

La competencia originaria de la CSJN y los organismos fiscales provinciales a raíz del fallo “IBM Argentina S.A. c/ Provincia de Misiones”.

Por Juan Manuel Álvarez Echagüe y Gabriel Esteban Ludueña

Sumario

I.-Introducción. II.-Breve análisis sobre el fondo de la problemática. Posturas acerca de la prescripción de la acción tributaria local. III.- La competencia originaria de la CSJN. IV.- El fallo IBM Argentina S.A. c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad. IV.-A. La postura de la Procuración General de la Nación. IV.-B. El fallo de la CSJN. V.-Análisis crítico. V.-A. ¿Existe en el caso una cuestión federal exclusiva? V.-B. La solución de la CSJN no era aplicable al caso concreto. La contradicción del propio tribunal. Aplicación de la ley local por parte de DGR y de la Provincia. V.-C. Administración central y administración descentralizada en la competencia originaria de la CSJN. Los organismos recaudadores se identifican con la provincia a los fines del art. 117 de la CN. V.-D. Una posible solución procesal. VI.- Conclusión.

I. Introducción.

Son conocidos en el ámbito tributario los conflictos que tienen raigambre en la autonomía del derecho tributario local en contraposición con las competencias delegadas a la Nación. Esta es una problemática típica de los estados que escogen la organización federal.

Concretamente, el conflicto que analizaremos, se relaciona con la facultad o competencia para regular sobre la prescripción de las obligaciones de dar sumas de dinero. Pero debemos adelantar al lector que en el caso que comentamos no se llegó a resolver el fondo del litigio, debido a que la CSJN se declaró incompetente en su instancia originaria.

Es precisamente este aspecto del fallo el que merece ser analizado detenidamente, por las importantes consecuencias que del mismo se derivan.

De esta manera solo formularemos una breve referencia a la cuestión de fondo – el tema de los plazos de prescripción – a modo de introducción en el tema, para posteriormente avocarnos a tratar desentrañar el tema de la competencia originaria de la CSJN. Finalmente, analizaremos el fallo “IBM Argentina S.A. c/ Provincia de Misiones”, dejando nuestras opiniones sobre el mismo.

II. Breve análisis sobre el fondo de la problemática. Posturas acerca de la prescripción de la acción tributaria local.

El fallo que comentamos tiene dos connotaciones insoslayables. La primera que trae a colación, es el tema de la prescripción de acciones para exigir el cobro de tributos.

La empresa actora ha solicitado en la instancia originaria de la CSJN la inconstitucionalidad de la ley de la provincia de Misiones que establece un plazo de diez (10) años para la prescripción de las acciones y poderes del Fisco Provincial para reclamar el pago de impuestos locales, toda vez que era distinto al establecido en art. 4027, inc. 3ª del Código Civil.

La segunda se encuentra relacionada con la forma procesal o con el vehículo idóneo para canalizar ese planteo, más concretamente la competencia originaria de la CSJN.

Es que, en definitiva, la CSJN se ha declarado incompetente en su instancia originaria para pronunciarse sobre este tema, en razón de que el sujeto sustancialmente involucrado – Dirección Provincial de Rentas de Misiones – no era alguno de los contemplados en el art. 117 de la CN, más precisamente, porque no cabía identificarlo con la provincia, que era el sujeto formalmente demandado.

Pero creemos ahora oportuno realizar algunas breves consideraciones acerca de la temática de fondo que el caso plantea, pues si bien trata de una cuestión ampliamente discutida y conocida, la intención es ubicar al lector desprevenido en tema.

Respecto del plazo de prescripción en materia tributaria, existen dos posturas claramente contrarias, una que establece que rige el establecido por el Código Civil, y otra que señala la posibilidad de los entes locales de apartarse de esa normativa con fundamento en la autonomía del derecho tributario. La primera es representada en la jurisprudencia por lo sostenido por la CSJN en autos “*Filcrosa SA*”¹ y la otra es la expuesta por el fallo del Tribunal Superior de la Ciudad de Buenos Aires “*Sociedad Italiana de Beneficencia*”.²

En el caso “*Filcrosa*”, en el ámbito de una verificación de créditos que tenía por actora a la Municipalidad de Avellaneda, la CSJN estableció que la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la

¹ “*Filcrosa SA s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda*”, Fallos 326:3899, del 30/09/2003.

² “*Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado*”, TSJ de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, de fecha 17/11/2003.

legislación nacional, por lo que no le cabe a las provincias – ni a los municipios – dictar leyes incompatibles con los que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que al haberse atribuido a la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan (doctrina de Fallos: 176:115; 226:727; 235:571; 275:254; 311:1795; 320:1344).

La comuna mencionada pretendía verificar en la quiebra de la empresa fallida un crédito por tasas municipales teniendo en cuenta la norma de la ordenanza fiscal que fijaba la prescripción decenal. La postura del municipio se impuso en primera y segunda instancia, cuyo fiscal de Cámara fue terminante al definir que "...en cuanto a la prescripción de tributos locales, rige lo dispuesto por las normas provinciales y municipales, sin que resulte aplicable lo normado en el art. 4027, inc. 3 del Código Civil, ya que la reglamentación relativa a impuestos locales es una facultad privativa de las provincias – y de sus comunas –, no delegada al Estado Nacional".

