servicios y el art. 81 de la Ley define como valor imponible el resultante de la factura de venta o documento equivalente. Esta norma se complementó con el Decreto PEN 1201/2019 que definió los elementos básicos y constitutivos necesario para el nacimiento de la obligación tributaria, lo cual representa una clara transgresión del principio de legalidad por parte del decreto en tanto legisla en materia tributaria, atribución que le corresponde exclusivamente al Congreso de la Nación.

Asimismo, con anterioridad al decreto mencionado<sup>32</sup>, por medio del decreto 793/2018 BO 4/9/2018 el Poder Ejecutivo Nacional estableció con vigencia hasta el 31/12/2020, un derecho de exportación del doce por ciento (12%) a la exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM), que no podrá exceder de cuatro pesos (\$4) por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda, y de tres pesos (\$3) por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda, para las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NCM detalladas en el Anexo I del decreto, delegando en el Ministerio de Producción de la Nación el dictado de las normas reglamentarias necesarias. El dictado de esta medida se basó en las facultades conferidas por el art. 99, incs. 1) y 2º) de la Constitución Nacional y en artículo 755 de la ley 22.415 (Código Aduanero) y entre otras normas adicionales, en la ley 27.431 de Presupuesto General de la Administración Nacional para el Ejercicio 2018, bajo la interpretación de que mediante las leyes nacionales 22.415 y 26.939, el Congreso de la Nación, buscó dotar al Poder Ejecutivo Nacional de herramientas que le permitan adoptar en forma ágil, medidas de política económica para ejecutar, entre otros objetivos, la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior, estabilizar los precios internos y atender las necesidades de las finanzas públicas

---

<sup>32</sup> La validez de las retenciones a las exportaciones. Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación - Camaronera Patagónica" y "Whirlpool Puntana"- Canobbio, María Julieta - Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2018-XL, 115 – Editorial La Ley.



Al respecto la Corte había establecido en el fallo "Camaronera Patagónica SA c. Ministerio de Economía y otros s/ amparo", en sentencia del 15/04/2014, fallos: 337:388, que el derecho de exportación creado por la resolución ME 11/2002 es un tributo cuya definición puede comprenderse en el art. 724 del Código Aduanero, en tanto grava el hecho de la exportación misma de la mercadería, para consumo. En esta línea, refirió la Corte que la Constitución Nacional prescribe, de manera reiterada y como regla primordial, tanto en el art. 4º como en los arts. 17 y 52, que sólo el Congreso impone las contribuciones referidas en el art. 4º.

Asimismo, la Corte recordó que 'los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que no sea el legislativo, el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas, y ha afirmado en reiteradas oportunidades que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, agregando a lo expuesto que el principio de legalidad o de reserva de la ley abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones.

De este modo se expresó la Corte, remarcando que el principio de reserva de ley en materia tributaria supone un límite inmovible que tampoco cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto en el art. 76 de la Constitución Nacional.

Si bien la Corte admite que en el ámbito de los derechos aduaneros sería indispensable contar con herramientas que permitan adecuar rápidamente los tributos siempre y cuando se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa, pero que la resolución ME 11/2002 no se ajustaba a este concepto, y en suma declaró la invalidez de la resolución ME 11/2002. La Corte aclaró que la invalidez de la resolución ME 11/2002 se circunscribía al período comprendido entre el 05/03/2002 (fecha en que había entrado en vigor) hasta el 24/08/2002, momento a partir del cual entró en vigor la ley 25.645, disposición que le otorga a su contenido rango legal.



Por otro lado, en la causa "Whirlpool Puntana SA c. Dirección General de Aduanas", sentencia del 11/12/2014, fallos: 337:1451, la Corte comenzó por señalar es verdad que el art. 1° del Tratado de Asunción establece el principio de "la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países, sin perjuicio de lo cual, debían tenerse en cuenta dos cuestiones: a) la primera, que el Tratado de Asunción es un acuerdo en los términos del art. 2°, inc. 1°, apartado a) de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, regido por el derecho internacional; b) la segunda, que los tratados internacionales deben ser interpretados de acuerdo con los arts. 31 y 32 de la referida Convención, que consagran el principio de buena fe. En esta línea, la Corte sostuvo que no hay en el Tratado constitutivo del MERCOSUR ninguna norma que, de manera directa, imponga a los estados miembros la obligación de abstenerse de establecer derechos de exportación a las mercancías con destino a los países miembros.

## 6.2. Igualdad

El principio es consagrado en la constitución nacional en el artículo 16 cuando establece que “La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. **La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.**”.

Este principio viene dado de los fundamentos mismos de la revolución francesa, contenido en la cláusula 6° la cual establece: “Todos los ciudadanos tienen derecho a colaborar en su formación, sea personalmente, sea por medio de sus representantes. Debe ser igual para todos, sea para proteger o para castigar. Siendo todos los ciudadanos iguales ante ella, todos son igualmente elegibles para todos los honores, colocaciones y empleos, conforme a sus distintas capacidades, sin ninguna otra distinción que la creada por sus virtudes y conocimientos.”.

Anteriormente, había sido enunciado por Adam Smith al sostener en sus máximas sobre la imposición<sup>33</sup> que los súbditos debían contribuir al sostenimiento del Estado en proporción a sus

---

<sup>33</sup> Carlos M. Giuliani Fonrouge – Derecho Financiero – 9° Edición - Ed. La Ley – Obra citada.



capacidades. El concepto fue evolucionando, y nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación lo interpretado de manera que, receptando modernos conceptos económicos y sociales, el mismo diera lugar a un concepto de tratamiento igual a quienes se encuentran en igualdad de condiciones, excluyendo toda discriminación injusta o arbitraria contra determinados sujetos.

En los tratados internacionales incorporados a la Constitución Nacional este principio se haya reconocido en las siguientes cláusulas:

- a) En la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre: el artículo II del Capítulo I declara: “Todas las personas son iguales ante la ley y tienen los derechos y deberes consagrados en esta declaración sin distinción de raza, sexo, idioma, credo ni otra alguna.”
- b) En la Declaración Universal de Derechos Humanos:
  - a. Artículo 1.º “Todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos y, dotados como están de razón y conciencia, deben comportarse fraternalmente los unos con los otros.”
  - b. Artículo 2.º
    - i. “Toda persona tiene todos los derechos y libertades proclamados en esta Declaración, sin distinción alguna de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición.”
    - ii. “Además, no se hará distinción alguna fundada en la condición política, jurídica o internacional del país o territorio de cuya jurisdicción dependa una persona, tanto si se trata de un país independiente, como de un territorio bajo administración fiduciaria, no autónomo o sometido a cualquier otra limitación de soberanía.”
  - c. Artículo 7º: “Todos son iguales ante la ley y tienen, sin distinción, derecho a igual protección de la ley. Todos tienen derecho a igual protección contra toda discriminación que infrinja esta Declaración y contra toda provocación a tal discriminación.”



- c) Convención Americana sobre Derechos Humanos – Pacto de San José de Costa Rica: artículo 1º: “Los Estados Partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza; color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas ó de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.”. Y más categóricamente en el artículo 24: “Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley.”.
- d) Pactos Internacionales de Derechos Económicos, Sociales y Culturales y Civiles y Políticos y su Protocolo facultativo: artículo 3º Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos: “Los Estados Parte en el presente pacto se comprometen a garantizar a hombres y mujeres la igualdad en el goce de todos los derechos civiles y políticos enunciados en el presente pacto.”. Y en el artículo 26: “Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho sin discriminación a igual protección de la ley. A este respecto, la ley prohibirá toda discriminación y garantizará a todas las personas protección igual y efectiva contra cualquier discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.”.

Si bien la interpretación de este principio ha dado lugar a distintas corrientes de opinión a través de la historia según cada país en determinado momento, la idea generalizada tal como la ha interpretado la Corte Suprema de Justicia de la Nación, indica que la igualdad se refiere a dar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones, permitiéndose establecer categorías razonables de contribuyentes fuera de toda discriminación arbitraria.

La Corte ha sostenido en diversos fallos (por ejemplo en sentencia del 27/12/1990, Peralta, Luis A. y otro c. Estado nacional (Ministerio de Economía -Banco Central), fallos: 313:1513, que la garantía de la igualdad ante la ley radica en consagrar un trato legal igualitario a quienes se hallan en una razonable igualdad de condiciones, lo cual no impide que el legislador contemple en forma



distintas situaciones que considere diferentes, siempre y cuando dichas distinciones no se formulen con criterios arbitrarios, privilegio o inferioridad personal o de clase, o de ilegítima persecución.

En la causa L'Eveque, Ramón R., sentencia del 16/8/1988, fallos: 311:1451, la Corte sostuvo que la garantía constitucional de la igualdad no impide que las leyes contemplen de manera distinta situaciones que consideren diferentes, siempre que diferenciación no sea en forma arbitraria, ni configure una ilegítima persecución, o indebido privilegio a personas o grupos de personas.

En un fallo reciente, de fecha 21/11/2018 en la causa González Victorica, Matías y otros c. Estado Nacional (AFIP-DGI), fallos: 341:1625, tomando los argumentos del Dictamen del Procurador Fiscal, la Corte por mayoría resolvió que no extender el beneficio impositivo previsto en la ley 19.279 a aquellas personas con discapacidad pero que no carecen de recursos para acceder a una movilidad de calidad resulta adecuado y razonable, y que ello no puede entenderse en modo alguno como un trato diferenciado prohibido por la Constitución Nacional. En las consideraciones de esta sentencia, cabe destacar lo expresado en su voto por los Dres. Maqueda y Lorenzetti que basaron su decisión expresando que para que exista denegación de la igualdad ante la ley debería existir discriminación en forma arbitraria, pero que ello no ocurre cuando el trato diferenciado surge a partir de la consideración de distintas circunstancias en las que se funda la ley que no merezcan considerarse como irrazonables, y en este sentido, no resulta irrazonable que el Estado recurra a la distinción según la capacidad económica, como parámetro objetivo, para gozar de ayuda social, de modo que pueda orientar sus recursos hacia los sectores más desprotegidos.

Con relación a las potestades tributarias de las provincias y la imposición de alícuotas diferenciales, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo en la causa Bayer SA c. Provincia de Santa Fe del 31/10/2017, fallos 340:1480, que el principio de igualdad consagrado en la Constitución Nacional supone considerar las diferencias con el propósito de que las normas las recojan y, armonizándolas, provean al afianzamiento de la justicia y a la consecución del bien común dentro de una sociedad pluralista. En esta causa, la empresa dedujo acción declarativa contra la Provincia de Santa Fe para exigirle el pago de diferencias abonadas en concepto de una



alícuota más gravosa en el Impuesto a los Ingresos Brutos, dado que los productos se elaboraban en plantas industriales ubicadas en otra jurisdicción.

La controversia planteada en la causa Bayer se refería a la aplicación de alícuotas diferenciales cuando el contribuyente no posee establecimiento en la jurisdicción. Frente a este planteo la Corte sostuvo que una empresa que no posee establecimiento en la jurisdicción no debe tributar de un modo más gravoso que aquellas que si lo poseen, por cuanto ello no constituye una pauta razonable para fijar un tratamiento impositivo distinto.

En sentencia del 06/11/2018, recaída en la causa Droguería del Sud S.A. c. Provincia de Buenos Aires, la Corte se expidió respecto a la aplicación de alícuotas diferenciales en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En el caso planteado el contribuyente reclamaba el trato desigual que derivaba del hecho que aquellas droguerías que poseían establecimiento en la provincia quedaban gravadas a la alícuota del 1%, en tanto que quienes no poseían establecimiento en su jurisdicción, como era su caso que vendía desde la Ciudad de Buenos Aires, sino que le aplicaba una alícuota diferencial del 2% para el período 2007 y del 4,5% para 2008.

En la causa citada, la Corte sostuvo que la pretensión tributaria provincial al gravar a la actora la venta mayorista de medicamentos para uso humano con una alícuota "residual" del 2% y 4,5% — leyes 13.613, 13.787 y 13.850—, es inconstitucional ya que discrimina en función del lugar de radicación del contribuyente lesionando el principio de igualdad, y alterando la corriente natural del comercio —arts. 75, inc. 13 y 126—, instaurando así una suerte de "aduana interior" vedada por la Norma Fundamental para perjudicar a los "bienes y servicios" foráneos en beneficio de los "producidos" en su territorio. En su dictamen, la Procuradora Fiscal expresó que tener un domicilio distinto no puede ser un elemento diferenciador para el pago de un tributo, de modo que la norma obligue al contribuyente a radicarse en determinado lugar para gozar de una exención sin lesionar seriamente su libertad de elección para establecer la sede de sus negocios y la igualdad frente a las cargas.



