

**Tercer Congreso Argentino de Administración Pública
SOCIEDAD, ESTADO Y ADMINISTRACIÓN**

San Miguel de Tucumán 2, 3 y 4 de Junio de 2005

“Repensando las relaciones entre Estado, Democracia y Desarrollo”

Título de la ponencia: “La tutela de los derechos del contribuyente frente a las decisiones de la Comisión Federal de Impuestos”

Autor: María de las Nieves Cenicacelaya

Institución: Universidad Nacional de La Plata

**E-mail: edurneca@yahoo.com.ar
complementarias@econo.unlp.edu.ar**

Sumario: 1. El régimen de participación federal tributaria. La Comisión Federal de Impuestos. 2. La reforma constitucional de 1994. 3. El recurso extraordinario en la ley 23.548. Tutela del contribuyente. 4. Conclusión y propuesta. 5. Bibliografía.

1. El régimen de participación federal tributaria.

En 1934 por ley 12.139 se estableció el primer régimen de coparticipación federal tributaria. Dicha norma creó un impuesto nacional coparticipable sobre algunos artículos de consumo que antes estaban sujetos a imposición provincial. Como era discutible la competencia del legislativo nacional en esta materia se dejó librada la participación de las provincias a que ellas adhirieran voluntariamente por ley local, comprometiéndose a su vez a no establecer gravámenes análogos. Todas las provincias se adhirieron. Luego la coparticipación se fue ampliando, dictándose numerosas leyes al respecto. En 1973, al final de la última etapa del gobierno de la autodenominada “Revolución Argentina” se dicta la primera norma general en el tema, la ley de facto 20.221 (Ley Convenio de Coparticipación de Impuestos Nacionales) que unificaba los tres regímenes de coparticipación anteriormente vigentes, previstos por las leyes 14.060, 14.390 y 14.788. La ley 20.221 –que había vencido en 1985 aunque seguía igualmente siendo aplicada de hecho- es reemplazada por la ley 23.548, sancionada por el Congreso Nacional el 7 de Enero de 1988 que establece -a partir

del 1º. de Enero de ese año- el “Régimen Transitorio de Distribución de Recursos Fiscales entre la Nación y las Provincias (conf. artículo 1).

Su artículo 10 ratifica la vigencia de la “Comisión Federal de Impuestos” -órgano creado por el artículo 11 de la ley 20.221- la que, al igual que en el caso anterior, tiene asiento en el Ministerio de Economía de la Nación y estará constituida por un representante de la Nación y uno por cada Provincia adherida, todos los cuales deberán ser personas especializadas en materia impositiva a juicio de las jurisdicciones designantes. El Comité Ejecutivo está constituido por el representante de la Nación y los de aquellas provincias cuya participación relativa en la distribución de recursos supere el nueve por ciento. Según el artículo 11 sus funciones son: a) Aprobar el cálculo de los porcentajes de distribución; b) Controlar la liquidación de las participaciones que a los distintos fiscos corresponde, para lo cual la Dirección General Impositiva, el Banco de la Nación Argentina y cualquier otro organismo público nacional, provincial o municipal, estarán obligados a suministrar directamente toda información y otorgar libre acceso a la documentación respectiva, que la Comisión solicite; c) Controlar el estricto cumplimiento por parte de los respectivos fiscos de las obligaciones que contraen al aceptar este régimen de distribución; d) Decidir de oficio o a pedido del Ministerio de Nación, de las provincias o de las municipalidades, si los gravámenes nacionales o locales se oponen o no y, en su caso, en qué medida a las disposiciones de la ley. En igual sentido, intervendrá a pedido de los contribuyentes o asociaciones reconocidas, sin perjuicio de las obligaciones de aquellos de cumplir las disposiciones fiscales pertinentes; e) Dictar normas generales interpretativas de la presente ley; f) Asesorar a la Nación y a los entes públicos locales, ya sea de oficio o a pedido de parte, en las materias de su especialidad y, en general, en los problemas que cree la aplicación del derecho tributario interprovincial cuyo juzgamiento no haya sido reservado expresamente a otra autoridad; g) Preparar los estudios y proyectos vinculados con los problemas que emergen de las facultades impositivas concurrentes; h) Recabar información del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, del Consejo Federal de Inversiones y de las reparticiones técnicas nacionales que interesen a su cometido; i) Intervenir con carácter consultivo en la elaboración de todo proyecto de legislación tributaria nacional.

2. La reforma constitucional de 1994.

La reforma constitucional de 1994 vino a institucionalizar la práctica imperante desde 1934¹. La Convención Constituyente de Santa Fe – Paraná introdujo en el artículo 75 inciso 2 del nuevo texto supremo, entre las atribuciones del Congreso, la facultad de dictar una “ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias” ... la que ... “instituirá regímenes de coparticipación de estas (las mencionadas en la misma norma) contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos”. A continuación y siguiendo la propuesta del Consejo para la Consolidación de la Democracia² que durante el gobierno de Raúl Alfonsín había propuesto esta solución en el entendimiento de que el Senado es el cuerpo que mejor representa las autonomías provinciales, el mismo inciso establece que esa “ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado”. Luego se agrega que “Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición”.