La sindicatura contra este pronunciamiento interpuso el recurso extraordinario, y la denegación del mismo motivo la presentación ante la CSJN en queja. El máximo tribunal expresó que la regulación del instituto de la prescripción liberatoria es competencia exclusiva de la Nación, por lo cual las provincias y sus municipios deben ajustarse a las disposiciones del código civil en dicha materia. El desconocimiento de tales normas por parte del municipio conlleva una cuestión federal, toda vez que se produce un apartamiento de lo dispuesto por los arts. 75 inc. 12 y 126 de la Carta Magna, declarando en definitiva la inconstitucionalidad de la ordenanza municipal que había establecido el plazo decenal. Seguidamente el fallo deja en claro que no es objetable la facultad de las provincias – municipios – de darse sus propias leyes u ordenanzas impositivas, pero ello encuentra el límite en las materias expresamente delegadas a la Nación, como son la de regular lo atinente a la extinción de las obligaciones por el transcurso del tiempo.

La postura contraria es la asumida por el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires en el fallo ya mencionado, donde se estableció que dentro del ejercicio de las potestades tributarias autónomas es lógico que la normativa local pueda regular tanto lo relativo al nacimiento de la obligación tributaria, como a su régimen de cumplimiento y a su exigibilidad, entre otros factores.

La Sociedad Italiana de Beneficencia, en el marco de un procedimiento determinativo de oficio que tenía como contraria a la Dirección General de Rentas de la Ciudad de Buenos Aires, sostuvo que el plazo decenal era inconstitucional ya que vulneraba lo dispuesto por el código civil, norma que debía prevalecer en base al art. 75 inc. 12 y 31 de la Constitución Nacional.

Finalmente el caso llegó al Tribunal Superior de Justicia, en donde se impuso la postura que tutela la autonomía del Derecho Tributario Local pudiendo vislumbrarse los argumentos básicos de aquella decisión a través del enjundioso voto del Dr. José Osvaldo Casas.³

III. La competencia originaria de la CSJN.

La CSJN es la cabeza del Poder Judicial Nacional y tiene el deber de mantener la supremacía de la CN. Este tribunal puede actuar como órgano de tercera instancia, como órgano de casación del derecho federal y en única instancia.

Actúa como tribunal de tercera instancia en los casos de interposición del recurso de apelación y, como tribunal de casación cuando interviene en los supuestos en

³ Nos permitimos transcribir parte de su voto con la finalidad de enriquecer al lector. De esta manera el Dr. José O. Casas argumenta a favor de la autonomía del derecho tributario local sosteniendo: "Es menester tomar en cuenta la identidad del órgano emisor de las normas sobre prescripción tributaria -en este caso la ley local N° 19.489; lex posterior y lex specialis- con el órgano titular de la atribución de sancionar los códigos de fondo (hoy Art. 75 inc. 11 de la Constitución nacional), a partir de lo cual pierden andamio las articulaciones efectuadas con sustento en el Art. 4027 inc. 3° del Código Civil."- "La primera de las articulaciones, consistente en la pretensión de que se aplique la prescripción quinquenal prevista en el Art. 4027 inc. 3° del Código Civil, a expensas de la contemplada en la ley N° 19.489, no puede prosperar, habida cuenta de que: a) la autonomía dogmática del Derecho tributario -dentro de la unidad general del Derecho- es predicable respecto de tal rama jurídica tanto en el orden federal como local; b) la unidad de legislación común, consagrada por el Congreso Constituyente de 1853, quedó ceñida a las materias específicas a que se alude en la Cláusula de los Códigos, no pudiendo trasvasarse dichas disposiciones, sin más, al ámbito del Derecho público local; c) la "sumisión esclavizante" del Derecho tributario local al Derecho privado, podría conducir a consecuencias impensadas, reproduciendo desconceptos como los que se observan en el voto de la mayoría recaído en la causa: "Doña Tomasa Vélez Sarfield" -ya citada-, del año 1882, en que se reputó el Impuesto a las Herencias como una legítima forzosa impuesta al causante. A modo de ejemplo sirva efectuar una breve reseña de consecuencias disvaliosas: el Impuesto de Sellos, como no se paga por años o por períodos más cortos, prescribiría para todos los otorgantes de los instrumentos, aunque no tengan obligación de inscribirse, a los diez años; las uniones transitorias de empresas, al carecer de personalidad jurídica, no podrían ser contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a pesar de revestir tal carácter en el Impuesto al Valor Agregado (impuesto también genérico al consumo); y los gravámenes que pesan sobre inmuebles en condominio con tasas progresivas parcelarias, deberían reliquidarse, de volver a cobrar vigencia la tesis civilista adoptada in re: "Ana Masotti de Busso y otros v. Provincia de Buenos Aires" (Fallos: 207:270), sentencia del 7 de abril de 1947; d) se afectaría el principio de igualdad esencial entre el Estado Nacional y las provincias como entes gubernativos, en cuanto la potestad tributaria normativa -atributo iure imperii-, sufriría menoscabo en el segundo de los supuestos, a diferencia del primero; e) se quebraría la actual unidad y uniformidad de legislación sobre prescripción en el ámbito específicamente tributario, a tenor de las disposiciones análogas contenidas en la ley N° 11.683; f) en subsidio, se pasaría por alto que la ley local N° 19.489 -lex posterior y lex specialis-, ha sido sancionada por el órgano titular con la atribución de dictar los Códigos de fondo y; g) también en subsidio, se convertiría en Ley Suprema una interpretación sólo posible y no pacífica de un artículo del Código Civil para menoscabar la autonomía de los Estados locales, con lesión palmaria al federalismo que sustenta la Carta Política de 1853."

que procede el recurso extraordinario federal. Pero también actúa en única instancia cuando se activa su competencia originaria.