Sobre el tratamiento de situaciones distintas frente al principio de igualdad, la Corte expresó en su sentencia importantes conceptos que consideramos importante reseñar a continuación para nuestro análisis. Consideró que el establecimiento de clasificaciones y categorías para la percepción de los impuestos debe ser estrictamente compatible con el principio de igualdad, pero no solo a condición de que todos los que sean colocados en una clase o categoría reciban el mismo tratamiento, sino que esencialmente la clasificación tenga razón de ser, es decir que se corresponda razonablemente con distinciones reales.

Expresa la sentencia que la vaguedad con que aparece enunciado el principio en el texto constitucional es solo aparente, que la regla no supone una rígida igualdad, sino que entrega a la discreción y sabiduría de los gobiernos un amplio espectro para ordenar y agrupar distinguiendo y clasificando los objetos de la legislación basándose en alguna diferencia razonable y no en una selección puramente arbitraria.

Tomando lo expresado en la causa “Bolsa de Cereales de Buenos Aires c. Provincia de Buenos Aires, sostiene que en materia de igualdad, se requiere efectuar el control de razonabilidad a efectos de establecer si a todas las personas o situaciones incluidas en la categoría se les reconocen iguales derechos o se les aplican similares cargas, examinando los elementos de clasificación que la componen, a fin de observar si se excluye a alguien que debería estar dentro y recibir igual atención jurídica. Expresa el fallo que la verdadera igualdad consiste en aplicar en las causas ocurrentes la ley según las diferencias constitutivas de ellas. El principio de razonabilidad exige que los preceptos mantengan coherencia con las reglas constitucionales durante todo el lapso que dure su vigencia. En suma, el Tribunal ha dejado establecido que: “...el distinto domicilio de una persona no puede ser un elemento diferenciador dentro de una categoría obligada al pago o a la recaudación de un tributo, ya que no reviste la característica determinante para establecer que por ese solo extremo integra un grupo diverso que debe ser sometido a regulaciones diferentes.

En otra causa anterior, Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida S.A. c. Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, de fecha 29/04/2015, también se expidió la corte basándose en la afectación al principio constitucional de igualdad. En esta causa, una pesquera



reclamaba la inconstitucionalidad del art. 3 de la Ley tarifaria de la provincia de Tierra del Fuego 854 que fijó una Tasa retributiva de Servicios por la Verificación de Procesos Productivos (TVPP) para los titulares de permisos de pesca provinciales y nacionales, regidos por los decretos 1139/88 y 1345/88. La Corte Suprema de Justicia de la Nación hizo lugar a la demanda, declarando la invalidez constitucional de la norma considerado entre sus argumentos que la referida tasa afectaba el principio de igualdad tributaria, pues, además de considerar solo los productos que se exportaban, ya que el hecho imponible lo fija el valor FOB de salida que figure en el permiso de embarque, los diferenciaba según su destino, demostrando así que no se perseguía la retribución de un servicio no advirtiéndose razón para tal distinción.

Con relación a los tratados internacionales y su relación con el principio de igualdad, también la Corte se ha expedido. En efecto, en sentencia de fecha 28/04/1998, recaída en la causa Hoechst A.G. c. D.G.I. la Corte sostuvo que en virtud de la jerarquía superior de un tratado internacional frente a la ley interna, debe admitirse que dicha ley puede sufrir restricciones en virtud de los compromisos asumidos por la República en un convenio internacional, suscripto con el propósito de fomentar las relaciones económicas y la inversión recíproca entre los estados contratantes, evitando la doble imposición fiscal y la discriminación en perjuicio de los nacionales de cada una de las partes. En el caso planteado, la parte actora solicitó se declare la inconstitucionalidad del art. 14 de la ley 21.282 por violar el Convenio para evitar la doble imposición con la República Federal de Alemania y demandó la repetición parcial del impuesto sobre el patrimonio neto ingresado por sus filiales argentinas como responsables sustitutos, tomando en cuenta que en el caso de titulares que posean de manera indirecta bienes en el país, a través de participaciones en el capital social de sociedades domiciliadas en el exterior, la ley del impuesto al patrimonio neto presumía sin admitir prueba en contrario, que dichos bienes pertenecían de manera indirecta a personas físicas domiciliadas en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas, estableciendo que las sociedades locales actuarían como responsables sustitutos, por las participaciones en su capital que pertenezcan de manera directa o indirecta, a los sujetos pasivos del gravamen mencionados en el primer párrafo del art. 14. La Corte entendió que dicha presunción se basaba en la necesidad de identificar al titular de los bienes situados en el país como sujeto pasivo, no encontrando ningún propósito discriminatorio basándose en el principio rector contenido en el



artículo 20 de la Constitución Nacional, que protege la contribución de los nacionales de estados extranjeros a la vida económica de nuestro país.

En otro fallo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en sentencia del 14/10/1997 recaída en la causa Arce, Jorge D, la corte sostuvo que de la conjunción entre el art. 8º, párr. 2º, inc. h) de la Convención Americana de Derechos Humanos que establece que "... Durante el proceso toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas: ... derecho de recurrir del fallo ante el juez o tribunal superior" y el art. 14 inc. 5º del Pacto Internacional de Derechos Civil y Políticos, según el cual "Toda persona declarada culpable de un delito tendrá derecho a que el fallo condenatorio y la pena que se le haya impuesto sean sometidos a un tribunal superior conforme lo prescripto por la ley, surge que la garantía del derecho de recurrir ha sido consagrada sólo en beneficio del inculpado. Por ello, en tanto el Ministerio Público es un órgano del Estado, y no es el sujeto destinatario del beneficio, no se encuentra amparado por la norma con rango constitucional, sin que ello obste a que el legislador, si lo considera necesario, le conceda igual derecho. En cuando al principio de igualdad la Corte expresó, según la ciencia y el espíritu de nuestra Constitución, no es otra cosa que el derecho que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar en los casos ocurientes la ley según las diferencias constitutivas de ellos.

### **6.3. Derecho de propiedad**

El reconocimiento del derecho de propiedad como principio fundamental en la organización institucional, ya viene reconocido desde la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, dictada en Francia, en su art. 17 en el marco de una concepción individualista de los derechos del hombre. En el origen, contra esta doctrina luego surgieron tendencias socialistas cuestionando este principio.

La Constitución Nacional se refiere al derecho de propiedad en los artículos: 14 al decir que todos los habitantes tienen derecho de "usar y disponer de su propiedad"; 20 cuando expresa que "los



extranjeros pueden poseer bienes raíces, comprarlos, enajenarlos testar conforme a las leyes”; y principalmente el 17 cuando declara que la propiedad es inviolable.

La propiedad es un atributo de la personalidad, un derecho natural, y, como tal, preexistente a su reconocimiento constitucional. Por esa preexistencia, precisamente, es que la Constitución nacional declara, reconoce y garantiza el derecho de propiedad como inviolable, y la correlativa facultad del individuo de usar y disponer de ella, según lo expresan sus arts. 14 y 17.

Así, el artículo 17 de la Constitución Nacional establece que la propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley, que la expropiación por causa de utilidad pública, debe ser otorgada por ley y previamente indemnizada, y refuerza el concepto expresando que sólo el Congreso tiene la facultad de crear tributos, que ningún servicio personal es exigible, y que la confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino.

En los tratados internacionales incorporados a la constitución nacional a través del artículo 75 inciso 22 con la reforma de 1994, se enuncia el principio en los siguientes tratados y clausulas:

- a) Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre: Artículo XXIII: “Toda persona tiene derecho a la propiedad privada correspondiente a las necesidades esenciales de una vida decorosa, que contribuya a mantener la dignidad de la persona y del hogar.”
- b) Declaración Universal de Derechos Humanos: Artículo 17:
  - a. “Toda persona tiene derecho a la propiedad, individual y colectivamente.”
  - b. “Nadie será privado arbitrariamente de su propiedad.”
- c) Convención Americana sobre Derechos Humanos – Pacto de San José de Costa Rica: Artículo 21. Derecho a la Propiedad Privada:
  - a. “1. Toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. La ley puede subordinar tal uso y goce al interés social.”



- b. “2. Ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social y en los casos y según las formas establecidas por la ley.”
- c. “3. Tanto la usura como cualquier otra forma de explotación del hombre por el hombre deben ser prohibidas por la ley.”

De este modo este principio tan enfáticamente reconocido y protegido en el artículo citado reconoce sus fuentes en los hechos ocurridos en la historia previa a la organización nacional de 1853 y las ideas expuestas por Juan Bautista Alberdi en las Bases y Puntos de Partida para la Organización Nacional.

En esta parte de nuestro análisis consideramos muy pertinente los comentarios del Dr. Héctor B. Villegas en su artículo sobre el derecho de propiedad,<sup>34</sup> el autor analiza el reconocimiento del derecho de propiedad, tanto en la doctrina de la Iglesia Católica a través de las encíclicas “Rerum novarum” y “Quadragesimo anno”, así como también a la luz de las definiciones dadas por las teorías individualistas como colectivistas, éstas últimas llegando anularlo casi en su totalidad.

En su análisis expresa el autor citado, que *“en las épocas actuales no se piensa que el derecho de propiedad tenga alcances que incluso admitan la posibilidad de abusar de la propiedad sin reparar en los perjuicios que ese uso o abuso pudiera causar a la comunidad o a los individuos en particular”*, y citando a García Belsunce, reproduce lo expresado por este autor en cuanto a que *“ninguna legislación podría admitir que el propietario, en ejercicio de su libre derecho, diera a la propiedad destinos que, por ejemplo, perjudicaran la salud pública, la moral, las buenas costumbres, o pusiesen en peligro la vida o seguridad de las personas o de los bienes, o impidieran, mediante el cumplimiento de obligaciones de hacer o de no hacer, el concretar obras en bien de la humanidad”*, concluye así Villegas, coincidiendo con García Belsunce, que el ejercicio de un derecho no puede convertirse en abuso del derecho.

---

<sup>34</sup> La propiedad, los tributos y los derechos aduaneros a la exportación - Belisario Villegas, Héctor – Periódico Económico Tributario – agosto de 2008.



De este modo, Villegas llega a la definición del derecho de propiedad concebido en la Constitución Nacional como un derecho relativo, conforme a las definiciones del artículo 14 de la Constitución cuando establece que los habitantes de la Nación Argentina gozan de éste (y otros derechos) conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio, en forma congruente con el art. 28, que impide que los principios, garantías y derechos reconocidos por los anteriores artículos puedan ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio, y con el del 33, cuando aclara que los derechos enumerados no pueden ser entendidos como negación de otros no enumerados, pero que nacen de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.

En suma, el autor concluye que una interpretación lógica de normas constitucionales citadas deriva en la afirmación que la forma republicana de gobierno no admite derechos absolutos sino relativos. Siguiendo el análisis que desarrolla Villegas en el artículo citado, el autor luego de analizar las teorías que llevan a la definición del concepto de propiedad y la definición misma dada por la constitución nacional refiere a la compatibilización del derecho de propiedad con la tributación, expresando que la protección constitucional a favor de la propiedad constituye el mejor instrumento de una política tendiente al engrandecimiento de la Nación, pero que esa política se ve atenuada sensiblemente por la existencia de tributos excesivos, no justificados que impone el Estado, mediante los cuales se apropia de la riqueza privada.

El autor describe la relación entre derecho de propiedad y tributo, como una especie de relación circular en la cual, partiendo de la necesidad humana de organizarse en sociedad, se tornan necesarios los tributos como forma de financiar las necesidades del Estado, que teniendo entre sus prioridades cuidar el respeto a la propiedad, necesita para ello recaudar tributos, los cuales podrá imponer basándose en el principio de capacidad contributiva. Para ello se dota al Estado de Poder Tributario para exigir a los contribuyentes el pago de tributos establecidos previamente por ley respetando los principios de igualdad, equidad y capacidad contributiva.