¹ Quiroga Lavié, Humberto, Benedetti, Miguel Ángel y Cenicacelaya, María de las Nieves, “Derecho Constitucional Argentino, Rubinzal – Culzoni, Santa Fe – Buenos Aires, 2001, página 937.

² Dalla Vía, Alberto Ricardo, “Derecho Constitucional Económico”, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1999, página 591.

Dado que la Comisión Federal de Impuestos, como vimos, no tiene entre las funciones que le asigna la ley 23.548 el control y fiscalización del régimen de coparticipación federal, es dable preguntarse si el constituyente de 1994 estaba pensando en un cuerpo distinto o si, por el contrario, como creemos, lo más conveniente sería pensar que la nueva ley de coparticipación debería ampliar las atribuciones de la C.F.I. (o el análogo que se cree) incluyendo éstas que prevé el nuevo texto constitucional. El Congreso, además, puede optar entre reglamentar lo relativo al organismo fiscal federal en la misma “ley convenio” o hacerlo por separado³.

Producida la reforma de 1994, por la Disposición Transitoria 6^o. se ordena dictar esa o esas leyes (de coparticipación y reglamentación del organismo fiscal federal) “antes de la finalización del año 1996”. Aunque sin fecha cierta, no cabe duda que al no haber sido sancionada/s hasta el presente, el legislador está en mora, al menos, desde el 1 de Enero de 1997. No compartimos la opinión de alguna doctrina⁴ que sostiene que esa parte de la norma ya ha perdido efecto; sino que creemos ella habilita a demandar al legislador por omisión. Y esa es precisamente la actitud adoptada por tres diputados nacionales por la Provincia de Salta que inician una acción declarativa de inconstitucionalidad por omisión a fin de obtener la sanción de la ley que manda dictar la D.T. 6^o.⁵ La Corte Suprema de Justicia de la Nación, sin entrar al fondo del asunto, rechaza la acción, como en otros precedentes, por falta de legitimación de los actores quienes habían invocado su condición de ciudadanos y representantes de su provincia⁶. Por otra parte, a esta cuestionable inacción del legislativo queremos relacionarla con otro no menos objetable comportamiento –en este caso por acción- del legislador federal. Nos referimos a la decisión de incluir la “creación, organización y atribuciones de un organismo fiscal federal, a cargo del control y fiscalización de la ejecución del régimen de coparticipación federal” entre las “materias determinadas de administración” que pueden ser objeto de delegación legislativa en los términos del artículo 76 C.N. según el artículo 2.d de las leyes 25.148 de 1999, 25.148 de 2002 y 25.918 de 2004 que, con dudosa constitucionalidad, ratifican además, por el plazo de tres, dos y dos años, respectivamente, la totalidad de los decretos delegados emitidos sin plazo con anterioridad a la reforma constitucional de 1994, tratando de sortear, una vez más, el incumplimiento del mandato constitucional, esta vez, el exigido por la D.T. 8^o. C.N.⁷

3. *El recurso extraordinario en la ley 23.548. Tutela del contribuyente.*

Como ya dijimos, la ley 23.548 autocalifica al régimen que establece como transitorio aunque también se aclara que su vigencia se prorrogará automáticamente si no se dictase su sustituto (conf. artículo 15). Por lo tanto, ante la circunstancia de no haber sido sancionada la/s norma/s prevista/s en el artículo 75 inc. 2 y D.T. 6^o. C.N., la ley de 1988 sigue en vigor. Como en estos días pareciera que se estaría avanzando –en algún sentido- hacia el cumplimiento de la manda constitucional al ver que, al menos, el debate de la cuestión

³ Quiroga Lavié, Humberto, Benedetti, Miguel Ángel y Cenicacelaya, María de las Nieves, op. cit., página 941.

⁴ Dalla Vía, Alberto Ricardo, op. cit., página 591.

⁵ Entendían además que la ley 24.699 (que prorrogaba hasta 1998 el Pacto Fiscal II y mantenía la distribución establecida por la Ley 23.548) violaba la C.N.

⁶ C.S.J.N., caso “Gómez Díez”, 1999, F. 322:528.