A raíz de lo expuesto, calificada doctrina sostiene que la "...la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene a) competencia ordinaria por apelación (art. 116 de la Constitución Nacional) según la reglamentación que al efecto dicte el Congreso Federal (art.117); b) competencia extraordinaria por apelación (arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional y arts. 14, 15 y 16 de la ley 48) y c) competencia originaria y exclusiva (art. 117 de la Constitución Nacional)".⁴

En virtud del fallo que más adelante analizaremos en detalle, vale hacer algunas consideraciones sobre la competencia originaria de la CSJN, pues es el eje central del tema en discusión.

Una característica particular es que la reglamentación de la misma está en la propia CN, mas precisamente, surge del juego de los arts. 116 y 117. Recordemos que el art. 116⁵ regula lo atinente a la competencia federal, atribución delegada por las provincias para que dichas cuestiones sean resueltas por los órganos de justicia del Estado Nacional. De manera concordante, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires – con limitaciones –tienen a su cargo la administración de justicia, en temas no delegados y de ámbito local, ello en virtud de los arts. 5, 121 y129 de la CN,.

El art. 117⁶ de la CN establece los casos en que la competencia federal va a ser ejercida por la Corte Suprema de la Nación de manera originaria y exclusiva. Entendemos como positiva la delimitación de la competencia originaria del máximo tribunal por la CN, como manifestación de la autonomía que requiere para actuar el Poder Judicial de la Nación, ya que sería inconveniente para la República que los poderes legislativos y ejecutivos restrinjan o amplíen la posibilidad de ejercer la jurisdicción.

Creemos que de manera didáctica la competencia originaria de la Corte puede ser analizada conforme sus elementos necesarios. Uno se relaciona con el fondo de

⁴ Gelli Maria Angélica "Constitución De La Nación Argentina Comentada y Concordada" Ed. La Ley, Año 2003, Pág. 807.

⁵ Art. 116 CN: "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 inciso 12 del Artículo 75; y por los tratados con las naciones extranjeras; de las causas concernientes a embajadores, ministros públicos y cónsules extranjeros; de las causas de almirantazgo y jurisdicción marítima; de los asuntos en que la Nación sea parte; de las causas que se susciten entre dos o más provincias; entre una provincia y los vecinos de otra; entre los vecinos de diferentes provincias; y entre una provincia o sus vecinos, contra un Estado o ciudadano extranjero."

⁶ Art. 117 CN: "En estos casos la Corte Suprema ejercerá su jurisdicción por apelación según las reglas y excepciones que prescriba el Congreso; pero en todos los asuntos concernientes a embajadores, ministros y cónsules extranjeros, y en los que alguna provincia fuese parte, la ejercerá originaria y exclusivamente".

la cuestiones a resolver y es el de la “materia federal”. El otro que debe estar presente de modo concomitante⁷ es el componente de “las personas” y se relaciona con la legitimación que se debe ostentar. En relación a la materia federal, la propia Corte ha interpretado en el Fallo “Telecor SACEI c. Provincia de Catamarca” el significado del art. 117, relacionándolo con el 116, diciendo que “...la competencia originaria de la Corte en razón de la materia procede en la medida que la acción entablada se funde directa y exclusivamente en prescripciones de carácter nacional, en leyes del congreso o en tratados con naciones extranjeras, de tal suerte que la cuestión federal sea predominante en la causa”.⁸

Ahora bien, notamos que este pronunciamiento tiene aristas que denotan cierta contradicción, ya que no es lo mismo sostener que la acción se funde directamente y exclusivamente en prescripciones de carácter nacional, en leyes del congreso o tratados y afirmar, de tal manera, que la cuestión federal sea la predominante en la causa. En otros términos, queremos significar que ciertas cuestiones federales predominantes no serán exclusivas.

Por lo tanto si la normativa federal involucrada es directa y exclusiva, la cuestión federal será absoluta o total, en cambio afirmar que la cuestión federal debe ser predominante deja abierta la posibilidad de que se invoquen normas locales que contravengan normas de la constitución nacional o leyes nacionales o tratados.

Creemos que ante una cuestión federal que pudo ser predominante la Corte en el caso “De la Fare Cristian y otro c/ Misiones Pcia. de s/ acción de amparo”⁹ ha rechazado su competencia originaria afirmando que “...no basta para habilitar el fuero federal la única circunstancia de que los derechos que se dicen vulnerados se encuentren garantizados por la constitución nacional, porque cuando se arguye – como en el caso – que un acto es contrario a prescripciones constitucionales provinciales y nacionales debe irse primeramente ante los estrados de la justicia provincial, y en su caso llegar a esta corte por vía el recurso extraordinario del art. 14 de la ley 48. En estas condiciones se resguardan los legítimos fueros de la entidades que integran el gobierno federal dentro de su normal jerarquía”.