De este modo concluye que la relación entre propiedad y tributo no es antinómica, sino complementaria, pero que debe existir un límite a la facultad de imposición dado por el principio de no confiscatoriedad de los impuestos. Expresa el autor, que, así como lo absoluto de la



propiedad encuentra sus límites en su función social, el poder tributario del Estado encuentra también sus límites, más allá de los cuales puede producir resultados negativos, y de este modo, con relación al peso de la imposición sostiene que: *“se podrá decir que no hay sacrificio en el caso de las grandes fortunas, pero esta afirmación debe tomarse con cuidado. El respeto a la propiedad privada exige que a ninguno se disminuya su capital, ni se le quite parte sustancial de la renta. Este indispensable respeto no sólo es cuestión de justicia, sino de conveniencia, porque si el dinero no se siente protegido, emigrará a otros países que lo recibirán con los brazos abiertos.”*

La Corte Interamericana de Derechos Humanos, se ha expresado sobre el derecho de propiedad en resolución del 3 de septiembre de 2019, en el caso “Masacres de El Mozote y Lugares Aledaños Vs. El Salvador”. Según se resumen en la parte introductoria de la sentencia, “la causa se refiere a los hechos sucedidos entre el 11 y el 13 de diciembre de 1981 cuando la Fuerza Armada de El Salvador con el apoyo de la Fuerza Aérea salvadoreña, realizó una serie consecutiva de ejecuciones masivas, colectivas e indiscriminadas de civiles, en el caserío El Mozote, el cantón La Joya, los caseríos Ranchería, Los Toriles y Jocote Amarillo, así como en el cantón Cerro Pando y en una cueva del Cerro Ortiz. Los ataques ocurrieron en el marco de una supuesta operación de contrainsurgencia que formaba parte de una política de “tierra arrasada” planificada y ejecutada por el Estado. Tras doce años de conflicto armado, el 16 de enero de 1992 se firmó el Acuerdo de Paz que puso fin a las hostilidades entre el Gobierno de El Salvador y el FMLN. El 23 de enero de 1992, la Asamblea Legislativa de la República de El Salvador dictó el Decreto Legislativo N° 147 denominado “Ley de Reconciliación Nacional”. El 20 de marzo de 1993, cinco días después de la presentación del Informe de la Comisión de la Verdad, la Asamblea Legislativa dictó la denominada “Ley de Amnistía General para la Consolidación de la Paz”.”.

En su sentencia el tribunal destaca con relación al derecho de propiedad que su jurisprudencia desarrollada refiere a un concepto amplio de propiedad que abarca, entre otros, el uso y goce de los bienes, definidos como cosas materiales apropiables, así como todo derecho que pueda formar parte del patrimonio de una persona. Dicho concepto comprende todos los muebles e inmuebles, los elementos corporales e incorporeales y cualquier otro objeto inmaterial susceptible de valor,



haciendo mención que la Corte ha protegido, a través del artículo 21 de la Convención Americana, los derechos adquiridos, entendidos como derechos que se han incorporado al patrimonio de las personas. Además, los artículos 13 (Protección de la población civil) y 14 (Protección de los bienes indispensables para la supervivencia de la población civil) del Protocolo II adicional prohíben, respectivamente, “los actos o amenazas de violencia cuya finalidad principal sea aterrorizar a la población civil”, así como “atacar, destruir, sustraer o inutilizar con ese fin los bienes indispensables para la supervivencia de la población civil”.

Sobre esta base conceptual, destaca que el derecho a la propiedad privada es un derecho humano cuya vulneración en el presente caso es de especial gravedad y magnitud no sólo por la pérdida de bienes materiales, sino por la pérdida de las más básicas condiciones de existencia y de todo referente social de las personas que residían en dichos poblados. (...).

La constitución nacional protege el derecho de propiedad y limita la imposición sobre la misma consagrando el principio de no confiscatoriedad cualquiera que sea el tributo que pretenda afectarlo. Siguiendo el análisis que plantea Villegas comentaremos seguidamente el principio de no confiscatoriedad consagrado en la Constitución y las definiciones dadas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

#### *a) No confiscatoriedad*

El art. 17 de la Constitución nacional establece que: "La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino". Siguiendo los comentarios de Villegas, en el artículo citado precedentemente, comentamos a continuación los conceptos desarrollados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (la Corte).

Inicialmente la Corte, negó toda posibilidad de que las confiscaciones prohibidas por la Constitución tuvieran como una de sus variantes a la materia tributaria, así lo expresó en fallo del 23 de agosto de 1906, sin embargo posteriormente, el 16 de diciembre de 1911 modificó el criterio anterior, dictaminando que "el impuesto del 50% impugnado en el caso que se planteaba constituía



una verdadera exacción o confiscación que ha venido a restringir en condiciones excesivas los derechos de propiedad y de testar, que la Constitución consagra en sus arts. 17 y 20 en favor de ciudadanos y extranjeros.

2

De este modo, la Corte ha sentado el criterio en la causa Mario Saenz contra Provincia de Buenos Aires, del 21 de agosto de 1942, fallos: 191:125, expresando “*que la contribución de pavimentos que excede al beneficio que recibe la propiedad afectada y representa más de la tercera parte del valor del inmueble, importa una exacción violatoria de los arts. 16 y 17 de la Constitución Nacional*”, que es confiscatorio lo que excede el límite que razonablemente puede admitirse como posible de un régimen democrático de gobierno que ha organizado la propiedad con límites infranqueables, que excluyen la confiscación de la fortuna privada, ni por vía directa ni valiéndose de los impuestos.

La Corte Suprema ha definido, en la causa José Cruz contra Provincia de Santiago del Estero, del 23 de Diciembre de 1936, fallos: 179:98 que la razonabilidad es la medida de la confiscatoriedad de los tributos, el impuesto que tenga el efecto inmediato de hacer imposible el desenvolvimiento de una actividad lícita o de una industria libre, atenta contra la garantía del art. 14 de la Constitución Nacional, el poder impositivo ha de ser ejercido de buena fe, para fines públicos, y que los impuestos deben establecerse con arreglo a un sistema de imparcialidad y uniformidad, en condiciones razonables y en forma tal que no lleguen a constituir una prohibición o confiscación, sino que su objetivo debe ser costear los gastos administrativos.

Sobre la base del principio de la razonabilidad, la Corte elabora su doctrina según la cual la confiscatoriedad se configura cuando se prueba la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado.

En la causa Ramos, Eulogio c. Municipalidad de la Capital del 10/08/1938, fallos 181:264, la Corte sostuvo que la garantía de la igualdad como base del impuesto, no constituye una regla rígida, de modo tal que no amerite tratamientos distintos de bienes o personas, siempre y cuando el tributo la distinción no sea arbitraria, siempre que el impuesto repose sobre alguna base razonable que



autorice la distinción de supuestos diferentes de modo que no llegue al extremo de consumir el capital.

En otra causa, Cobo de Macchi Di Cellere, Dolores c. Provincia de Córdoba del 21/07/1941, fallos fallos: 190:231, la Corte impugnó el impuesto inmobiliario progresivo que pretendía aplicar la Provincia de Córdoba, sosteniendo que no se afecta la garantía de igualdad por la mera distinción entre propiedades rurales y urbanas, siempre que esta distinción no sea arbitraria, ni en odio o favor de personas. Consideró en este caso la corte que la tasa que absorbía más del 50% de las utilidades que producía el inmueble resulta a confiscatoria.

Villegas, trae a colación una cita de Alberdi, al expresar que "Todo rédito obtenido ocasiona un relativo desmedro en el costo de lo invertido (capital-fuente), por lo cual resulta indispensable desintegrar el monto de aquél para tomar la porción necesaria con el fin de adosarla al capital, para que éste no sufra mermas que, con el tiempo, y después de sucesivas producciones de renta, lo llevan a un desgaste o aniquilamiento. En esta forma, la Corte ha interpretado en el caso Raul Saffores c. Provincia de Santa Fe del 10 de marzo de 1939, fallos 184:5, y en el fallo Compañía Minera Aguilar c. Nación Argentina, de agosto de 1951, fallos 220:50, que se cumple con el fin de que se pueda vivir consumiendo la renta sin empobrecerse y que sea posible enriquecerse no consumiéndola del todo".

*b) El límite de imposición para establecer la no confiscatoriedad:*

En lo relativo al impuesto inmobiliario, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha considerado configurada la confiscatoriedad cuando el tributo absorbía una proporción superior al 33% del capital, o de la renta.

Reseñando en breve síntesis, los casos que cita Villegas, en los inicios de esta posición jurisprudencial los criterios sobre el tope fueron oscilantes. Hubo fallos según los cuales el Alto Tribunal consideró confiscatorio el tributo que absorbía la renta de un inmueble en un porcentaje:



del 38,44%; del 50%; mayor del 50%, de promedio superior al 58%; u otros porcentajes, y declaró no confiscatorio el tributo que absorbía 27,75% de las utilidades.

Posteriormente, distintos precedentes fijaron el tope del 33% de las utilidades, más allá del cual, en circunstancias ordinarias, el tributo implica un desapoderamiento inconciliable con el derecho de propiedad.

También, en el ya no vigente impuesto sucesorio, hubo fallos según los cuales no se podía gravar más del 33% de la porción hereditaria.

En lo que significaban los antecedentes jurisprudenciales conocidos hasta el momento, el autor plantea que lo más sano con relación a las controversias que en la época generó la Res. 125/08 del Ministerio de Economía que aumentaba los derechos de exportación, sería aplicar la doctrina del 33% porque representaba una alícuota consolidada a través de distintos fallos.

Posteriormente surgió el fallo Candy (antes citado, fallos 332/1572) con relación a la aplicación del ajuste por inflación impositivo de la ley del Impuesto a las Ganancias, que el artículo 39 de la ley 24.073 había dejado no operativo congelando todos los ajustes en 1. En este fallo la corte sentó la jurisprudencia según la cual se tornaría confiscatorio en el Impuesto a las Ganancias todo nivel de imposición cuya tasa efectiva supere la tasa del Impuesto a las Ganancias, que al momento del fallo era del 35%.

#### **6.4. Debido proceso y defensa en juicio**

##### *Nociones generales*

Uno de los axiomas doctrinarios que atenta contra el debido proceso y posibilidad de defensa en juicio es el principio del “Solve et Repete”, reconocido por la Corte Suprema de la Nación para recurrir a la vía federal, con el objeto de no dificultar o paralizar el normal desenvolvimiento de las administraciones de las provincias. Al respecto el art. 8º, inc. 1º, de la Convención Americana de Derechos Humanos, dispone que: “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas



garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley (...) para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.

Como sostiene Soler<sup>35</sup>, la aplicación del principio de “solve et repete” en el ámbito impositivo surge a partir de sucesivas sentencias de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, entre las que podemos citar: Procurador Fiscal de la Provincia de San Juan c/ Sucursal del Banco Nacional del año 1876, fallos: 17:207, Herrera, Rómulo c/ Tiseyra y otro del año 1887, fallos 31:103, Baldomero Martínez c/ Municipalidad de La Plata por pago de impuestos indebidos del año 1899, fallos 79:17; receptado ya desde una época muy temprana a partir de la organización institucional de la República Argentina, siendo también receptado por la legislación tributaria de todas las provincias. La ley de procedimiento tributario 11.683 si bien no consagra expresamente esta regla, prevé un procedimiento de ejecución fiscal luego de agotarse la vía administrativa.

Alguna corriente de opinión considera al solve et repete como un privilegio del Fisco basado en la necesidad de que la función del Estado no se vea alterada por demoras en la recaudación tributaria, y si reconoce su origen en normas legales, se torna carente de fundamento constitucional pues su aplicación priva a los administrados de su derecho a revisar los actos de la administración cuando se encuentran afectados ilegítimamente, con lo cual se ven privados de ejercer el previo control de legitimidad de dichos actos.

Por su parte, la ley Nacional de Procedimientos Administrativos N° 19.549 concede en su artículo 12 la posibilidad de suspender el acto administrativo en el supuesto de que su aplicación cause perjuicios graves para el administrado, pero dicha suspensión, en la práctica, sólo es posible en sede judicial mediante una medida cautelar que obliga al administrado a demostrar la irreparabilidad del daño y acreditar, a fin de obtener dicha medida, los requisitos indispensables para su procedencia, es decir: verosimilitud del derecho, peligro en la demora y contracautela suficiente.

---

<sup>35</sup> La inconstitucionalidad del solve et repete. Soler, Osvaldo H. Publicado en: IMP 2011-9, 23. Editorial La Ley - Checkpoint



Por otro lado, la regla del solve et repete resultaría en un escollo muy difícil de eludir si se pretende hacer respetar la garantía constitucional del debido proceso consagrada en el artículo 18° de la Constitución Nacional y en el artículo 8° del Pacto de San José de Costa Rica.

