

El control judicial de la confiscatoriedad de las normas tributarias⁽¹⁾

Leonardo D. Deb

Profesor adjunto, UNL

E-mail: leodeb@fcjs.unl.edu.ar

Resumen

En la Argentina, las reglas del sistema federal de control de constitucionalidad de normas están definidas por la jurisprudencia. Dicha definición presenta, en ciertos ámbitos, algunos contornos discutibles; uno de esos ámbitos es el control de la constitucionalidad de la confiscatoriedad de tributos. Entre los puntos a considerar están los siguientes: la fijación por parte de los jueces de un determinado "tope" a la presión tributaria; los efectos que tiene la declaración de inconstitucionalidad de una norma por razones de confiscatoriedad; la consideración de los factores extrafiscales en la norma. Todos ellos constituyen verdaderos desafíos para el razonamiento judicial, al que, por un lado, se le exige permanecer al margen de las contingencias políticas; y, por otro, se le pide compromiso con un ideario constitucional cada vez más complejo. Hacia el final del artículo, se vislumbra que la técnica de las sentencias "exhortativas" puede constituir un elemento interesante de superación de tales conflictos.

Palabras clave

- control judicial
- confiscatoriedad
- extrafiscalidad

1. Introducción

Analizados desde la teoría general del control de constitucionalidad, los supuestos en los que una norma tributaria es declarada inconstitucional con fundamento en la confiscatoriedad del tributo respectivo ofrecen particularidades que vale la pena analizar.

En primer término, aparece la cuestión de la fi-

jación judicial del límite de tolerancia que admite la propiedad privada respecto del poder impositivo estatal, lo que en sí mismo ofrece dificultades específicas; y, en segundo lugar, está el tema de las consecuencias de la confiscatoriedad declarada judicialmente. Pensamos que en estos pasajes de los

(1) Este trabajo tiene su origen en la ponencia presentada en las 7^ª Jornadas de Investigación "Desarrollo Institucional y Regional: Economía, Administración, Contabilidad, Derecho y Educación", Facultad de Ciencias Económicas, UNL, Santa Fe, 2006.

razonamientos judiciales es posible detectar una faceta interesante del siempre vigente tema de la división de poderes, puesto que allí aparecen enfrentadas una de las potestades judiciales más fuertes (la posibilidad de declarar la inconstitucionalidad de una norma) con la mayor o menor deferencia que le merece a los jueces la discrecionalidad de los poderes políticos que en un momento determinado programaron un impuesto determinado, inserto tal vez en una política tributaria o económica más amplia y que puede perseguir distintas finalidades —no necesariamente recaudatorias.

Nos interesa aclarar que el campo sobre el que habremos de detenernos es aquél en el que la confiscatoriedad proviene directamente de la norma tributaria, y no de los vicios de legitimidad que puedan ubicarse en la actividad administrativa de cálculo o liquidación que se imputan a los organismos recaudadores o fiscalizadores.

En este trabajo efectuaremos un repaso de la jurisprudencia que la Corte Suprema de Justicia ha ido trazando sobre el punto, intentando plantear finalmente algunas observaciones a modo de conclusión.

2. Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las normas en el Derecho argentino

El tema de los efectos de la declaración judicial de inconstitucionalidad admite ser analizado desde diversos puntos de vista. Bianchi, con su habitual claridad, nos alerta de que deben tenerse en cuenta,

al menos, tres cuestiones: “los efectos en relación con la norma declarada inconstitucional, la forma en que el juez debe suplir el vacío que deja la norma declarada inconstitucional y la proyección del decisorio fuera del caso resuelto”⁽²⁾. Tal como lo hemos anunciado, ahora nos interesan los dos primeros puntos.

De todos modos, sea cual fuere el alcance de nuestras pretensiones, resulta preciso tener en cuenta que el texto de la Constitución Nacional, fiel a su antecedente histórico norteamericano, guarda silencio respecto del tema del control de constitucionalidad, incluso, respecto de sus caracteres más básicos⁽³⁾, razón por la cual todas las referencias que pueden hacerse sobre este tema —como ya es sabido— provienen del Derecho judicial, y, más específicamente, por su especial trascendencia doctrinaria, de la jurisprudencia que sobre el punto ha ido labrando la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

El principio general en la materia indica que la declaración de inconstitucionalidad de una norma supone la supresión de la misma en la relación jurídica litigiosa. Ha dicho la Corte, concretamente, que “declarada inconstitucional una norma, las cuestiones planteadas en el juicio respectivo deben ser resueltas como si aquélla no existiera”⁽⁴⁾. En suma, el juicio de inconstitucionalidad implica una decisión de “inaplicación” de la norma, lo que —en principio— sólo ocurre para el caso concreto, lo que —dicho en otras palabras— no supone la derogación de la ley⁽⁵⁾.