Por lo tanto, nos permitimos interpretar a raíz de este pronunciamiento, que la Corte, en realidad, entiende que la cuestión federal suficiente para habilitar su instancia originaria tiene que ser absoluta, no bastando que ella se presente como predominante en la causa.

⁷ Si bien de algunos fallos se desprendería la posibilidad de activar la instancia originaria en virtud únicamente de las personas, que podrían plantear una cuestión exclusivamente local (Nación AFJP c/ Provincia de Santiago del Estero del 07/02/2006, publicado en Imp. 2006- 11,1394).

⁸ Fallos 311:1812.

Creemos, entonces, que la invocación de una ilegalidad o inconstitucionalidad provincial obsta la vía federal en la competencia originaria de la Corte, ya que si bien la cuestión federal puede predominar, debemos decir que nunca va a ser absoluta.

Asimismo en la causa “*Ramón Andrés Castro c. Provincia de Salta*” ha dicho que “...la competencia federal de primer grado en razón de la materia surge cuando el derecho que se pretende hacer valer esta directa e inmediatamente fundado en un artículo de la Constitución y, además, la inteligencia de esa cláusula y la precisión de su sentido y alcance es punto esencial para la solución del litigio”.¹⁰

Lo que hemos expuesto hasta aquí, necesariamente debe ser relacionado con la evolución de la jurisprudencia de la CSJN respecto de su competencia originaria cuando se traen a discusión la impugnación de tributos locales en razón de que son análogos a los que se coparticipan.

Así, en un primer momento planteos de esta características no habilitaban la competencia originaria de al CSJN, ya que el tributo no es atacado exclusivamente como contrario a la Constitución Nacional, sino que sería contrario a otra ley local de adhesión al Régimen de Coparticipación.¹¹

Luego de la constitucionalización del régimen de coparticipación en la reforma de 1994 (art. 75 inc. 2), la cuestión cambia. De esta manera, la ley de coparticipación y sus modificaciones, por la singularidad de su origen y materia que regulan, han sido denominadas por la doctrina y la jurisprudencia como un “federalismo de concertación”, conformando un acto complejo normativo constitucional.¹²

De esta manera, y en base a ello, la CSJN cambia su postura y acepta su competencia originaria en cuestiones que se refieren al régimen de la Coparticipación Federal de Impuestos, cuando sea demandada una Provincia que prima facie estableció un impuesto análogo provincial a uno que se participa de origen nacional. En esta evolución se destaca el fallo “*El Cóndor Empresa de Transporte SA*”.¹³

⁹ Fallos 323:2380. También esta doctrina fue reiterada en Fallos 315:448 y 323:3279.

¹⁰ Fallos 311:2154.

¹¹ Fallos 314:862.

¹² Fallos 314: 862; 322:1781.

¹³ Fallos 324: 4226 y LL, 2002-C-503. En este importante precedente se sostuvo lo siguiente : “Que el nuevo rango asignado al tema por la Convención Constituyente de 1994 y el amplio tratamiento que la ley fundamental le dedica después de la reforma, conduce a la conclusión de que la afectación, del sistema así establecido involucra, en principio una cuestión constitucional. ”... “Así, en el caso se plantea un conflicto entre normas locales, -la que crea el tributo y la que adhirió al régimen de coparticipación federal- que se traduciría en la afectación de la ley convenio en la materia, por invocarse la superposición entre un tributo local y otro sujeto al régimen mencionado de distribución de recursos. La cuestión ha sido presentada de manera que confronta con el actual complejo

El segundo elemento ya mencionado es el relacionado con las personas. El art. 117, en relación a las personas, dispone dos maneras en que la CSJN puede ser llamada a actuar en su competencia originaria. Una de ellas es en los casos concernientes a embajadores, ministros y cónsules extranjeros y otra es en los casos en que alguna provincia fuese parte.

Ha sido interesante la interpretación que otorgo el máximo tribunal a este artículo, sobre todo en lo referente a su intervención cuando una provincia es parte, pues es el que se relaciona con el fallo que estamos desmenuzando, por el momento, con algunos conceptos introductorias.

El dictamen del procurador en el Fallo "Indunor SA",¹⁴ al cual el tribunal adhiere, sostiene que "...a los efectos de su competencia originaria resulta indiferente la cuestión de la distinta vecindad de las partes en los juicios entre particulares y una provincia cuando lo debatido se funda, como el presente caso, exclusiva y directamente en disposiciones de la Carta Fundamental." Este precedente despeja la duda existente acerca de la necesidad de la distinta vecindad que tenían que tener los litigantes, al sostener que dicha característica es indistinta en tanto y en cuanto la discusión verse exclusivamente en normas de la Constitución Nacional.

Por otro lado, la propia Corte, ha sostenido un criterio restrictivo al considerar que no era parte una provincia, que habilitase la instancia originaria cuando se demandaba a un órgano perteneciente a la administración descentralizada. Esta particular cuestión es uno los temas principales a analizar en el fallo que comentaremos a continuación.