La cláusula pretende asegurar el derecho de los contribuyentes a plantear su defensa frente a la exigencia compulsiva de un tributo. La Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, sala IV, en la causa “Telesud S.A.”, del 18/4/1985, consideró que el principio contenido en el punto 1° del art. 8° de la Convención Americana de Derechos Humanos había derogado el principio solve et repete. Luego la misma Cámara morigeró este criterio en la causa “Establecimientos Textiles San Andrés”, sosteniendo que con la intervención del Tribunal Fiscal de la Nación se cumple con el requisito de la cláusula 8°, punto 1°, de la Convención mencionada.

Otro caso que afectó el debido proceso tiene que ver con la teoría del empobrecimiento definido como requisito, por la Corte Suprema de la Nación en la causa “Mellor Goodwin S.A.” del 18/10/1973, fallos 287:79, conforme a la cual es requisito para que proceda la acción de repetición, que el contribuyente demuestre que soportó efectivamente impuesto sin posibilidad de trasladarlo a terceros.

La ley 25.795 agregó un último párrafo al art. 81 de la ley 11.683 (57), que dice: “Los impuestos indirectos sólo podrán ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando éstos acrediten que no han trasladado tal impuesto al precio, o bien cuando habiéndolo trasladado acrediten su devolución en la forma y condiciones que establezca la AFIP”.

La admisión de la acción declarativa de inconstitucionalidad es otro elemento que hace a la tutela efectiva judicial. Este principio aparece consagrado en los artículos 8° y 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos —art. XVIII., lo cual implica reconocer el carácter supremo de la Constitución conforme a su artículo 31., en los arts. 8° y 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos; art. 2°, apartado 3°, inciso a), b) y c), del Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Político. La doctrina, a su vez, ha dado lugar al principio de la tutela judicial efectiva del



derecho de defensa en juicio reconocido por el artículo 18 de la Constitución Nacional que se relaciona con las disposiciones del Pacto de San José de Costa Rica.

La acción de amparo resulta procedente cuando el acto impugnado resulta lesivo de los demás derechos y libertades constitucionales, habiendo sostenido la Corte que debería aparecer de modo claro la ilegitimidad de una sanción, así como el daño grave e irreparable que se causaría siguiéndose los procedimientos ordinarios. Para que resulte procedente, es necesario que el acto lesivo sea arbitrario o ilegítimo, y que no exista otro procedimiento judicial más idóneo.

### *Principios aplicables al derecho penal tributario*

La Constitución Nacional y los tratados internacionales ratificados y elevados a rango constitucional por nuestro país consagran, en materia penal, una serie de principios a los que se debe ajustar la legislación que en su consecuencia se dicte. Resumiremos a continuación los principios constitucionales relacionados con el Derecho Penal, haciendo una síntesis de los principios desarrollados por el Dr. Rodolfo Spisso, en su obra “Derecho Constitucional Tributario”<sup>36</sup>, Entre ellos cabe mencionar: legalidad, irretroactividad de la ley, exteriorización de la acción punible, tipicidad de la acción, culpabilidad, presunción de inocencia y non bis in ídem. Si el tratamiento en profundidad de estos principios correspondería más bien a una obra dedicada al derecho penal, hemos preferido incluir al menos una breve reseña y comentarios acerca de los mismos en virtud de sus implicancias en la materia tributaria a partir del Derecho Penal Tributario.

### *No hay delito sin ley previa*

El principio de legalidad consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional no alcanza por sí solo para resolver la cuestión de tipicidad de un delito, es decir para que resulte punible la conducta de una persona debe estar tipificado específicamente en la ley la conducta antijurídica, principio receptado en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 (art. 8°),

---

<sup>36</sup> Spisso, Rodolfo – Derecho Constitucional Tributario – Editorial Abeledo Perrot – Sexta Edición 2016 – página 631 y siguientes.



y consagrado en la Declaración Universal de Derechos Humanos de las Naciones Unidas de 1948 (art. 11).

### *Ley penal más benigna*

S bien el principio de la ley penal más benigna no se encuentra expresamente mencionado en la Constitución, se encuentra reconocido en el art. 9° de la Convención Americana, y en forma análoga el art. 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, luego de adoptar el principio esencial del derecho penal liberal *nullum crimen nulla poena sine lege*, recogido en el art. 18 de la Constitución Nacional, agrega: “Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello”. Se ha declarado aplicable el principio de la retroactividad de la ley penal más benigna en ocasiones de haberse sancionado moratorias o que condonaron multas y sanciones.

### *La doble instancia en el proceso penal*

El art. 8°, inc. 2°, apartado h), de la Convención Americana de Derechos Humanos establece como requisito la doble instancia del proceso penal, y al respecto, la Corte Suprema en la causa *Giroldi, Horacio David s/recurso de casación*, del 7/04/1995, fallos: 318:514 consideró que según el artículo 1° de la Convención sobre Derechos Humanos, garantizar implica el deber del Estado de tomar todas las medidas necesarias para que las personas puedan disfrutar de los derechos que la Convención reconoce, otorgando la posibilidad de una revisión amplia de la sentencia del tribunal inferior en todos sus aspectos y materias, mediante el acceso a una vía ordinaria de revisión, considerando la posibilidad de esta doble revisión no solo en la esfera penal sino también en el ámbito de las contravenciones.

Al respecto, la Corte Interamericana de Derechos Humanos sostuvo en la causa “*Tribunal Constitucional v. Perú*” que si bien la función jurisdiccional es competencia del Poder Judicial, ello no obsta que otros organismos del estado puedan ejercer funciones del mismo tipo, tomando este concepto la Corte Suprema de Justicia en Argentina, en la causa “*Losicer, Jorge Alberto c/ BCRA*, del 26/06/2012 fallos: 335:1126, y otro” sosteniendo que el art. 8° de la Convención



Americana de Derechos Humanos no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas puedan ejercer su derecho de defensa, es decir tanto sea en instancia administrativa o judicial, todo organismo que decida sobre derecho y obligaciones de las personas debe observar las garantías de defensa en juicio de los tratados.

Coincidimos con Spisso<sup>37</sup> al sostener que los arts. 185 y 186 de la ley 11.683 que le prohíben al Tribunal Fiscal ejercer el control negativo de constitucionalidad, excepto cuando apliquen jurisprudencia de la Corte Suprema, son contrarios a los convenios internacionales de derechos humanos. Sobre este particular, cabe tener presente, que por vía del control de convencionalidad, como principio doctrinario de interpretación de las cláusulas de los tratados de rango constitucional, sostenido por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, y receptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, podría plantearse la facultad del Tribunal Fiscal para ejercer control negativo de constitucionalidad, aun cuando no existiere jurisprudencia previa de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Sobre la facultad del Tribunal Fiscal para ejercer el control de constitucionalidad, sostiene Franco Gatti<sup>38</sup>, que existió históricamente cierto consenso acerca del impedimento de que el Poder Ejecutivo pueda ejercer el control de constitucionalidad, citando el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Ingenio y Refinería San Martín del Tabacal SA c/Provincia de Salta” de 1967, fallos: 269:243, en cuya sentencia afirma que dicha facultad es exclusiva del Poder Judicial, único habilitado para juzgar la validez de las normas dictadas por el órgano legislativo. Pero asimismo el autor expresa que a partir de los fallos de la corte en las causas “Giroldi”, “Simón”, “Marchall”, “Mazzeo”, y “Lociser”, antes comentados en el presente trabajo, correspondería considerar el denominado bloque de constitucionalidad y, especialmente, de las directrices emergentes de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y de las directivas de la Comisión

---

<sup>37</sup> Derecho Constitucional Tributario – Ed. Abeleto Perrot 6ª edición.

<sup>38</sup> Gatti, Franco. El Tribunal Fiscal de la Nación Frente al Control de Constitucionalidad y Convencionalidad. Doctrina Tributaria de Errepar. XXXVIII, página 1023, octubre 2017.



Interamericana, para habilitar el control de convencionalidad por parte del Tribunal Fiscal, y cita como antecedente más reciente, el fallo de ese tribunal recaído en la causa “La Mercantil Andina Cía. Argentina de Seguros SA c/DGA s/apelación, TFN 31/7/2012.

### *Garantía contra la dilación excesiva del proceso*

El estado de indefinición en que pueden verse los procesados cuando el trámite se dilata resulta violatorio de su derecho constitucional de obtener un pronunciamiento judicial sin dilaciones en un tiempo razonable conforme al artículo 18 de la Constitución Nacional y al artículo 8º, inc. 1º de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

### *Aplicación de sanciones penales por parte de la administración*

Uno de los casos que se ha planteado esta cuestión con mayor resonancia es respecto de la sanción de clausura aplicada por la Administración, en la cual la doctrina de la Corte en las causas Dumit, Carlos José c/ Instituto Nacional de Vitivinicultura, del 8/11/1972, fallos: 284:150, y Lapiduz, Enrique c/ DGI. s/ acción de amparo, del 28/04/1998, fallos: 321:1043, ha consistido en sostener que no cabe hablar de “juicio”, en particular de aquel que el art. 18 de la Constitución exige como requisito que legitime una condena si el trámite ante el órgano administrativo no se integra con la instancia judicial previa y la sanción, en consecuencia, no es un resultado de actuaciones producidas dentro de dicha instancia.

La jerarquía constitucional de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y al Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, ha desplazado la doctrina sustentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por cuando ambos tratados consagran el derecho de toda persona a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente.

De este modo, las convenciones internacionales vedan la posibilidad a la aplicación de sanciones de naturaleza penal por parte de la Administración activa, aunque tales sanciones se puedan recurrir ante un tribunal independiente por medio de acciones o recursos con efectos suspensivos.



### *La aplicación de las convenciones sobre derechos humanos a las contravenciones*

Las convenciones internacionales de derechos humanos también resultan aplicables también, a nuestro juicio, en materia de contravenciones, si interpretamos que no existirían razones para distinguir entre delito y contravención para la aplicación de las garantías de defensa contenidas en las mismas respecto del derecho penal común a ambos.

Sobre esta disyuntiva, siguiendo el análisis expuesto por Spisso<sup>39</sup>, puede observarse con ha variado la jurisprudencia de la Corte en este tema. En principio, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa Butyl S.A. del 16/10/2002, fallos 325:2711, sostuvo que el derecho de recurrir el fallo ante un juez o tribunal superior, conforme a lo previsto en el art. 8º, inc. 2º, apart. h), de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y art. 14, inc. 5º, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, se halla supeditado a la existencia de un fallo final dictado contra una persona “inculpada de delito” o “declarada culpable de un delito”, por lo que resultan ajenas a su ámbito los pronunciamientos judiciales que condenan o absuelvan, con motivo de la imputación de faltas, contravenciones o infracciones administrativas.

Sin perjuicio de ello, con posterioridad, en la causa Marchal Juan H. s./Apelación del 10/4/2007 fallos 330:1427 la Corte hizo lugar al recurso extraordinario interpuesto contra la sentencia de la Suprema Corte de Buenos Aires, con fundamento en que ésta había omitido examinar y resolver la cuestión constitucional referida a si el art. 8.2 h) de la Convención Americana de Derechos humanos era aplicable en relación con una sanción de clausura impuesta por la Dirección Provincial de Rentas. Con ello, puede advertirse el cambio de posición por parte de la Corte, expresando ésta que, el alcance de los tratados de Derechos Humanos, que, por medio de la reforma constitucional de 1994, tienen jerarquía constitucional, no puede ceñirse a una interpretación exclusivamente literal de sus términos, limitando el derecho a la doble instancia judicial a la persona inculpada de un delito o declarada culpable de un delito.

---

<sup>39</sup> Rodolfo R. Spisso, Manual de Derecho Constitucional Tributario. Ed. Abeledo Perrot. Página 668.



Siendo que el concepto de contravención responde a la clasificación de las infracciones según la gravedad, de interpretarse que los tratados sobre derechos humanos estipulan garantías judiciales del proceso penal, sólo ante la comisión de un delito se llegaría la situación en la cual quien comete un delito encontraría más garantías que quien comete una contravención.

Por otro lado, siguiendo el análisis del autor citado, basándonos en que la legislación contravencional o de faltas implica casi siempre un ejercicio de la coerción penal y en la medida en que unas y otras están mucho más cerca de la vida social normal, los resguardos constitucionales frente al ejercicio de la acción penal no deben disminuir, sino, por el contrario, aumentar, ya que las posibilidades de captar arbitrariamente acciones socialmente aceptadas o correctas es mucho mayor.