Esta definición, que en principio aparece como clara y sencilla, no está exenta de dificultades, a medida que se indague un poco más profundamente en las particularidades que suelen presentar los

(2) Bianchi, Alberto (2002) *Control de constitucionalidad*. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2da. edición actualizada, reestructurada y aumentada, Buenos Aires, p. 343.

(3) Hay consenso prácticamente unánime en la doctrina nacional acerca de que la mención que el nuevo artículo 43 efectúa con relación a que “el juez (del amparo) podrá declarar la inconstitucionalidad de la norma” no supone una norma regulatoria del control de constitucionalidad, con el alcance que tal materia debería tener en el texto constitucional.

(4) “Gregolinsky y Compañía” (Fallos 202: 184).

(5) Decimos “en principio” para captar las excepciones constituidas por los casos en que el juez declara la inconstitucionalidad de un reglamento, o aquellos en los que se debaten intereses colectivos, supuesto en los que sabido es que la doctrina y cierta jurisprudencia le asignan a los pronunciamientos judiciales allí recaídos, efectos que superan el ámbito de la relación jurídica del caso juzgado.

casos en concreto, como así también los intereses imbricados en los casos judiciales. No siempre es sencillo que el juez “siga adelante” en el caso con su razonamiento jurídico tal como si, en efecto, la norma que desplaza de la relación jurídica nunca hubiera existido; y esa dificultad se revela —entre otros— de modo particular en el ámbito tributario.

3. Los tributos confiscatorios: las definiciones de la jurisprudencia

Es conocido el largo camino que ha debido recorrer la interpretación constitucional tributaria hasta la definitiva consagración del principio de no confiscatoriedad de los tributos tal como lo conocemos en la actualidad.

No debe soslayarse inicialmente que se trata de una garantía delineada tíbiamente en la letra de la Constitución⁽⁶⁾; al punto tal de que en una primera etapa —fugaz, por cierto—, llegó a pensarse que la última frase del artículo 17 (“la confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino”) nada tenía que ver con el ámbito tributario, sino exclusivamente con el penal; y que el constituyente —siempre según esta versión interpretativa— habría querido en materia impositiva “salvaguardar el derecho de propiedad con una garantía meramente formal: el derecho de propiedad está a salvo cuando los impuestos sean aprobados por ley del Congreso”⁽⁷⁾. Esta etapa fue prontamente superada, y “a partir de tal paso interpretativo, la noción de no confiscatorio-

dad de los tributos se equiparó a la adecuación de éstos a las garantías y principios constitucionales, desde el punto de vista de la intensidad de la presión tributaria principalmente. La no confiscatoriedad de los tributos equivale, desde entonces, a la razonabilidad de las normas impositivas”⁽⁸⁾.

Sobrevino aquí el siguiente desafío, no menor, cual fue el de fijar del modo más adecuado su límite. La cifra “cabalística”⁽⁹⁾ del 33% sobre la renta, planteada muchas veces como umbral absoluto en la materia (a veces, incluso, por la propia Corte), debe ser hoy matizada con una jurisprudencia a veces zigzagueante, pero necesariamente casuística, al menos, según la categoría de tributo de que se trate.

Lejos de exponerse en una cifra matemática constante, el límite de la confiscatoriedad tributaria aparece “como una cuestión difícil de definir de modo preciso y con alcance general”⁽¹⁰⁾, más parecido a una franja de porcentajes admisibles, bien que todos ellos bajo el común denominador —abierto en su formulación— de que “un tributo es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable”.

La sistematización de fallos efectuada por Villegas en “Estudios de Derecho Constitucional Tributario”⁽¹¹⁾ es, a nuestro criterio, la más completa de la doctrina nacional en la actualidad. Su lectura nos alerta acerca de los problemas conceptuales que muchas veces ha presentado la jurisprudencia de la Corte en este ámbito.