IV. El fallo IBM Argentina S.A. c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad.

El presente caso tiene importantísimas consecuencias y sienta una jurisprudencia que modifica sustancialmente las reglas de juego establecidas hasta el momento, ya que la CSJN ha limitado la habilitación de su competencia originaria en razón de las personas intervinientes. Recordemos que esta instancia única representa para el contribuyente la posibilidad de ejercer la defensa de sus derechos de contenido exclusivamente federal cuando es parte una provincia.

Sucedió que IBM Argentina S.A., dedujo una acción declarativa prevista en el art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, a fin de obtener la declaración

normativo constitucional, en cuanto supone la violación del compromiso provincial de abstenerse de legislar en materia impositiva local que ha sido incluida en el convenio de coparticipación federal."

¹⁴ CSJN del 13/09/1973, Publicado en IMP XXXI-B, 3455. Doctrina esta mantenida en Fallos 1:485; 21:498; 97:177.

de inconstitucionalidad de la ley local 2860 de la Provincia de Misiones. La actora cuestiona dicha ley en cuanto en su art. 102 establece un plazo de diez (10) años para la prescripción de las acciones del Fisco provincial para reclamar el pago de impuestos locales distinto del de cinco años previsto en el art. 4027, inc. 3º, del Código Civil. De esta manera la Provincia se arrogaría facultades que le son extrañas, al ser la prescripción un instituto de derecho común cuya regulación corresponde con exclusividad al Congreso de la Nación, según el art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional.

Por ultimo la actora señala que la Dirección General de Rentas de Misiones – en adelante DGR –, pretende ejecutar el impuesto sobre los ingresos brutos correspondientes al periodo fiscal que se extiende desde 1995 a 1999, con más intereses y multas. La suma supuestamente adeudada surge de la determinación de oficio practicada por el Fisco provincial mediante resolución (DPR) 2273/05, la que fue confirmada por las resoluciones (DPR) 2826/05 y, 131/06 del Ministerio de Hacienda, Finanzas, Obras y Servicios Públicos local, que aplican el plazo de prescripción extendido, es decir, diez (10) años.

IV. A. La postura de la Procuración General de la Nación.

Correspondiéndole a la Procuración General de la Nación expedirse sobre el tema, el Procurador en primera medida lo hace sobre la competencia originaria del máximo tribunal, afirmando que debe atenerse a la exposición de los hechos para determinarla, referenciando los arts. 4 y 5 CPCCN y la doctrina de la Corte en Fallos 306:1056; 308:1239. Continúa su análisis relatando que la actora cuestiona una ley local por ser violatoria del código civil y, en consecuencia, de los arts. 31 y 75, inc. 12, de la Constitución Nacional. En última instancia, la procuración entendió que la cuestión federal era la predominante en la causa (Fallos 311:1812 y 2154; 313:98 y 548).

Por ultimo, señala que, habiendo llegado a la conclusión que el pleito tenía naturaleza federal, al ser parte una provincia, el proceso corresponde a la competencia originaria de la Corte.

Es importante destacar la postura asumida por el Procurador General, pues la misma es contraria a la de la Corte Suprema nacional.

IV. B. El fallo de la CSJN.

La CSJN, luego de hacer un relato de los hechos, manifiesta lo siguiente: “para que una provincia pueda ser tenida como parte y proceda, en consecuencia, la competencia originaria prevista en el art. 117 de la Constitución Nacional, es necesario que

ella participe en el pleito tanto en forma nominal- ya sea en condición de actora, demandada o tercero- como que lo haga con un alcance sustancial, o sea, que tenga en el litigio un interés directo, de tal manera que la sentencia que se dicte le resulte obligatoria (Fallos: 314:508; 322:1511 y 2105)".

Debe hacerse notar que, contrariamente a lo que la Procuración General entiende como cuestión sustancial para expedirse, es decir, la competencia federal, la CSJN lisa y llanamente la pasa por alto, ya que no la menciona en ningún momento, sino que directamente entra a analizar lo relacionado con la persona, es decir, con quien es el sujeto demandado en la acción declarativa de certeza.

Continúa el pronunciamiento relatando que la Dirección General de Rentas de Misiones fue el organismo que determinó la deuda, agencia que reviste el carácter de entidad autárquica en el orden administrativo, financiero y operativo en lo que se refiere a su organización y funcionamiento (art. 10, segundo párrafo, de la ley provincial 2860 – sustituido por el art.1º de la ley 3000 –). Sostiene que la misma es representada legalmente por el Director General frente a los poderes públicos, contribuyentes y responsables.

Por lo tanto, afirma la Corte que se trata de un ente con individualidad jurídica y funcional, condición que no permite identificarla con el Estado local demandado, por no formar parte dicho organismo de la administración central local (Fallos: 308:2214). De esta manera el tribunal, al no participar la Provincia de Misiones en forma sustancial en el pleito, se declaró incompetente en su instancia originaria, citando como antecedente la causa "Argencard S.A. c/ Misiones, Provincia de y otro s/ acción declarativa de certeza".¹⁵

V. Análisis crítico.

A lo largo de este apartado, expondremos las razones por las cuales creemos que el fallo de la CSJN es incorrecto.