En función de ello, entendemos que resultaría aplicable la protección que dichos tratados otorgan a las personas sobre su libertad, y no ser sometido a detenciones o encarcelamientos, o sanciones pecuniarias arbitrarios; de ser informada de las razones de su detención; de no ser objeto de injerencias arbitrarias o abusivas en su vida privada, en la de su familia, en su domicilio o en su correspondencia, etc. (arts. 7º y 11, CADH), entendidas como cláusulas de orden general. Esta interpretación parte de considerar que la legislación sobre contravenciones o de faltas implican coerción penal y en la medida y por ende ameritan los mismos resguardos de la acción penal.

#### *Inmunidad de declarar contra sí mismo artículo 18 de la Constitución Nacional*

El principio de inocencia implícitamente es reconocido por la Constitución y mencionado en forma expresa en la Convención Americana sobre Derechos Humanos y en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, basándose en el respeto a la dignidad y libertad del hombre

#### *Violación al principio non bis in ídem*

El Pacto de San José de Costa Rica, adopta la regla non bis in ídem respecto del “inculpado absuelto”. Asimismo, en el Pacto de Derechos Civiles y Políticos, aprobado por ley 23.313, con vigencia a partir de su ratificación el 8/8/1986, se establece que nadie podrá ser juzgado ni



sancionado por un delito por el cual haya sido condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país.

## 6.5. Seguridad jurídica

### *Antecedentes históricos*

Si bien como principio explícitamente mencionado no se encuentra citado en los artículos de la Constitución Nacional, el mismo viene dado desde las fuentes mismas del constitucionalismo occidental, habiendo sido referido en sus orígenes por Adam Smith, en 1776 recogió en el libro quinto de su *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, cuatro cánones: igualdad, certeza, comodidad del pago y economía en la recaudación.

Posteriormente en la Revolución Francesa, ya más explícitamente, fue reconocido en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano del 26 de agosto de 1789 proclamando que: “El objeto de toda sociedad política es la conservación de los derechos naturales e imprescriptibles del hombre. Estos derechos son la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión”.

### *Constitución Nacional*

En la Constitución argentina, entendemos se encuentra reconocido en el texto del artículo 33, cuando refiere a los demás derechos que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno, y en la jerarquía constitucional que la reforma de 1994 dio a los tratados de derechos humanos por el artículo 75 inciso 22 de la Constitución Nacional, en los cuales encontramos las siguientes referencias al principio de seguridad jurídica:

- a) La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, de 1948, establece en el capítulo I, “Derechos”, art. I: “Todo ser humano tiene derecho a la vida, a la libertad y a la seguridad de su persona”, y en el art. XXVIII: “Los derechos de cada hombre están



- limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bienestar general y del desenvolvimiento democrático”.
- b) La Declaración Universal de Derechos Humanos” en su art. 3º consigna: “Todo individuo tiene derecho a la vida, a la libertad y a la seguridad de su persona”.
  - c) La Convención Americana sobre Derechos Humanos, en su parte I, Capítulo V, “Deberes de las personas”, art. 32, inc. 2º, dispone: “Los derechos de cada persona están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bien común, en una sociedad democrática”. Artículo 3. Derecho al Reconocimiento de la Personalidad Jurídica: Toda persona tiene derecho al reconocimiento de su personalidad jurídica.
  - d) Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial (11), parte I, art. 5º: “En conformidad con las obligaciones fundamentales estipuladas en el art. 3º de la presente Convención, los Estados Partes se comprometen a prohibir y eliminar la discriminación racial en todas sus formas y a garantizar el derecho de toda persona a la igualdad ante la ley, sin distinción de raza, color y origen nacional o étnico, particularmente en el goce de los derechos siguientes: (...) b) el derecho a la seguridad personal y a la protección del Estado contra todo acto de violencia o atentado contra la integridad personal cometido por funcionarios públicos o por cualquier individuo, grupo o institución”.

### *Jurisprudencia*

La Corte Suprema de la Nación, con especial referencia a la Convención Americana de Derechos Humanos, en autos “Girolodi, David y otro” fallo de fecha 7/4/1995 antes citado, reconoció operatividad a los tratados internacionales considerando como principio o valor jurídico a la “seguridad jurídica”.

El principio de seguridad jurídica implica cumplir con una serie de pautas o requisitos en la regulación de la vida social, y en la materia que nos ocupa la tributación, para que el mismo tenga pleno reconocimiento y aplicación en la vida cotidiana.



Una de esas condiciones es la **publicación de las leyes**, por cuanto la ley se presume conocida por el contribuyente, sin embargo, encontramos casos donde no se cumple este requisito. Por ejemplo, en el régimen municipal de nuestro país, las constituciones provinciales otorgan potestades tributarias a los municipios, los cuales emiten ordenanzas que establecen y regulan Tasas Municipales, o sea verdaderos tributos, sin publicación en un boletín oficial provincial o municipal. Esta cuestión ha sido reconocida en la causa “Municipio de Santiago de Liniers c./Irizar José M. en la cual la Corte Suprema de Justicia de la Nación revocó una sentencia del Superior Tribunal de Justicia de la provincia de Misiones por no haberse publicado previamente la ordenanza que estableció el tributo.

Otro requisito para que opere la seguridad jurídica, es la **estabilidad de las normas tributarias**, debido a que la permanente modificación de las leyes y reglamentos tributarias, atentan contra la seguridad jurídica de los contribuyentes. En este punto es preciso recordar lo expresado por Juan Bautista Alberdi, que en su libro Bases y puntos de partida para la organización política de la República Argentina, fuente de nuestra Constitución Nacional, expresó: “*una ley sin antigüedad no tiene sanción, no es ley. La novedad de la ley es una falta que no se compensa por ninguna perfección, porque la novedad excluye el respeto y la costumbre y una ley sin esas bases es un pedazo de papel, un trozo literario. La interpretación, el comentario, la jurisprudencia, es el gran medio de remediar los defectos de las leyes*”.

Otro requisito de la seguridad jurídica, ya citado desde Adam Smith, es la **certeza** de la norma tributaria, es decir, la norma debe ser clara, simple de interpretar y aplicar, sin ambigüedades, de modo que quien invierte o quien convive día a día en la sociedad, con genuina vocación de cumplir sus obligaciones tributarias, pueda planificar sus negocios y sus gastos con la seguridad de estar cumpliendo acabadamente la norma, si temor a segundas lecturas de alta complejidad interpretativa.

Sin dudas, la **estabilidad** de la norma es parte de la seguridad jurídica, que se ve severamente afectada cuando sobreabundan excesiva reglamentación y regímenes, que cambian año a año por



ejemplo con regímenes de retención, percepción, facturación y de información, exponiéndose a gravosas sanciones como la multa o clausura.

A ello se suman, la informatización en la liquidación de los tributos cuando requiere complejos programas o procedimientos que no se condicen con el texto de la norma, además de los permanentes cambios de programas y excesivas regulaciones.

Mucho incide en la falta de certeza, estabilidad y claridad de la norma tributaria, la débil estabilidad del presupuesto de la administración pública, que muchas veces, con déficits recurrentes, alta exposición a los cambios de la economía internacional obliga a cambios repentinos.

Uno de los efectos nocivos que tienen los constantes cambios de la norma, es que dificultan su conocimiento por parte del contribuyente a pesar de que el derecho se presume conocido conforme al artículo 8° del Código Civil y Comercial de la Nación.

La retroactividad de la ley también afecta su estabilidad, y si bien el artículo 7° del Código Civil y Comercial de la Nación establece que las leyes no tienen efecto retroactivo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha admitido la retroactividad de la norma tributaria al comienzo del ejercicio fiscal en curso, en los impuestos llamados de ejercicio como el Impuesto a las Ganancias.

Son otros ejemplos que afectan la estabilidad de la norma y agregan confusión, la derogación tácita a través de otras normas que derogan todo lo que se oponga a ellas, la falta de textos ordenados y la excesiva dependencia de la reglamentación para su aplicación. La Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo en la causa Alberto Alaluf c./Nación sentencia de fecha 10/8/1962, fallos 253:332, “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”.

El principio de legalidad consagrado expresamente en el artículo 17 de la Constitución Nacional requiere certeza y seguridad jurídica, **ello implica, claridad, estabilidad, certeza sobre los**



**elementos de la obligación tributaria y simplicidad de la normativa tributaria**, que se integran como contenidos del principio de legalidad.

Sumado a estos requisitos, también se agrega que la norma tiene que ser **razonable** en su aplicación, principio consagrado por el art. 28 de la CN, excluye toda idea de arbitrariedad por parte de los órganos del Estado.

La seguridad jurídica se asienta sobre la igualdad y equidad en la obligación tributaria y remonta su origen ya a la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, aprobada por los Estados Generales convertidos en asamblea constituyente el 26 de agosto de 1789 de la Revolución Francesa, cuya cláusula XIII disponía: *“Siendo necesaria para sostener la fuerza pública y subvenir a los demás gastos del gobierno una contribución común, ésta debe ser distribuida equitativamente entre los miembros de la comunidad de acuerdo con sus facultades”*.

La Constitución Nacional receptó este principio al establecer que la Nación no admite prerrogativas de sangre ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad.

Asimismo, la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, ambos de jerarquía constitucional, disponen en forma similar que los Estados se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en tales convenciones y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, por origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.

La Corte Interamericana en el caso Jorge Vásquez Durand y familia contra la República del Ecuador, en sentencia del 15 de julio de 2017, referida a una causa planteada sobre desaparición de persona, sostuvo respecto a la violación del artículo 3 de la Convención Americana, que, la práctica de desaparición forzada también viola el artículo 3 de la Convención, en tanto “busca no



sólo una de las más graves formas de sustracción de una persona de todo ámbito del ordenamiento jurídico, sino también negar su existencia misma y dejarla en una suerte de limbo o situación de indeterminación jurídica ante la sociedad, el Estado e inclusive la comunidad internacional, que una desaparición forzada puede conllevar una violación específica del artículo 3 debido a que la consecuencia de la negativa a reconocer la privación de libertad o paradero de la persona es, en conjunto con los otros elementos de la desaparición, la ‘sustracción de la protección de la ley’ o bien la vulneración de la seguridad personal y jurídica del individuo que impide directamente el reconocimiento de la personalidad jurídica.

La Corte ha considerado que el contenido propio del derecho al reconocimiento de la personalidad jurídica es que, precisamente, se reconozca a la persona, en cualquier parte como sujeto de derechos y obligaciones, y a gozar de los derechos civiles fundamentales, lo cual implica la capacidad de ser titular de derechos (capacidad y goce) y de deberes. De este modo, el contenido del derecho al reconocimiento de la personalidad jurídica se refiere al correlativo deber general del Estado de procurar los medios y condiciones jurídicas para que ese derecho pueda ser ejercido libre y plenamente por sus titulares o, en su caso, a la obligación de no vulnerar dicho derecho.

De este modo, como lo expresa el Doctor Damarco, la seguridad jurídica es uno de los derechos humanos<sup>40</sup> intrínseco e inherente a la cualidad humana, es la certeza que su situación jurídica no será modificada por otras vías que no sea las expresamente previstas en el ordenamiento jurídico. El artículo 3 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, adoptada y proclamada por la Asamblea General en su resolución 217 A (III), de 10 de diciembre de 1948, reconoce que la vida, la libertad y la seguridad son derechos inalienables.

Siguiendo este orden de ideas, en materia tributaria, la seguridad jurídica exige en primer lugar que las normas que establecen los tributos, emanen del órgano al que la Constitución del Estado le confiere el ejercicio del Poder Legislativo, y esa ley debe ser anterior a la realización del hecho imponible, así lo reconoció la CSJ de la Nación, el 7 de febrero de 2006, al dictar sentencia en los

---

<sup>40</sup> Los principios y los valores del Derecho Tributario. Damarco, Jorge H. Editorial La ley. Doctrina Tributaria. Chepoint.



autos Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones SA c/Salta, Provincia de s/acción declarativa.