Así, por ejemplo, en el ámbito de los impuestos inmobiliarios, es posible hallar fallos en los que se toleró como constitucional una alícuota que llegaba al 45% del avalúo fiscal del bien (“López López”,

(6) “La no confiscatoriedad de los tributos no es una expresa o explícita garantía constitucional, como lo son las de legalidad, de proporcionalidad, de equidad, de igualdad y de uniformidad”. García Belsunce, Horacio. Algo más sobre la confiscatoriedad en la tributación. L. L. 1990-E, p. 651.

(7) Jarach, Dino (1996) *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Abeledo Perrot, segunda edición, Buenos Aires, p. 327. En este sentido, la Constitución de 1949 presentaba una redacción superadora de la histórica, al establecer que “la confiscación de bienes queda abolida para siempre de la legislación argentina.” (artículo 38).

(8) Guastavino, Elías, “Cuestiones tributarias justiciables”, LL 1992-E, p. 905.

(9) Esta adjetivación —acertada, según pensamos— le pertenece a García Vizecaino, Catalina (1996) *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*, Ed. Depalma, Buenos Aires, T. I, p. 283.

(10) Casás, José (1992) *Presión fiscal e inconstitucionalidad*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1992, p.198.

(11) García Belsunce, H. (coord) (1994) *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires, p. 217.

Fallos 314:1293); como así también algunas oscilaciones respecto de lo que corresponde interpretar como “explotación eficiente” de los fondos. En otro orden, menciona Villegas el caso del impuesto a la transmisión gratuita de bienes, respecto del cual, durante su vigencia —ya no lo está en la actualidad—, se suscitaban razonables dudas acerca de si debía ser considerado un impuesto al capital o, por el contrario, un tributo a la renta accidental del heredero, lo que ha generado que algunos autores consideren necesario aclarar que “esta jurisprudencia que declara confiscatorio el tributo que excede el 33% del haber transmitido no implica reconocer la confiscatoriedad del capital en el límite del 33%”⁽¹²⁾. Por su parte, con relación al impuesto a la renta, señala Villegas que “ninguna jurisprudencia ha declarado la inconstitucionalidad del impuesto a la renta... y... al contrario, y tangencialmente, se han hecho alusiones de las cuales se desprendería la no posibilidad de confiscatoriedad en este gravamen”⁽¹³⁾. Así, por ejemplo, en el caso de Fallos 291:293, sostuvo la Corte que “dado que los impuestos a los réditos y de emergencia no inciden sobre el capital, sino, en el caso, sobre las ganancias resultantes de su realización, previa detracción de los valores de adquisición no amortizados, no se ve afectado el principio de no confiscatoriedad”, criterio que ha merecido unánimes críticas desde el plano doctrinal, sobre la base de que no hay razón para excluir la confiscatoriedad del ámbito de los tributos a los réditos. También destaca Villegas la línea jurisprudencial según la cual no sería aplicable a los impuestos a la importación la garantía de la no confiscatoriedad. Indicativa de la misma es la sentencia de la Corte recaída en el caso “Montarcé” (Fallos 289:443), en la que la Corte arriba a esa conclusión “cuando el

Estado, por razones que hacen a la promoción de los intereses económicos de la comunidad y su bienestar, instituye, con finalidades acaso disuasivas, gravámenes representativos de uno o más veces el valor de la mercadería objeto de importación”. En fin, y sin pretender ser exhaustivos en este campo, corresponde apuntar en este trabajo que similares lineamientos exhibe la doctrina jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación con relación a los impuestos al consumo, respecto de los cuales ha dicho el Alto Tribunal que “la sola circunstancia de que el monto del gravamen no guarde proporción con el valor de la mercadería sobre la cual recae, no es óbice a su validez constitucional” (Fallos 186:22), apareciendo como sustento fundamental de este razonamiento la posibilidad de que el tributo pueda ser trasladado. La doctrina fiscal nacional ha criticado este razonamiento, por su fragilidad jurídica. Así, Villegas, coincidiendo con Spisso, observa —con razón, pensamos— que “si el gravamen no se pudo trasladar al precio de venta, absorbió una parte sustancial de la ganancia, o engendró una notable disminución de la demanda del producto, la confiscatoriedad deberá ser acogida por el Tribunal (...) Se requiere un perjuicio cuya prueba está a cargo de quien lo alegue”⁽¹⁴⁾.