V.-A. ¿Existe en el caso una cuestión federal exclusiva?

Si bien la Procuración de la Corte entendió que la materia federal estaba presente en el caso de manera suficiente para habilitar la instancia originaria, reiteramos, la CSJN nada dijo sobre este punto.

Si bien no desconocemos que cuestiones similares a las del presente caso son planteadas en la CSJN o en los Juzgados federales pertinentes, no debe perderse de vista que la cuestión, en nuestra opinión, podría perfectamente ventilarse ante los tribunales

¹⁵ Sentencia del 13 de Febrero de 200,7A.1149.XL

locales provinciales y en todo caso, en las situaciones en que este correctamente planteada la cuestión federal, llegar al máximo tribunal en virtud del Recurso Extraordinario.

Obviamente que los contribuyentes se sienten más resguardados en la instancia federal, entendiendo que allí obtienen de mejor modo la tutela de sus derechos, ya que muchas veces la justicia local no funciona adecuadamente al proteger a los fiscos locales – provinciales y municipales – en cualquier situación, pero ello no es fundamento valido para que se altere la jurisdicción provincial. Esta es solo una observación que será analizada con más detenimiento en un trabajo posterior, pero nos pareció oportuno mencionarla para transmitir nuestra inquietud al lector.

V. B. La solución de la CSJN no era aplicable al caso concreto. La contradicción del propio tribunal. Aplicación de la ley local por parte de DGR y de la provincia.

En este acápite demostraremos porque, a nuestro entender, la decisión de la Corte no era aplicable al caso concreto, siendo la sentencia del tribunal un fallo que tiene connotaciones de arbitrariedad.

Recordemos que IBM Argentina S.A. entabla una acción declarativa de certeza y que del fallo se desprende que ha cumplido con los requisitos habilitantes del art. 322 del CPCCN, ya que su pretensión versa sobre un estado de incertidumbre, provocándole una lesión o perjuicio actual, no disponiendo de otro medio legal para hacerla cesar inmediatamente.¹⁶

Sin embargo la CSJN se declara incompetente en su instancia originaria por entender que, mas allá de la intención de la actora, sustancialmente era parte la DPR, organismo descentralizado que no debe identificarse con la Provincia de Misiones, por lo que, admitir su competencia equivaldría a vulnerar el art. 117 de la CN, el que posee contenido taxativo.

Más allá de que la DGR ha determinado la deuda y oportunamente será la encargada de iniciar las ejecuciones fiscales pertinentes, no puede obviarse que la provincia también ha aplicado la ley que se tiñe de inconstitucional a través de la resolución 131/06 del Ministerio de Hacienda, Finanzas Obras y Servicios Públicos.

¹⁶ Reiteramos que, a los fines de cumplimentar dichos recaudos manifiesta que la Provincia pretende ejecutar una deuda en concepto de ingresos brutos por periodos fiscales que estarían prescriptos en base a lo dispuesto por el Código Civil. Mas precisamente, relata que se pretende ejecutar el impuesto sobre los ingresos brutos correspondientes al periodo fiscal que se extiende desde 1995 a 1999, mas intereses y multas, resultantes de la determinación tributaria emitida por la resolución (DPR) 2273/05, que fue confirmada por las resoluciones (DPR) 2826/05 y 131/06 del Ministro Secretario de Estado de Hacienda, Finanzas, Obras y Servicios Públicos local; resoluciones estas, que aplican dicho termino de prescripción decenal.

Por lo tanto creemos que no fue acertado por parte de la CSJN entender que en el juicio no era parte la Provincia, ya que ha participado en la determinación de la deuda un ministerio del Poder Ejecutivo provincial al emitir la resolución antes referenciada.

Con fundamento en ello es que entendemos equivocada la postura de la Corte que se desprende del fallo, respecto de que un planteo semejante debía impetrarse ante un magistrado de primera instancia en virtud que la aplicación de dicha ley local era facultad excluyente de la DGR.

En definitiva, parece claro que el superior tribunal nacional no observó que la provincia participaba de modo sustancial, ya que a lo largo de la instancia administrativa recorrida por la actora, la misma provincia aplicó dicho término legal a través de la resolución ministerial – salvo que el ministerio sea una entidad autárquica –, por lo que notamos una grave contradicción en el fallo de análisis, susceptible de tildarlo como arbitrario.¹⁷

Estimamos, sin pretender adueñarnos de la verdad absoluta, que aquí reside uno de los errores de la sentencia, al interpretar que la Provincia de Misiones no formaba parte del litigio con un alcance sustancial de modo que la decisión que se dicte le resultara obligatoria, ya que la actora había agotado la vía administrativa frente a la propia provincia, en el caso, ante el Ministerio de Hacienda conforme determina la legislación local.

V. C. Administración Central y Administración Descentralizada en la competencia originaria de la CSJN. Los organismos recaudadores se identifican con la provincia a los fines del art. 117 de la CN.

Más allá de lo expuesto en el punto anterior, cabe hacer un análisis de la competencia originaria de la Corte cuando se demanda a los órganos administrativos de la administración central o descentralizada.