Como lo expresa el Dr. Ivan Sasovsky<sup>41</sup> “*resulta imposible pensar siquiera en un sistema tributario perfectible, sin considerar como punto de partida y de llegada, como origen y destino, y como cimiento y cúspide de cualquier reforma tributaria a la seguridad jurídica*”; el citado autor refiriendo a lo expresado por Humberto Ávila en su obra “Teoría de la seguridad jurídica”, ed. Marcial Pons, Madrid, 2012, p. 250.”, expresa que el al referirnos al concepto de seguridad jurídica, debemos considerar que ello refiere a estados ideales a promover en la creación de las normas. Expresa el autor, que dichos estados ideales, se encuentran determinados por la cognoscibilidad, confiabilidad y calculabilidad del derecho, como manifestación de nociones básicas del propio principio de legalidad; y siguiendo lo expresado por Ávila expresa que los preceptos fundacionales de cualquier reforma deberían estar determinados por dichas nociones básicas, cuyas definiciones, reproducimos resumidamente a continuación:

- a) La cognoscibilidad: entendida como la capacidad del sistema tributario, de brindar condiciones satisfactorias al ciudadano para identificar la disposición legal aplicable y comprender su sentido, de modo que pueda actuar y orientarse sobre la base de él. Exprpesa el autor que la cognoscibilidad marca la dimensión presente de la seguridad jurídica, arraigado fuertemente a la idea de certeza.
- b) La confiabilidad denota un estado de cosas en el que el derecho respeta los actos pasados, de modo que, si el ciudadano actuó de conformidad con el derecho ayer, no se verá sorprendido hoy con un cambio injustificado que determine un incumplimiento en donde antes no se lo consideraba como tal, estando arraigado fuertemente a la idea de legalidad.
- c) La calculabilidad como estado de cosas en el cual los ciudadanos pueden de modo aproximado, medir las consecuencias futuras de los actos que hoy realizan, tomando en cuenta que no habrá cambios bruscos del derecho, de modo que intempestivamente aparezcan modificaciones intensas y restrictivas de las consecuencias hasta entonces vigentes. De este modo, la calculabilidad se encuentra arraigada a la idea de reserva.

---

<sup>41</sup> Seguridad jurídica: el principio de todo cambio (Primera parte) Sasovsky, Ivan. Editorial La ley, Doctrina Tributaria. Checkpoint.



Continuando con el análisis que el Dr. Sasovsky desarrolla en la segunda parte de su artículo antes citado<sup>42</sup>, cabe poner de relieve lo expresado en diversos fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en los que el máximo tribunal reconoce a la “seguridad jurídica” como un valor a ser tutelado otorgándole jerarquía constitucional, así lo ha expresado en la causa San Cristóbal Sociedad Mutual de Seguros Generales c./DGI, fallos 330-3994; Ottolagrano, Italo Juan c/ Verardi, Arturo de 1959, fallos 243-465; Estévez, Abel c/ Refinerías de Maíz S.R.L 1961, fallos: 251:78; Iglesias, José, y otros c/ S.A. Intela, de 1962, fallos: 253:47; entre otros.

Tomando lo expresado por los autores citados, podemos sostener que las leyes tributarias así establecidas deben ser precisas con claridad conceptual y sintáctica en relación con la casuística que se pretende alcanzar con determinado tributo. Deben ser autosuficientes en su texto evitando la superposición con otras normas, y la dependencia de reglamentaciones posteriores que muchas veces solo agregan discrecionalidad y controversias.

Es así como en la tarea legislativa y su aplicación ante controversias, representa un serio riesgo que atenta contra la seguridad jurídica, la recalificación de hechos jurídicos que pudiera hacer el Fisco invocando el principio de la realidad económica en virtud del artículo 2° de la ley 11.683, cuando se subordina la norma legislativa a los aspectos económicos ampliándose el hecho imponible más allá de lo que la ley dispone. En este aspecto debería primar el principio de legalidad de los tributos, dejando de lado toda interpretación por analogía que lleve a gravar hechos no reconocidos explícitamente por la ley.

En la actualidad se producen múltiples situaciones donde la seguridad jurídica se ve seriamente afectada, son ejemplos: a) discrecionalidad de la norma sobre el establecimiento de la rentabilidad normal de fuente argentina en las normas sobre precio de transferencia en el Impuesto a las Ganancias, b) los planteos del Fisco en materia de facturación apócrifa, poniendo en cabeza del contribuyente la obligación de control sobre su proveedor sin límites claros sobre cuáles son los controles a cargo del contribuyente que adquiere bienes y servicios de buena, c) en materia de deudas contraídas con compañías vinculadas del exterior, la instrucción 747/2005 ha fijado la

---

<sup>42</sup> Seguridad jurídica: el principio de todo cambio (Segunda parte). Sasovsky, Iván L. Editorial La Ley - Checkpoint



postura del Fisco sobre la reconversión de pasivos capitalizados, cuestionando la deducción de intereses y diferencias de cambio. A nuestro juicio esta es una postura que debería revisarse en el contexto actual ante las reiteradas devaluaciones de la moneda que han obligado a las empresas a capitalizar deuda que originalmente estaba previsto cancelar con el flujo de fondos normal del negocio.

### *La reforma de la ley 27.430 sobre la ley 11.683*

Mediante la ley 27.430 se incorporó el inciso h) al artículo 35 de la ley 11.683, facultando a la AFIP a: *“disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria, tanto sobre la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables, así como respecto de la autorización para la emisión de comprobantes y la habilidad de dichos documentos para otorgar créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias y en lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias. El contribuyente o responsable podrá plantear su disconformidad ante el organismo recaudador. El reclamo tramitará con efecto devolutivo, salvo en el caso de suspensión de la condición de inscripto en cuyo caso tendrá ambos efectos. El reclamo deberá ser resuelto en el plazo de cinco (5) días. La decisión que se adopte revestirá el carácter de definitiva pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549.”*

Sobre esta norma coincidimos con los comentarios del Dr. Spisso<sup>43</sup> en cuanto que si bien supera la controversia referida a si la AFIP tenía facultades para imponer suspender la condición de inscripto de los contribuyentes o responsables, o limitar el acceso a los servicios web mediante la inclusión en la Base de Contribuyentes no confiables, la misma opera como una grave sanción de naturaleza penal, impidiéndole ejercer legalmente todo comercio o industria lícita, principios básicos reconocidos en las garantías constitucionales a través de los artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional.

---

<sup>43</sup> Violación de derechos constitucionales con las medidas preventivas de la AFIP. Spisso, Rodolfo R. Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2018-XXXIV, 36



El autor cita jurisprudencia relativa al derecho que asiste al contribuyente de ejercer su legítima defensa, destacando que la norma constituye un recurso para el fisco, aplicable en casos excepcionales. Al respecto, comenta que la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha dicho, en sentencia recaída en la causa Tribunal Constitucional Vs. Perú. Fondo, Reparaciones y Costas. sentencia de 31 de enero de 2001, que si bien la función jurisdiccional compete eminentemente al Poder Judicial, otros órganos o autoridades públicas pueden ejercer funciones del mismo tipo, en el sentido que la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un "juez o tribunal competente" para la "determinación de sus derechos", refiriéndose así a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas, de modo tal que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del art. 8° de la Convención Americana. Al respecto el autor cita la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa "Losicer, Jorge A. y otro" antes comentada.

Continuando con los comentarios sobre la norma citada, el autor pone de relieve que ni el inc. h) del art. 35 de la ley 11.683 ni la RG, art. 3832 prevén el dictado del pertinente acto administrativo, debidamente fundado, que exprese las razones de la limitación del acceso a los servicios web de la AFIP según el estado administrativo de la CUIT, otorgando solamente efecto devolutivo al reclamo que formule la parte interesada sobre la medida preventiva adoptada, excepto en caso de suspensión de la condición de inscripto que tendrá ambos efectos.

Entendemos que tanto la sanción prevista en la norma como el procedimiento previsto para su aplicación y recurso por parte del contribuyente, claramente se apartan de los principios sobre derechos humanos reconocidos en los tratados internacionales, en esta materia coincidimos con el autor citado en la imposibilidad de otorgarle carácter definitivo a las resoluciones administrativas que imponen sanciones de carácter penal, si el procedimiento administrativo no se integra, necesariamente con la intervención del Poder Judicial, en concordancia con lo expresado por la Corte Suprema de la Nación en la causa "Lapiduz" del 28/04/1998.



## 6.6. Capacidad contributiva como principio tributario

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en Bogotá, Colombia, en 1948, en su artículo XXXV. – Toda persona tiene el deber de cooperar con el Estado y con la comunidad en la asistencia y seguridad sociales **de acuerdo con sus posibilidades** y con las circunstancias, y en el artículo XXXVI establece que: “Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”. La Corte Suprema de Justicia de la Nación expresó en la causa “Delia Bonorino Ezeyza de Claypole c./ Provincia de Buenos Aires del 3/3/1948, fallos 201:284, si bien todo impuesto tiene que corresponder a una capacidad contributiva, es decir no puede haber impuesto si no hay capacidad contributiva, la categorización del contribuyente frente al mismo, puede hacerse por motivos distintos de la mera capacidad económica.

En este orden de ideas, consideramos muy pertinente a este estudio el análisis que expone el Doctor Damarco respecto a la "capacidad contributiva"<sup>44</sup> como el fundamento de los impuestos y, asimismo, instrumento útil para establecer la medida en que cada uno debe soportar la carga tributaria. En efecto, el autor destaca que Ella se asienta en los demás principios reconocidos expresamente por la constitución y a su vez es el instrumento con el cual se define el objeto del tributo, su base imponible, exenciones, deducciones admitidas y alícuotas.

Expresa el citado autor que la capacidad contributiva se basa en el principio de generalidad de los impuestos excluyéndose a quienes carezcan de capacidad contributiva y ello a su vez, es congruente con los principios de seguridad y justicia social, cuando ese admite excluir de la imposición a aquellos sujetos que no alcancen un nivel mínimo de capacidad económica.

Con el principio de legalidad se define en modo previsible y objetivamente los recursos que el legislador ha decidido extraer de la sociedad para contribuir a las obligaciones del Estado, en sintonía con la obligación también reconocida en los tratados de rango constitucional de concurrir

---

<sup>44</sup> Los principios y los valores del Derecho Tributario. Damarco, Jorge H. Editorial La ley.



al mantenimiento del Estado, entendiéndose tal obligación para aquellos sujetos que evidencian una capacidad económica tal que resulte susceptible de imposición de manera equitativa, entendiéndose que si entre quienes concurren al mantenimiento del Estado existen diferencias de capacidad contributiva la norma deberá otorgarles distintos tratamientos tributarios.

Ello también se vincula con los principios de igualdad y proporcionalidad, en virtud de los cuales debe conferirse el mismo tratamiento tributario a quienes estén en la misma situación de capacidad contributiva. Por otro lado, estos valores también se relacionan con el principio de no confiscatoriedad, de modo que el impuesto no absorba una parte tal de la renta o del patrimonio de un sujeto que los absorba en su totalidad.

El reconocimiento de todos estos principios en aras de la seguridad jurídica lleva a aceptar los principios de justicia y solidaridad social en el establecimiento de tributos, como forma de preservar la dignidad humana reconocida en los tratados de rango constitucional frente al deber de mantener el estado reconocido en los mismos tratados.

En este mismo orden, siguiendo el análisis que plantea el Dr. Darío Rajmilovich<sup>45</sup> en su artículo referido a las conclusiones del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad del 26/03/2019, fallos: 342:411 en la cual se trató la imposición sobre haberes jubilatorios, resolviendo la Corte, en fallo dividido, a favor del contribuyente, el autor señala en sus comentarios que la Constitución Nacional establece los principios de la tributación, como límites dentro de los cuales el principio de igualdad y capacidad contributiva fundamentan la imposición sobre las jubilaciones, citando a tal efecto el fallo de la Cámara Nacional Contencioso Administrativo y Federal, sala V, de fecha 17/09/2001, en la causa "Lindberg Argentina SA c. PEN (M° EyOSP) título V ley 25.063 s/ proceso de conocimiento" en donde el tribunal definió: *“que el concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos que es la posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal, pues no toda situación económica posee aptitud para ser gravada con tributos, sino solo aquellas que ponen de*

---

<sup>45</sup> Justicia no es bondad hacia los vulnerables - Rajmilovich, Darío -Publicado en: LA LEY 17/04/2019, 10



*manifiesto la existencia de recursos útiles y escasos que están disponibles a título definitivo". "Que la Corte ha dicho al respecto que la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable como requisito de validez de todo gravamen' (CS, Fallos: 312:2467). Que no debe confundirse la decisión referida a la elección de las manifestaciones de riqueza imponible en donde el legislador ejerce su ámbito de reserva y que, en principio, no es revisable judicialmente, en tanto no resulte irrazonable o manifiestamente arbitrario, con el control que pueden ejercer los jueces con el propósito de establecer la vinculación entre el presupuesto generador de la obligación y la existencia efectiva de capacidad económica que le atribuye contenido...".*

*"El concepto de "capacidad contributiva" se conecta con el principio constitucional de igualdad o proporcionalidad de la tributación (arts. 4º y 16, CN), tal como lo ha establecido la CS al definir la igualdad como iguales condiciones de capacidad contributiva con respecto a una misma clase de riqueza [fallo: "Masotti de Busso c. Provincia de Buenos Aires"."*



## CONCLUSIÓN

### *Diagnóstico de la situación actual en Argentina*

Desde el origen de la vida institucional de nuestro país, establecida con la jura de la constitución nacional en 1853 si nos referimos al orden institucional que actualmente nos rige, fue uno de los objetivos fundamentales de ese orden la integración de Argentina al mundo, bajo la regencia de los valores de la vida en democracia, respecto por las libertades individuales, favoreciendo la inmigración, las inversiones extranjeras, el progreso, y el intercambio con las potencias extranjeras en el marco de los principios que fundaron el constitucionalismo moderno, bajo en régimen representativo, republicano y federal.