En suma, tal como se anunció, corresponde renunciar a una definición unívoca y lineal de la garantía de la no confiscatoriedad. Por el contrario, la historia jurisprudencial de la misma exige del intérprete la adopción de posturas abiertas, dispuestas a no desechar en el análisis de los casos concretos la incidencia de factores no sólo económicos, sino también políticos —en la medida, claro, de que se entiendan a estas dos magnitudes como intrínsecamente distintas.

(12) García Belsunce, Horacio. “Algo más sobre la confiscatoriedad en la tributación”. L. L. 1990-E, p. 651.

(13) Villegas, Héctor. Op. Cit., p. 249.

(14) Villegas, H. Op. Cit., p. 252.

4. Los efectos de la inconstitucionalidad por confiscatoriedad: breve panorama jurisprudencial

Así como la fijación jurisprudencial del porcentaje admisible ha presentado —y presenta— variantes, también la cuestión de los efectos de la declaración de confiscatoriedad ha transitado por varias fases.

Según un primer criterio jurisprudencial, la Corte Suprema de Justicia de la Nación estableció que el fallo que hace lugar a la impugnación de confiscatoriedad del tributo debía limitarse a declarar la inconstitucionalidad del mismo “tal como ha sido organizado y percibido” (“Castro Azevedo”, Fallos 196:61), pues no incumbe al Poder Judicial —sino al Congreso o a las legislaturas provinciales— fijar la tasa o el porcentaje que el Estado lícitamente puede percibir. En sentido similar, en el precedente de Fallos 190:159 (“Gobierno de Italia”, de 1941), la Corte se expide en el sentido de “el artículo 30 de la ley 11.287, en su aplicación al caso de autos, pugna con los arts. 14, 17, 20 y 31 de la Constitución Nacional y es, por consiguiente, confiscatorio”, sin ofrecer mayores explicaciones.

Según Spiso, “esta posición origina una desigualdad entre aquellos contribuyentes a quienes se les exonera de todo pago al declararse la confiscatoriedad del tributo por superar, aunque más no sea mínimamente, el importe más allá del cual se considera que el impuesto transgrede el derecho de propiedad, y aquellos otros que por no exceder el impuesto el límite máximo admisible, deben pagarlo íntegramente”⁽¹⁵⁾.

El cambio provino del caso “Filomena Vázquez de Filipini” (Fallos 206:21, de 1944), en el que el Alto Tribunal señaló que “no es acertada la conclusión de que la inconstitucionalidad declarada de un gravamen importa la anulación total de la ley que lo crea. Ello no sucede cuando la invalidez se origina...

en el monto del tributo. En ese caso, la inconstitucionalidad puede ser sólo parcial”. En dicho caso —referido a una contribución de mejoras— la Corte admitió como válida la reducción del porcentaje que se pretendía cobrar, al observar que el mismo “no excede del mayor valor que la obra pública ha producido a la finca de la actora”.

Una mayor precisión jurisprudencial la proporcionó la Corte en el caso “María Laura Pérez Guzmán de Viaña” (Fallos 211:1033, de 1948). En este precedente, la Corte dijo que “la declaración judicial de que un impuesto es confiscatorio y, por ello, inconstitucional, sólo alcanza a la porción del monto en que consiste el exceso. Corresponde al Tribunal determinarla *cuando puede hacerlo con precisión y objetividad*. Fuera de ese caso, incumbe al Fisco practicar la reliquidación con arreglo al criterio enunciado en la sentencia” (el destacado nos pertenece). En este caso, la Corte entendió que se encontraban configuradas esas circunstancias, y redujo *per se* la alícuota del tributo (se trataba del impuesto a la transmisión gratuita de bienes de la provincia de Tucumán) al 33% del valor de la base imponible.

A partir de aquí, esta modalidad “flexible” de control de constitucionalidad aparece definitivamente instalada.

Ello puede constatarse, por ejemplo, mediante la lectura de precedentes diversos. Así, por ejemplo, en “Banco Hipotecario Franco Argentino” (Fallos 210:1208, de 1948), la Corte señaló que “la declaración de que el impuesto territorial es confiscatorio no impide que, *previo reajuste de su monto a las conclusiones del pronunciamiento de la Corte Suprema*, sea nuevamente percibido por el Fisco” (reiterado en “Tierras y Colonias ‘La Verde’”, Fallos 211:834). Interesa destacar que estos casos refieren a impuestos territoriales.