Recordemos que este tribunal tiene dicho que para activar su competencia originaria en los casos en que una Provincia es parte, es necesario que la misma forme “parte de manera nominal – ya sea en condición de actora, demandada o tercero – como que lo haga con un alcance sustancial, o sea, que tenga en el litigio un interés directo, de tal manera que la sentencia que se dicte le resulte obligatoria”.¹⁸ Lo anterior tiene fundamento en virtud del taxativo art. 117 de la CN analizado al comienzo del artículo.

¹⁷ Nótese que en el considerando primero, la Corte al relatar los hechos, claramente menciona la intervención del Ministerio provincial.

¹⁸ Doctrina expuesta en el caso “Romero, Gerardo L. c/ Banco Provincia de Buenos Aires y O. s/ Daños” en el cual se resolvió que el Banco Provincia es un ente autárquico provincial con individualidad jurídica y funcional que se permite distinguirlo del estado local. Fallos 322:2105.

El máximo tribunal entiende que una provincia es parte cuando interviene en el pleito la administración central en forma sustancial y nominal.¹⁹ Ahora bien cabe preguntarse: ¿que se entiende por ser parte en forma nominal y sustancial? y; ¿son imprescindibles que los dos requisitos concurren simultáneamente?

El propio tribunal en el caso “Caja Nacional de Ahorro y Seguro c/ Ana Fischer de Novello y Otros”²⁰ ha dicho que “...en lo que hace a la necesidad de ser parte nominal, se requiere que la provincia figure expresamente como tal en el juicio, en tanto que lo referente a la exigencia de ser parte sustancial significa que debe tener en el litigio un interés directo que surja manifiestamente de la realidad jurídica, más allá de las expresiones formales usadas por las partes. Ambos recaudos deben concurrir necesariamente a fin de habilitar la competencia originaria de la Corte sin que sea suficiente que la provincia figure como parte nominal en el expediente” (el subrayado nos pertenece).

La claridad de respuesta a los interrogantes planteados expuestos en el fallo de Corte nos exime de comentario alguno.

A partir de estos pronunciamientos, el máximo tribunal ha entendido que no corresponde habilitar su competencia originaria cuando es parte en el litigio la administración descentralizada de una provincia. En este sentido en el caso “Bazán, Tomás Aníbal c/ D.E.B.A.” se ha resuelto: “Si la Dirección de Energía de la Provincia de Buenos Aires, es en orden a lo dispuesto por la ley 7952 de dicho estado local, una entidad autárquica (art. 1) con capacidad para actuar pública y privadamente e insusceptible de identificarse con la provincia, las causas en que intervenga son ajenas a la jurisdicción originaria de la Corte”.²¹

Asimismo el máximo tribunal ha reiterado en los autos “Rasquetti, Joaquín Antonio c/ Provincia del Neuquén y Parquet Neuquén S.A.” lo siguiente: “La causa no es de la competencia originaria de la Corte si el organismo al que la actora invoca como titular del servicio al cual estaba afectado el vehículo que dio lugar a su reclamo, Consejo Provincial de Educación de la Provincia del Neuquén, como entidad autárquica de la administración, es persona jurídica de derecho público, facultada para adquirir derechos, contraer obligaciones y manejar fondos asignados, por lo que no se identifica con la provincia.”²²

Analizados dichos pronunciamientos cabe adentrarnos nuevamente al caso concreto. La pregunta que cabría formularse ahora es la siguiente: ¿Es correcto entender

¹⁹ De la doctrina que surge en Fallos 308: 2214: “es de la competencia originaria de la Corte la demanda contra la Dirección Provincial de Rentas de Jujuy, si de acuerdo con lo que surge de sus normas de organización, integra la provincia como órgano de la administración central local”.

²⁰ Fallos 308: 2621.

²¹ Fallos 308:655.

²² Fallos 308:1651.

que una provincia no es parte en un litigio cuando intervenga en el pleito su organismo fiscal, de naturaleza autárquica y perteneciente a la administración descentralizada?

Creemos que la regulación local y la onticidad que pueda otorgar la provincia a sus organismos recaudatorios, a modo de establecerlos de forma centralizada o descentralizada, no obsta la naturaleza provincial del organismo. En otros términos, entendemos que es claro que las direcciones de rentas provinciales, sean que estén organizadas de manera autárquica o en forma centralizada, no pueden ser entendidas como entes disociados de la provincia a los fines del art. 117 de la CN. Ello en virtud de la naturaleza esencialmente pública e indelegable referida a la de recaudar tributos para el erario público, por lo que no cabe distinguir entre DPR y Provincia a los fines de la competencia originaria de la Corte.

Nos inclinamos por esa opinión ya que la función primordial del órgano local recaudatorio es fiscalizar y procurar los ingresos tributarios de la provincia para que la misma pueda hacer efectivos los derechos y garantías de sus habitantes.²³ De esta manera, la provincia tendrá siempre un interés directo en todo litigio que intervenga la DGR porque estará en juego su aptitud recaudatoria para cumplir con sus funciones y fines.

Esta interpretación, además, es acorde con las legislaciones locales que regulan el agotamiento de la instancia administrativa ante la administración central (recurso ante el Ministro de Hacienda), de manera que la provincia no pierde el control directo sobre las causas en que exista posibilidad de pérdida de recaudación.