Esos principios, nutridos de las declaraciones de los derechos del hombre de la Revolución Francesa y de las constituciones nacionales que surgieron con posterioridad, fundamentalmente la de California y la de Estados Unidos, dieron fundamento doctrinario, junto con las Bases y Puntos de Partida para la Organización Nacional de Juan Bautista Alberdi, a los principios constitucionales actualmente vigentes y son la base para la fusión y complemento de las declaraciones, derechos y garantías contenidas en los capítulos 1 y 2 de la primera parte de la Constitución Nacional, con los principios implícitos en los tratados internacionales de rango constitucional, consagrados con tal categoría por el artículo 75 inciso 22) de la Constitución Nacional.

Dichos principios los hemos clasificado en dos grupos, un primer grupo de principios que también se encuentran expresamente contenido en la primera parte de la Constitución Nacional, son:

- a. Legalidad
- b. Igualdad
- c. Respecto a la propiedad privada
- d. Garantía de defensa en juicio



Un segundo grupo, está dado por dos principios que si bien la constitución no los incluye en forma expresa en un artículo específico, se infieren de su articulado, y surgen como principio implícito de los tratados internacionales elevados a rango constitucional, dichos principios, a nuestro juicio vienen a complementar el espíritu de los constitucionalistas de 1853, en su noción de establecer un sistema jurídico justo e integrado con el mundo moderno que favorezca el progreso alentando la inmigración y la recepción de inversiones, estos principios son:

- a. Seguridad jurídica
- b. Capacidad contributiva

La historia nos demuestra que los constantes cambios en la legislación tributaria a consecuencia del déficit del presupuesto nacional, el creciente endeudamiento y los procesos inflacionarios, han afectado severamente a la seguridad jurídica como principio.

La incorporación de los tratados internacionales a las garantías constitucionales determina a nuestro entender, la incorporación de los citados principios constitucionales a la categoría de “derechos humanos esenciales”, reconocidos por los tratados internacionales.

Por otro lado la creciente presión tributaria ha distorsionado el principio de capacidad contributiva si se evalúa el sistema tributario en su conjunto, ello puede percibirse al observar el mayor énfasis en la imposición a los consumos tanto desde el punto de vista de la Nación con el Impuesto al valor Agregado e Impuestos Internos, como desde las provincias con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y en los últimos años se agregaron también las municipalidades con la Tasa de Seguridad e Higiene que en los hechos se ha venido aplicando como un impuesto más a los consumos.

### *Conclusiones y propuestas*

A partir de la legislación y casos jurisprudenciales estudiados, sumado a los datos oficiales sobre la presión tributaria, podemos formular las siguientes conclusiones y propuestas:



- a. La historia y sobre todo las fuentes de nuestra constitución nacional se asientan sobre principios básicos que en materia tributaria cobra fundamental importancia, principalmente en lo que refiere a igualdad, equidad, respeto a la propiedad privada y seguridad jurídica. Dichos principios se ven seriamente afectados, desde nuestra perspectiva, cuando se establecen normas tributarias como las siguientes:
- En los períodos fiscales que por aplicación del artículo 39 de la ley 24.073 no se permitía aplicar el ajuste por inflación impositivo a las empresas a pesar del sostenido proceso inflacionario, debiendo resolverlo los contribuyentes por vía del reclamo de confiscatoriedad ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.
  - La ley 27.430 restableció la aplicación del ajuste por inflación impositivo sujeto a que en el período fiscal se verifiquen determinados parámetros de inflación, lo cual produjo situaciones de inequidad según el período fiscal de cierre de ejercicio.
  - La ley 27458 dispuso la imputación en tercios por períodos fiscales del ajuste por inflación impositivo, y posteriormente la ley 27.541 llevó a seis sextos por período fiscal dicha imputación.
  - La creación del Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria gravando con la alícuota del 30% la compra de moneda extranjera para atesoramiento compra de bienes y servicios en el exterior, y viajes, afectando las posibilidades de ahorro genuino como las libertades de entrar, permanecer y salir libremente del país.
  - La aplicación del derogado Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta creado por ley 25.063, aun en los casos que las compañías registraran pérdidas, debiendo resolver los contribuyentes mediante el reclamo de inconstitucionalidad ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, causas Diario Perfil y Hermitage, criterio finalmente receptado por el Fisco mediante la instrucción 2/2017.
  - La creación mediante ley 27.605 del Aporte Solidario Extraordinario aplicable a personas humanas cuyo patrimonio supere los \$ 200.000.000, -.
  - La exención establecida en el impuesto a las Ganancias por ley 27.617 para sujetos cuyo salario bruto mensual no supere \$ 150.000, - o atenuándola para aquellos cuya



remuneración bruta se ubique entre dicha cifra y \$ 173.000, -, manteniendo las escalas para el resto de los contribuyentes.

- En materia de igualdad y seguridad jurídica, entendemos que atentarían contra la seguridad jurídica las resoluciones generales de AFIP, 4697 (información de accionistas y directivos) y en la RG 4838 (planificaciones fiscales), las cuales disponen la obligación de información de parte de los contribuyentes, bajo pena de que su incumplimiento podría afectar la tramitación de solicitudes referidas a la incorporación y/o permanencia en los distintos registros vigentes, o a la obtención de certificados de crédito fiscal y/o de constancias de situación impositiva o previsional.

- b. En esta materia los artículos 17 y 18 de la constitución nacional poseen una trascendencia fundamental, basada en los hechos de la historia argentina que desembocaron en la constitución de 1853, definen a la igualdad como la base del impuesto y las cargas públicas, y que la confiscación de bienes queda borrada para siempre del código penal argentino, postulados que por otro lado los tratados contienen y protegen en forma enfática.

En esta parte, se ven afectados los principios de igualdad y no confiscatoriedad cuando los contribuyentes deben recurrir a acciones declarativas de certeza ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación reclamando la no aplicación de alícuotas diferenciales por parte de las provincias en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos; o en materia del Impuesto a las Ganancias, a efectos de reclamar el reconocimiento de los efectos de la inflación a fin de evitar la imposición sobre ganancias inexistentes.

Entendemos que afecta también el principio de igualdad, el sistema de calificación de riesgo de los contribuyentes, establecido por RG 3985/2017, limitando el acceso a determinados beneficios cuando el contribuyente registra determinada característica atentaría contra el principio de igualdad ante la ley.

- c. La inserción de la Argentina en el concierto mundial de naciones desarrolladas es otro pilar básico de la Constitución Nacional, por ello exige cumplimiento a los tratados internacionales elevados a rango constitucional, así como el debido respeto a las cláusulas de los demás tratados.



En este aspecto, favorecer una política arancelaria que fomente el libre comercio con las potencias extranjeras, en condiciones competitivas, a la vez que se otorguen incentivos fiscales a la producción local, basados en la cláusula de la prosperidad prevista en el artículo 75 inciso 18 de la Constitución Nacional. En ese esquema la observancia de las normas BEPS y la adecuación de los convenios de doble imposición en el marco de la convención multilateral promovida por la OCDE, actuarían como mecanismos de fomento de inversiones desalentando prácticas de elusión tributaria.

- d. En primer lugar, toda norma tributaria debería partir de un presupuesto nacional estable. La estabilidad del presupuesto de la administración pública sentará la base de la estabilidad de la norma tributaria en sus aspectos sustanciales, es decir, objeto, base imponible, ámbitos espaciales y temporales y alícuota, que en definitiva serán pilares fundamentales para asegurar la preservación del principio de seguridad jurídica. En este sentido, debería tenderse a evitar medidas como las sucesivas modificaciones de la alícuota del Impuesto a las Ganancias aplicable a sociedades: en primer lugar, la ley 27.430 redujo la alícuota del 35% al 30% en los dos primeros períodos fiscales iniciados a partir del primer período fiscal iniciado a partir del 1/1/2018, fijándola a partir del tercer período fiscal en el 25%. Posteriormente, la ley 27.541 prorrogó la alícuota del 30% por un ejercicio más, con una redacción de la norma que dejaba dudas para ejercicios fiscales coincidentes con el año calendario. Finalmente, la ley 27.630, volvió a modificar la alícuota, estableciendo una escala progresiva, y fijando la alícuota en el 35% para utilidades mayores a cincuenta millones de pesos anuales. Ello implica considerar la capacidad contributiva de los contribuyentes y la seguridad jurídica como principios constitucionales de la tributación.
- e. La sanción de las normas tributarias, sustanciales y formales, deberán tener cuenta todo el entramado jurídico que definen en un orden de prelación constitucionalmente establecido: las garantías constitucionales, los tratados internacionales de rango constitucional y los acuerdos con las potencias extranjeras. Asimismo, requerirá vigilancia respecto del cumplimiento que los demás países efectúen de las cláusulas contenidas en los tratados firmados con Argentina. Deberían modificarse las normas que impiden al Tribunal Fiscal



ejercer el control de constitucionalidad como modo de favorecer la seguridad jurídica y reducir la litigiosidad en materia tributaria.

- f. Siempre que exista déficit presupuestario financiado con inflación o endeudamiento, más allá de los márgenes permitidos por la tasa de crecimiento de la economía, toda reforma fiscal podría tender a contradecir los principios constitucionales de la tributación, en particular aquellos que refieren a los derechos humanos de igualdad, seguridad jurídica y capacidad contributiva. El sistema tributario debería sustentarse en el equilibrio y estabilidad del presupuesto de la administración pública, de modo que permita lograr un sistema impositivo que sea estable y jurídicamente seguro, estructurado sobre bases equitativas que alienten el ahorro y la inversión.
  
- g. El sistema tributario debería tender a mejorar su progresividad basado en la imposición a la renta, los patrimonios y los consumos, en base a las siguientes premisas:
  - a. Receptando las directivas BEPS y en particular la Convención Multilateral propuesta por la OECD a fin de evitar la elusión o evasión en las transacciones internacionales y de empresas multinacionales.
  - b. En ese marco, es de especial importancia tener en cuenta que la elusión que pudiera generarse en las transacciones internacionales acentúa la desigualdad en contra de los contribuyentes de menores recursos que no tienen la posibilidad de acceder a sofisticados mecanismos de asesoramiento fiscal.
  - c. Asegurar el derecho de defensa de los contribuyentes reduciendo los casos de cancelación de la CUIT, bloqueo de registros fiscales (importadores o exportadores) o clausura a casos extremos sin desmedro de la primera herramienta con que debería contar el fisco para la determinación de la obligación fiscal a través de la determinación de oficio.
  - d. Sanción de una nueva ley de coparticipación federal, unificando la imposición a los consumos (IVA, e Ingresos Brutos), en un único impuesto de tipo federal, plurifásico no acumulativo coparticipado.