Como vemos, sea por la vía de la declaración de inconstitucionalidad “parcial”, sea por la modalidad

(15) Spiso, Rodolfo (1991) *Derecho Constitucional Tributario*. Ed. Depalma, Buenos Aires, p. 275.

del “reenvío” al Fisco para reliquidar el tributo, es claro que, según la jurisprudencia, la declaración de inconstitucionalidad de una ley impositiva por excesiva no implica necesariamente su desaparición del orden jurídico, sino, en todo caso, su moderación.

Esta modalidad, muy sugerente desde el punto de vista del control de constitucionalidad, parecería no tener mayores inconvenientes en los casos de tasas o de contribuciones de mejoras, ya que en esos supuestos los tribunales tienen seguramente “a mano” alguna pauta objetiva de referencia —el servicio prestado; el mayor valor adquirido— en base a la cual pueda reconducir la cuantía del tributo.

El problema se presenta cuando en el caso se constata realmente —o, al menos, no es dable descartar en el plano teórico— que el impuesto que se tacha de confiscatorio presenta, en la composición de su alícuota, alguna cuota de factores extrafiscales. El supuesto dista mucho de ser es una disquisición teórica; por el contrario: la propia Corte Suprema ha reconocido que “el poder impositivo —tanto nacional como provincial— constituye un instrumento de regulación, complemento necesario del principio constitucional que prevé atender al bien general, al que conduce la finalidad ciertamente extrafiscal de impulsar la expansión de las fuerzas económicas” (“Provincia de Santa Cruz”, de 1993). En el caso recién mencionado, la Corte dejó bien claro que “en materia de leyes tributarias el método interpretativo que tiene primordialmente en cuenta la *finalidad perseguida por la disposición cuestionada*, ofrece innegable conveniencia. Es así que aquéllas no deben por fuerza entenderse con el alcance más restringido que el texto admita, sino, antes bien, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación”⁽¹⁶⁾.

Según Villegas⁽¹⁷⁾ la consideración de los fines

extrafiscales de la imposición “introduce un elemento más en el análisis, porque quiere decir que para establecer la legitimidad o no de un impuesto, es necesario contemplarlo en la amplitud de sus elementos constitutivos orgánicos, y también es imprescindible adecuarse a la finalidad extrafiscal de expandir la economía atendiendo al bien general”. En similar sentido, había dicho antes Fonrouge que “la razonabilidad de los tributos es materia circunstancial y de hecho, que debe apreciarse de acuerdo con las exigencias de tiempo y lugar y *finalidades económico-sociales de cada impuesto*”⁽¹⁸⁾⁽¹⁹⁾.

La ponderación de este tipo de aspectos aparece en primer plano en numerosos fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a la hora de analizar la legitimidad de nada menos que de casos de exenciones impositivas. En el caso “B. J. Service Argentina” el Alto Tribunal entendió que “resulta procedente, como principio, que el Gobierno Nacional libere a determinadas entidades o actividades del pago de gravámenes nacionales y locales siempre que lo estime adecuado al mejor desempeño y funcionamiento de un establecimiento de utilidad nacional, o bien, consienta la imposición local a empresas cuyas actividades contribuyan al logro de tal interés. Esas decisiones importan el ejercicio de las facultades que el art. 67, incs. 16 y 28 —numeración anterior a la reforma de 1994—, le confieren para promover la prosperidad y el bienestar general” (Fallos 306:1883; de 1984, entre muchos otros).

¿Cómo detectar los componentes fiscales y los extrafiscales de un determinado tributo? ¿Hay alguna pauta apriorística de utilidad? Diversas respuestas se han intentado; sin embargo, en todas campea la indefinición. En palabras de D’Alessandro Pereyra, “el tema es claramente incuantificable, no existe una fórmula matemática o aun un modelo matemático que nos dé el resultado del ‘mix’ ideal para una

(16) El destacado nos pertenece.

(17) Op. Cit., p. 244.

(18) Fonrouge, Giuliani. *Derecho Financiero*, 4ta. edición, T. I., p. 369.

(19) El resaltado no corresponde al original.

situación dada”, aunque aclarando —en una perspectiva que compartimos— que “esa falta de precisión no se debe a las dificultades de la formulación de los modelos, sino a que en realidad, estamos enfrentados a resolver un tema con implicancias sociales y, como tal, no esquematizable en un modelo matemático”⁽²⁰⁾.