Por lo tanto, concluimos esta acápita sosteniendo que los organismos fiscales provinciales, sea que estén organizados en forma autárquica o que pertenezcan a la administración centralizada, representan en todos los casos, un interés directo por parte de la provincia, pues esta en juego uno de los elementos vitales de la existencia del estado provincial en sí mismo, como es la recaudación de tributos.

En definitiva, mas allá de lo expuesto en apartado V. B – en el que se demostró la intervención de la provincia –, no concordamos con la postura de la CSJN que considera que los entes recaudadores provinciales descentralizados no son la provincia a los fines del art. 117 de la CN, debido a que en los litigios que intervenga un organismo fiscal local estará interesada de manera sustancial e inmediata la provincia, por lo que no cabe la disociación a los fines de declararse incompetente en la instancia originaria.

V. D. Una posible solución procesal.

²³ Ver en este sentido el libro del Dr. Horacio Guillermo Corti, "Derecho Financiero", Abeledo Perrot, 1998, en especial el capítulo I.

Ha resultado la competencia originaria de la CSJN una vía procesal inmejorable para tutelar los derechos de los contribuyentes cuando se discute una supuesta deuda tributaria frente a una provincia que encuentra fundamento en normas o procedimientos inconstitucionales.

Sin embargo, de mantenerse la postura de este fallo, es presumible que la CSJN, de aquí en más, rechace su instancia originaria en varios supuestos en que se discuta la inconstitucionalidad de un tributo local.

Es por esto que creemos como buena alternativa y, orientado a los contribuyentes que no quieran resignar la instancia originaria del máximo tribunal, que ante reclamos similares al analizado, demandar tanto nominalmente como sustancialmente a la Provincia y a la Dirección General de Rentas, formando un litisconsorcio pasivo necesario.

Recordemos que la posibilidad del litisconsorcio pasivo necesario ante la instancia originaria de la CSJN ha sido una cuestión que se ha resuelto favorablemente ya hace un tiempo atrás. En un primer momento el tribunal no aceptaba en su competencia originaria, la participación terceros no aforados, refiriéndose con este termino a las personas o entes distintos de los que establece el art. 117 de la CN.²⁴

Sin embargo, tiempo más tarde, con una nueva integración, la CSJN en la causa “YPF c./ Pcia. de Mendoza y Otro”²⁵ el procurador en ese momento, el Dr. Petracchi, entendía que no había óbice constitucional para que los institutos reglados por los arts. 88, 90 y 94 del CPCCN²⁶ sean aplicables a los casos de jurisdicción originaria, aún cuando conduzcan a la intervención de terceros no aforados, cuestión que fue aceptada por el máximo tribunal en dicho pronunciamiento.

VI. Conclusión.

La competencia originaria de la Corte es un ámbito donde el contribuyente ha encontrado una tutela eficaz de sus derechos frente a ciertos excesos de los fiscos provinciales.

En los últimos tiempos se pueden avizorar ciertas modificaciones en el máximo tribunal que tenderían a restringir o disminuir su cúmulo de trabajo,²⁷ lo cual fuera

²⁴ Fallo “Rolon y Moroni c/ Buenos Aires, Provincia de, s/ daños y perjuicios” del 29 de Septiembre de 1972.

²⁵ Fallos 286:198, del 21/08/1973.

²⁶ Dichos artículos se refieren a la intervención de terceros, así como también a la integración de un litisconsorcio, facultativo o necesario.

²⁷ Recientemente se ha elevado el monto a depositar para recurrir en queja a la cantidad de pesos cinco mil (\$5.000). Asimismo se ha dispuesto para luego de la feria invernal, ciertos requisitos de admisibilidad que tiene que tener el recurso extraordinario (cantidad máxima de hojas, tamaño de letra, etc.).

expresado públicamente por varios de los nuevos integrantes de la Corte Suprema, postura que entendemos acertada, especialmente luego de que durante varios años la competencia se ampliara considerablemente.

En ese contexto se dicta el fallo que analizamos, en el que la CSJN, en forma contraria a lo que había dictaminado la Procuración General de la Nación, se declara incompetente en una causa que versaba sobre la constitucionalidad o no de una ley local que establecía un plazo de prescripción para exigir el cobro de tributos distinto al que surge del Código Civil.

Más allá del caso particular analizado, entendemos que las Direcciones de Rentas Provinciales, sea que estén organizadas de manera autarquía o no, deben ser entendidas como verdaderos entes provinciales, por lo menos a los fines del art. 117 de la CN. Pensamos de esa manera en virtud de la naturaleza esencialmente pública e indelegable referida a la de recaudar tributos para el erario público local.

Y, como posible solución para aquellos contribuyentes que no quieran resignar la instancia originaria de la CSJN, podrían en situaciones de hecho similares a las de este fallo, formar un litisconsorcio pasivo demandando a la provincia y a la Dirección Provincial de Rentas.

Esperamos que rápidamente la Corte Suprema de Justicia de la Nación revise la postura asumida en esta causa, pues si bien es claro que debe restringirse el ámbito de su competencia, no es precisamente adecuado hacerlo en supuestos como el que analizamos en este trabajo.