- h. Otorgamiento de autonomía tributaria a los municipios, en el marco de una ley de coparticipación federal nueva, que le permita equiparar sus gastos con sus ingresos tributarios. El régimen municipal debería asegurar la autonomía municipal en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero tal como lo prevé el artículo 123 de la Constitución Nacional. En el contexto actual requieren adecuación y limitación clara en materia de potestades tributarias, capacidad contributiva y seguridad jurídica, principalmente respecto de la tasa de seguridad e higiene y la tasa de publicidad y propaganda.
- i. Dotar al Fisco de suficiente tecnología para detectar operaciones evasivas o elusivas en forma temprana, sustanciando el debido proceso administrativo y evitando el uso fuera de casos estrictamente extremos y extraordinarios, de herramientas tales como el embargo preventivo, la cancelación de la CUIT o la limitación a los servicios web.
- j. Proveer suficiente educación tributaria a los contribuyentes sobre la importancia del cumplimiento de las normas y de los derechos que los asisten.
- k. Proveer fácil acceso a los contribuyentes de mecanismos de defensa de rápida resolución ante medidas del fisco que afecten la libertad de trabajo y el principio de defensa en juicio.
- l. Atender la situación de los pequeños contribuyentes incluidos en el régimen simplificado haciendo que el mismo sea de fácil seguimiento por parte del contribuyente que no cuenta con estructura administrativa y no conoce su normativa específica. Para ello se requeriría mayor simplificación del sistema, y un régimen sancionatorio atenuado.

## **REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS**

- 1. Alberdi, Juan Bautista: “Bases y puntos de partida para la organización política de la República Argentina.”.



2. Gelli, María Angélica: “Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada”. Editorial La Ley – 2006
3. Giuliani Fonrouge, Carlos M.: “Derecho Financiero”, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Ruben Oscar Asorey. Editorial La Ley S.A.E. e I., 9° Edición – 2004.
4. Jarach, Dino: “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”. Editorial Cangallo S.A.C.I. – 1985.
5. Villegas, Hector B.: “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”. Ediciones Depalma – 1999.
6. John F. Due, Ann F. Friedlaender – “Análisis Económico de los Impuestos y del Sector Público – Ed. El Ateneo 1981
7. Spisso, Rodolfo R.: “Derecho Constitucional Tributario”. Editorial Abeledo Perrot – Edición 2016, reimpresión 2017.
8. Midon, Mario A. R.: “Manual de Derecho Constitucional Argentino”. Editorial La Ley – Tercera edición, Segunda reimpresión 2017.
9. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project - BEPS Project Explanatory Statement - 2015 Final Reports
10. Rubén O. Asorey y Fernando D. García y coautores – Tratado de Derecho Internacional Tributario. Editorial La Ley 2013.
11. Rajmilovich, Darío – Planificación Fiscal Internacional – Editorial La Ley. 2013
12. Artículos de doctrina destacados en forma preliminar para nuestro análisis:
  - a. Seguridad jurídica: el principio de todo cambio (Segunda parte) • Sasovsky, Iván L. • PET 2015 (octubre-573), 6
  - b. Seguridad jurídica: el principio de todo cambio (Primera parte) • Sasovsky, Iván L. • PET 2015 (octubre-572), 6
  - c. El principio de seguridad jurídica y el derecho tributario • Damarco, Jorge H. • PET 2012 (octubre-500), 9
  - d. La inconstitucionalidad del solve et repete • Soler, Osvaldo H. • IMP 2011-9, 23
  - e. Breves anotaciones acerca de la reforma de la ley penal tributaria • Corti, Arístides Horacio M. • IMP 2010-12, 10



- f. Jerarquía normativa en el derecho tributario. (un aporte a la sistematización de la pirámide normativa). • Díaz Ortiz, José A. • IMP 1997-C, 1997.
- g. Martín, Julián A., “BEPS. Situación Actual. Implicancias locales y Mundiales. Doctrina Tributaria de Errepar, Boletín XXXVIII, página 795, Agosto 2017.
- h. Los principios y los valores del Derecho Tributario. Damarco, Jorge H. Editorial La ley.
- i. La propiedad, los tributos y los derechos aduaneros a la exportación - Belisario Villegas, Héctor – Periódico Económico Tributario – Agosto de 2008.
- j. La validez de las retenciones a las exportaciones. Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación -Camaronera Patagónica" y "Whirlpool Puntana"- Canobbio, María Julieta - Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2018-XL, 115 – Editorial La Ley.
- k. Los nuevos derechos de exportación de servicios - Rajmilovich, Darío - IMPUESTOS - Práctica Profesional 2019-LVI, 137. Editorial La Ley.
- l. Los derechos humanos y la tributación. Iacomucci, Norma H., Méndez, Araceli F. Editorial La Ley: Publicado en Revista Impuestos 2002-B, 1511.
- m. Convenios internacionales para evitar la doble imposición a la luz de la nueva constitución nacional. Rivero, Silvia S. Editorial La Ley.
- n. Justicia no es bondad hacia los vulnerables - Rajmilovich, Darío -Publicado en: LA LEY 17/04/2019, 10. La Ley Online.
- o. Violación de derechos constitucionales con las medidas preventivas de la AFIP. Spisso, Rodolfo R. Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2018-XXXIV. La Ley online.
- p. Convenios para evitar la doble imposición. Últimos convenios que han entrado en vigor o recientemente modificados en Argentina. Rey, Daniela C. Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2018-XLI, 79.
- q. La transparencia en materia tributaria y el intercambio de información. Porporatto, Pablo A. Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2019-LX, 105.



- r. Economía digital. Su evolución en la tributación internacional. Sinopsis del desarrollo de la Acción 1 de BEPS. Parra, María Josefina y Rajmilovich, Darío. Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2019-LIX, 57.
- s. Tributación internacional post-BEPS: el trilema entre multilateralismo, unilateralismo constructivo y excepcionalismo tributario. Braccia, Mariano F. Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2018-XLII, 59.

## JURISPRUDENCIA CITADA

### 1. Tribunales internacionales

- Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH). Caso Bayarri Vs. Argentina. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 30 de octubre de 2008. Serie C No. 187.
- CIDH. Myrna Mack Chang vs. Guatemala” del 25/11/2003.
- CIDH. Tibi vs. Ecuador” del 7/9/2004.
- CIDH. Almonacid Arellano vs. Chile” de 26/9/2006.
- CIDH. Trabajadores Cesados del Congreso vs. Perú” del 22/8/2007.
- CIDH. Gelman vs. Uruguay del 24/2/2011.
- Jorge Vásquez Durand y familia contra la República del Ecuador, del 15/7/2017.
- Tribunal Constitucional Vs. Perú. Fondo, Reparaciones y Costas. sentencia de 31 de enero de 2001

### 2. Corte Suprema de Justicia de la Nación

- Candy S.A. c. AFIP y otro, fallos 332:1572, del 3/7/2009.
- Laboratorios Raffo S.A. c. Municipalidad de Córdoba, 23/09/2009, fallos: 332:1503.
- Rivademar, Angela D. B. Martínez Galván de c. Municipalidad de Rosario, 21/3/89, Fallos: 312:326.
- Harriet y Donnelly S.A. c/ Provincia de Chaco s/ acción declarativa de certeza, 24/02/2015.



- Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida S.A. c. Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur s/ acción declarativa de inconstitucionalidad, 29/4/2015, fallos 338:313.
- Estremar S.A. c. Provincia de Tierra del Fuego, 29/4/2015.
- Yuquen S.A. c. Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur s/ acción declarativa de inconstitucionalidad, 29/4/2015.
- Maggi, Esteban Felix s./ presunto contrabando de importación, 9/12/1993.
- Ekmekdjian, Miguel Angel c/ Sofovich, Gerardo y otros., 7/7/1992, fallos 315:1492.
- Halabi, Ernesto c./PEN Ley 25873-Dto. 1563/04 s/Amparo Ley 16.986, 27/5/ 2008, fallos 332:111.
- Fibraca Constructora S.C.A. vs. Comisión Técnica Mixta de Salto Grande,”del 7/7/1993 fallos 316:1669
- Cafés La Virginia S.A. s/ apelación por denegación de repeticiónCafés La Virginia”, del 13/10/1994 fallos 317:1282
- CSJN, , “AGUEERA Asociación Grandes Usuarios de Energía de la República Argentina c. Provincia de Buenos Aires”, del 19/6/1999, Fallos: 322:1781
- Panamerican Energy LLC Sucursal Argentina c. Chubut Provincia de s/acción declarativa”, 19/6/2012, fallos 335:996.
- Simón Julio Hector y otros s./Privación ilegítima de la libertad, 14/6/2005, fallos 328:2056.
- Rodríguez Pereyra, Jorge Luis y otra c. /Ejército Argentino S./Daños y Perjuicios, del 27/11/2012, fallos: 335:2333.
- Espósito, Miguel Angel s/ incidente de prescripción de la acción, del 23/12/2004, fallos: 327:5668
- Sancor Cooperativas Unidas Limitada (en adelante Sancor) del 6/10/2009, fallos 332: 2237.
- Merck Química y Compañía S.A., del 9/6/1948, fallos 211:162.
- Martín & Cía. Ltda. v. Nación" del 6/11/63, fallos 257:99.
- Esso, S.A. Petrolera Argentina c/Nación Argentina s/repetición" del 5/6/68, fallos 271:7.
- Parke Davis y Cía. de Argentina S.A.I.C. del 31/7/73, falos 286:97.
- Piantoni Hnos. SACIFIYA c. DGI, en sentencia de fecha 12/12/2017, fallos: 340:1884



- Consolidar SA - ART c. Superintendencia Riesgos Trabajo de fecha 29/12/2009, fallos: 332:2872.
- Camaronera Patagónica SA c. Ministerio de Economía y otros s/ amparo", del 15/04/2014, fallos: 337:388.
- Whirlpool Puntana SA c. Dirección General de Aduanas", del 11/12/2014, fallos: 337:1451.
- Peralta, Luis A. y otro c. Estado nacional (Ministerio de Economía -Banco Central), del 27/12/1990, fallos: 313:1513.
- L'Eveque, Ramón R., sentencia del 16/8/1988, fallos: 311:1451.
- González Victorica, Matías y otros c. Estado Nacional (AFIP-DGI), del 21/11/2018, fallos: 341:1625.
- Droguería del Sud S.A. c. Provincia de Buenos Aires, del 6/11/2018.
- Bayer SA c. Provincia de Santa Fe del 31/10/2017, fallos 340:1480.
- Cobo de Macchi Di Cellere, Dolores c. Provincia de Córdoba del 21/07/1941, fallos fallos: 190:231.
- Compañía Minera Aguilar c. Nación Argentina, de agosto de 1951, fallos 220:50.
- Procurador Fiscal de la Provincia de San Juan c/ Sucursal del Banco Nacional del año 1876, fallos: 17:207.
- Herrera, Rómulo c/ Tiseyra y otro del año 1887, fallos 31:103.
- Baldomero Martínez c/ Municipalidad de La Plata por pago de impuestos indebidos del año 1899, fallos 79:17.
- Mellor Goodwin S.A." del 18/10/1973, fallos 287:79.
- Giroldi, Horacio David s/recurso de casación, del 7/04/1995, fallos: 318:514.
- Losicer, Jorge Alberto c/ BCRA, del 26/06/2012 fallos: 335:1126.
- Dumit, Carlos José c/ Instituto Nacional de Vitivinicultura, del 8/11/1972, fallos: 284:150,".
- Lapiduz, Enrique c/ DGI. s/ acción de amparo, del 28/04/1998, fallos: 321:1043.
- Butyl S.A. del 16/10/2002, fallos 325:2711.
- Marchal Juan H. s./Apelación del 10/4/2007 fallos 330:1427.
- Alberto Alaluf c./Nación" sentencia de fecha 10/8/1962, fallos 253:332.
- Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones SA c/Salta, del 7/2/2006.
- San Cristóbal Sociedad Mutual de Seguros Generales c./DGI, fallos 330-3994.



- Ottolagrano, Italo Juan c/ Verardi, Arturo de 1959, fallos 243-465.
- Estévez, Abel c/ Refinerías de Maíz S.R.L 1961, fallos: 251:78.
- Iglesias, José, y otros c/ S.A. Intela, de 1962, fallos: 253:47.
- Delia Bonorino Ezeyza de Claypole c./ Provincia de Buenos Aires del 3/3/1948, fallos 201:284.
- García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad del 26/03/2019, fallos: 342:411.
- Mario Saenz contra Provincia de Buenos Aires, del 21 de agosto de 1942, fallos 191:125.
- José Cruz contra Provincia de Santiago del Estero, del 23 de Diciembre de 1936, fallos 179:98.
- Ramos, Eulogio c. Municipalidad de la Capital del 10/08/1938, fallos 181:264

### **3. Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal:**

- Telesud S.A.”, Sala IV del 18/4/1985.
- Establecimientos Textiles San Andrés, S. A. c. Gobierno Nacional -D. G. I., Sala VI, 25/11/1986.
- Sala V, de fecha 17/09/2001, Lindberg Argentina SA c. PEN (Mº EyOSP) título V ley 25.063 s/ proceso de conocimiento".