Compartimos la idea de que no es posible medir la incidencia fiscal sobre la propiedad privada mediante matrices matemáticas preestablecidas, y que, en efecto, la dificultad de una cuantificación absoluta del tema evidentemente existe. Sin embargo, dificultad no equivale a imposibilidad. En otros términos: ello no debe implicar la automática renuncia de la jurisprudencia —en especial, de los superiores tribunales— a establecer umbrales objetivos de tolerancia cuantitativa de la presión fiscal; por el contrario, es en este tipo de terrenos en los que los tribunales pueden hacer un decisivo aporte a la seguridad jurídica. Dice Kemelmajer de Carlucci que la seguridad jurídica “permite organizar la vida individual y social, sin estar sujeto a la arbitrariedad y a los cambios normativos injustos, irrazonables e imprevisibles”, y recuerda —oportunamente— que el preámbulo de la Constitución nacional establece el propósito de *asegurar* los beneficios de la libertad, a partir de lo cual es válido afirmar que el valor “seguridad jurídica” tiene un innegable sustento constitucional⁽²¹⁾.

En tales condiciones, podemos admitir que no sea posible establecer un único porcentaje para todo tipo de tributos, ello, fundamentalmente, atento a la diversidad de factores que pesa a la hora de esta-

blecer cada uno de ellos; pero también es cierto que nada impide a que los tribunales formulen doctrinas “fuertes” sobre confiscatoriedad referidas a determinados tipos de tributos, tal como evidentemente vemos que viene ocurriendo, al menos en términos de tendencias. Esas directrices, necesariamente, se deben construir sobre la base de la intangibilidad del capital; y, avanzando un paso más, deben ser coherentes en que no deben exceder de un tercio de la base imponible de que se trate —teniendo en cuenta el umbral establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación desde principios del siglo XX—. Y, en un tercer lugar, correspondería determinarse que las finalidades extrafiscales juegan un papel secundario respecto del propósito recaudatorio —principal—, posición que, en el plano de los procesos judiciales, se traduce en una específica imposición de la carga de la prueba en cabeza del Fisco, quien será el encargado de convencer a los jueces acerca de que, en algún caso en particular, podrá justificarse *excepcionalmente* el traspaso de los niveles cuantitativos máximos admisibles.

Las afirmaciones anteriores nos llevan a anotar algunas observaciones que consideramos provechosas. En primer lugar, nos parece que vienen a plantear razonables dudas en el conocido *estándar* jurisprudencial según el cual a los jueces les está vedado expedirse sobre la eficiencia y la conveniencia de los medios escogidos por el legislador para obtener un resultado determinado⁽²²⁾. En segundo término, no debe perderse de vista que la fijación de tal o cual objetivo —económico, social, de promoción cultural, etc.— no siempre surge claro del texto de la

(20) D'alessandro Pereyra, Raúl. “El sistema tributario como instrumento de desarrollo e incentivación: hacia una teoría de la justicia en la no imposición”, en *Boletín de Información Tributaria*, Universidad de San Pablo, CEU; julio 2003; N° 3. Madrid, p. 49. Versión digital en <http://www.uspecu.com/usp/ja/BoletinInformacionTributaria3.pdf>.

(21) Kemelmajer de Carlucci, Aída. (2002) “Emergencia y seguridad jurídica”. En *Revista de Derecho Privado y Comunitario*, N° 2002-1. Rubinzal Culzoni Editores, Santa Fe, p. 19.

(22) Este tipo de afirmación es sumamente común en los repertorios de jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Puede consultarse las sentencias de los casos registrados en Fallos 299:45; 306:1311; 311:1565; entre muchos otros. En la Argentina, SAGÜÉS ha criticado con buenos fundamentos a este modo de razonamiento. Puede consultarse Sagüés, Néstor (1999) *Elementos de Derecho Constitucional*, Ed. Astrea, Buenos Aires, 3ra. edición actualizada y ampliada; p. 884 y sgtes.

ley, con lo que los razonamientos de adecuación se pueden tornar aún más dificultosos. Así lo ha puesto de manifiesto el Superior Tribunal de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, al afirmar que los objetivos parafiscales “no siempre son expresos, y, en verdad, son difícilmente perceptibles a tenor de los debates parlamentarios, pues es bien sabida la inconveniencia de buscar en la opinión de algunos representantes parlamentarios la que se pretenda pueda ser ‘la intención del legislador’ cuanto no todos se expresan y, aún muchas veces, quienes lo hacen, se manifiestan de forma inorgánica o contradictoria”⁽²³⁾. De este modo, el juez se enfrenta a conceptos que naturalmente le resultan de difícil acceso, no pudiendo hacer otra cosa que limitarse a efectuar controles liminares de “no irrazonabilidad”, operación mental que, en el campo del Derecho Tributario, siempre supone la preexistencia de alguna idea de macro y microeconomía, más o menos explicitada. Así, en el caso mencionado recientemente, el Superior Tribunal concluyó que la norma allí analizada consideraba “la envergadura económica de los sujetos obligados —almacenes, por un lado; supermercados, por otro—, sometiéndolos a una imposición diferencial que puede intentar igualar horizontalmente a operadores económicos de un mismo mercado”.

5. Una variante novedosa: las sentencias “exhortativas”

Aparentemente, la propia Corte Suprema habría encontrado una ingeniosa herramienta a los fines de resolver este tipo de dilemas: las denominadas sentencias “exhortativas”, también denominadas “apelativas” o —en la terminología de Sagüés—,

“con aviso”. No son en absoluto extrañas en el Derecho comparado; aunque en nuestro medio han constituido un recurso poco usual, aunque instalado recientemente por el Alto Tribunal al fallar la causa “Badaro”, en agosto de 2006⁽²⁴⁾.

Esta causa fue muy comentada a nivel periodístico⁽²⁵⁾. Refería a la falta de actualización de determinados haberes previsionales. Su impacto político, por lo demás, fue grande.

Técnicamente, la Corte detectó que la falta de dictado de normas que fueran disponiendo dicha actualización resultaba, concretamente, inconstitucional, por violentar el derecho a la movilidad previsional consagrado en el artículo 14 bis del texto constitucional. Así lo declaró, aunque, concluyendo en la parte dispositiva del fallo de un modo por cierto novedoso. El Alto Tribunal terminó resolviendo la causa diciendo: “Declarar procedente el recurso interpuesto por el actor. Revocar la sentencia apelada con el alcance que surge del fallo dictado en la causa ‘Sánchez, María del Carmen’ citada. Comunicar al Poder Ejecutivo Nacional y al Congreso de la Nación el contenido de esta sentencia a fin de que, en un plazo razonable, adopten las medidas a las que se alude en los considerandos. Notificar a la ANSES...”.

Este modo de pronunciarse del Tribunal supone una novedad respecto de los cánones clásicos con los que estamos acostumbrados a trabajar en el control de constitucionalidad. Ese esquema admite sentencias *estimatorias* de la inconstitucionalidad; y *desestimatorias* de la inconstitucionalidad; y aquí tenemos una sentencia por cierto atípica⁽²⁶⁾.

Nos parece que pueden efectuarse algunas observaciones útiles para el presente trabajo. Ellas tienen que ver con las razones concretas que fundaron este especial modo de resolver. El considerando 15 del fallo, reconoce que “el precepto cons-

(23) Voto del Dr. José Casás —al que adhirió el resto de los integrantes del Superior Tribunal— en la causa “Cámara Argentina de Supermercados”, del 27 de mayo de 2003.

(24) Publicada en el Diario LL del 14 de agosto.

(25) Ver, por ejemplo, diario Clarín del 20 de agosto de 2006, sección “El país”.

(26) Sagüés, Néstor. “Las sentencias constitucionales exhortativas (‘apelativas’ o ‘con aviso’), y su recepción en Argentina. En LL 2005-F, 1461.

tucional se dirige *primordialmente* al Legislador; sin perjuicio—claro—de ulteriores correcciones por parte de los restantes poderes”; el 16, hace referencia a la *trascendencia* del tema y a las *actuales condiciones económicas* como condicionamientos que exigen de una *evaluación cuidadosa* en la que corresponderá tener en cuenta la *complejidad del gasto público y las múltiples necesidades que está destinado a satisfacer*. En base a estas razones, el Alto Tribunal resuelve diferir el pronunciamiento *por un plazo que resulte suficiente para el dictado de las disposiciones pertinentes*.⁽²⁷⁾

Como vemos, hay una especial consideración, por un lado, a los delicados intereses en juego—derechos del sector pasivo—; y, por otro, una adecuada consideración a la trascendencia que una decisión—cualquier decisión— puede tener en esta materia. La Corte reconoce que—al menos en un principio—, no es el órgano capacitado para adoptar este tipo de medidas.

Si bien es cierto que el ámbito previsional no presenta, exactamente, los mismos contornos que el tributario, no podríamos dejar de ver que hay entre ambos muchos temas en común: la administración de la hacienda pública, el impacto que una decisión pueda traer aparejado en numerosos casos similares; y—tal como lo veníamos viendo en los

puntos anteriores— un reconocimiento innegable de prudencia y discrecionalidad de tipo político, difícilmente operable por los jueces.

Siguiendo a Sagüés⁽²⁸⁾, es cierto que en este tipo de pronunciamientos hay un atisbo de control de constitucionalidad preventivo. La exhortación que efectúa la Corte a los poderes Legislativo y Ejecutivo lo es a los fines de *adopten las medidas a las que se alude en los considerandos* del fallo, fórmula que nos recuerda a los criterios jurisprudenciales tributarios repasados anteriormente, bien que ellos con un “tono” más suave. Por su parte, se trata de una técnica de control de constitucionalidad no exenta de riesgos ciertos: baste con constatar que a un año de emitido el fallo, el poder legislativo aún no dictó la norma exigida por la Corte, extendiéndose en dicho lapso la indefinición de los derechos de las partes⁽²⁹⁾.

Intuimos, como hipótesis de trabajo, que este tipo de formulaciones jurisdiccionales constituye un modo particularmente adecuado para “operar” materias que presentan contornos delicados, tales como la tributaria, en las que permanentemente convergen intereses y derechos de particulares con la potestad pública de imposición, en intersecciones no siempre sencillas de conocer y juzgar.

(27) Los resaltados, en todos los casos, no corresponden al original.

(28) Op. Cit. en nota anterior.

(29) Pueden consultarse, en este sentido, Peón, Rodolfo, “El fallo de la Corte Suprema en el Caso ‘Badaro’ y nuevos interrogantes para los jubilados y pensionados”; en <http://www.lexisnexis.com.ar/Noticias>.

Bibliografía

- Bianchi, Alberto (2002) *Control de constitucionalidad*, Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, 2da. edición actualizada, reestructurada y aumentada, Buenos Aires.
- Casás, José (1992) *Presión fiscal e inconstitucionalidad*, Ed. Depalma, Buenos Aires, p. 198.
- D'alessandro Pereyra, Raúl. "El sistema tributario como instrumento de desarrollo e incentiación: hacia una teoría de la justicia en la no imposición", en Boletín de Información Tributaria, Universidad de San Pablo-CEU; julio 2003; N° 3. Madrid. Versión digital en <http://www.uspceu.com/usp/ja/BoletinInformacionTributaria3.pdf>.
- Fonrouge, Giuliani. "Derecho Financiero", 4ta. edición, T. I., p. 369.
- García Belsunce, Horacio. "Algo más sobre la confiscatoriedad en la tributación". L.L. 1990-E, p. 651.
- García Belsunce, Horacio (coord.) (1994) *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Ed. Depalma, Buenos Aires.
- García Vizcaíno, Catalina (1996) *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*, Ed. Depalma, Buenos Aires.
- Guastavino, Elías. "Cuestiones tributarias justiciables", LL 1992-E, p. 905.
- Jarach, Dino (1996) *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Abeledo Perrot, Buenos Aires.
- Kemelmajer de Carlucci, Aída. "Emergencia y seguridad jurídica". En *Revista de Derecho Privado y Comunitario*, N° 2002-1. Rubinzal Culzoni Editores, Santa Fe, 2002, p. 19.
- Peón, Rodolfo. "El fallo de la Corte Suprema en el Caso 'Badaro' y nuevos interrogantes para los jubilados y pensionados". <http://www.lexisnexis.com.ar/Noticias>.
- Sagüés, Néstor (1999) *Elementos de Derecho Constitucional*, Ed. Astrea, Buenos Aires. 3ra. edición actualizada y ampliada.
- Sagüés, Néstor. "Las sentencias constitucionales exhortativas ('apelativas' o 'con aviso'), y su recepción en Argentina. En LL 2005-F, 1461.
- Spisso, Rodolfo (1991) *Derecho Constitucional Tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires. p. 275.
- Spisso, Rodolfo. "Derecho de Propiedad y tributos. Preservación del capital: presupuesto de validez constitucional de los impuestos", ED 131, p. 967.