⁷ D.T. Octava.- La legislación delegada preexistente que no contenga plazo establecido para su ejercicio caducará a los cinco años de la vigencia de esta disposición, excepto aquella que el Congreso de la Nación ratifique expresamente por una nueva ley. (Corresponde al artículo 76).

aparece en la agenda política, nos parece oportuno advertir sobre un –a nuestro entender– controversial aspecto de dicha ley con el ánimo de que cuando se cumpla con el mandato constitucional se encuentre una mejor solución a la actualmente vigente. Reiteramos que a la Comisión Federal de Impuestos le corresponde decidir de oficio o a pedido del Ministerio de Nación, de las provincias o de las municipalidades, si los gravámenes nacionales o locales se oponen o no y, en su caso, en qué medida a las disposiciones de la ley. En igual sentido, intervendrá a pedido de los contribuyentes o asociaciones reconocidas, sin perjuicio de las obligaciones de aquellos de cumplir las disposiciones fiscales pertinentes. Además, el artículo 12 de la ley 23.548 (en idénticos términos a la ley 20.221, artículo 13) dispone que “Las decisiones de la Comisión serán obligatorias para la Nación y las provincias adheridas, salvo el derecho a solicitar revisión debidamente fundada dentro de los sesenta (60) días corridos de la fecha de notificación respectiva. Los pedidos de revisión serán resueltos en sesión plenaria, a cuyo efecto el quórum se formará con las dos terceras partes de sus miembros. La decisión respectiva se adoptará por simple mayoría de los miembros presentes, será definitiva de cumplimiento obligatorio y no se admitirá ningún otro recurso ante la Comisión, sin perjuicio del recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación con arreglo al artículo 14 de la ley 48, el que no tendrá efecto suspensivo de aquella decisión”. A su turno el artículo 13 (que reproduce el artículo 14 de la ley 20.221) prescribe que “La jurisdicción afectada por una decisión de la Comisión Federal de Impuestos deberá comunicar a dicho organismo, dentro de los noventa (90) días corridos contados a partir de la fecha de notificación de la decisión no recurrida o de los sesenta (60) días corridos contados a partir de la fecha de notificación de la decisión recaída en el período de revisión según los términos del artículo 12, en su caso, las medidas que haya adoptado para su cumplimiento. Vencidos dichos plazos sin haberse procedido en consecuencia, la Comisión Federal de Impuestos dispondrá lo necesario para que el Banco de la Nación Argentina se abstenga de transferir a aquélla, los importes que le correspondan sobre lo producido del impuesto a distribuir análogo al tributo impugnado, hasta tanto se dé cumplimiento a la decisión del organismo”. Esta actividad “cuasi jurisdiccional” de la C.F.I. no sólo es posible de ser incitada por el Ministerio de Economía de la Nación, de las provincias o de las municipalidades, sino también por los contribuyentes, tal como prevé el artículo 14 de la ley 23.548: “Los contribuyentes afectados por tributos que sean declarados en pugna con el régimen de la presente ley, podrán reclamar judicial o administrativamente ante los respectivos fiscos, en la forma que determine la legislación local pertinente, la devolución de lo abonado por tal concepto sin necesidad de recurrir previamente ante la Comisión Federal de Impuestos”.

3.1. La suerte del recurso extraordinario en esta materia antes y durante la vigencia de las leyes 20.221 y 23.548 ha sido diversa dado que la jurisprudencia de la Corte Suprema no ha sido pacífica: a veces ha entrado a decidir el fondo del asunto sin objetar su competencia; pero en otras la ha declinado alegando que no se trataba de una decisión de un “tribunal de justicia”⁸; por no existir “caso” o “causa justiciable”⁹; porque cuando es una Provincia la que demanda al Estado Nacional corresponde encauzarla en un juicio donde la Corte Suprema ejerza su jurisdicción originaria y exclusiva de acuerdo a los artículos 116 y 117 C.N.¹⁰ y hasta por entender que el remedio está previsto exclusivamente para los fiscos pero no para

⁸ C.S.J.N., casos “Provincias de Buenos Aires y Córdoba”, F. 257:31 y “Transporte Automotores Chevallier S. A. c/ Resolución 21 del Plenario de la C.F.I.”, 1998, F. 317:1548 –voto de Fayt-.

⁹ C.S.J.N., casos “Electrometalúrgica Andina S.A.”, 1980, F. 302:150 y “Transporte Automotores Chevallier S. A. c/ Resolución 21 del Plenario de la C.F.I.”, 1998, F. 317:1548 –votos de Nazareno-Belluscio-Petracchi-Bossert-.

¹⁰ C.S.J.N., caso “Provincia de Río Negro s/ R.E. c/ Resolución 44 del Plenario de la C.F.I.”, 1998, F. 321:2208.

el contribuyente¹¹. Esto nos insta a plantearnos si es conveniente su mantenimiento en la futura ley o se impone un cambio que ofrezca al contribuyente un efectivo medio de defensa de sus derechos.

3.2. La llamada “potestad jurisdiccional” de la Administración ha suscitado debates y controversias por cuanto, en el sistema democrático la función jurisdiccional strictu sensu sería en principio exclusiva del Poder Judicial, conforme lo reglado principalmente por el artículo 109 C.N. pero también por otras normas constitucionales (v. gr. artículos 1, 18, 23, 29, 75 inc. 12, 116 C.N.). Sin embargo, desde antiguo la Corte Suprema ha convalidado diversos “tribunales administrativos”¹² con el objeto de hacer más efectiva y expedita la tutela de los intereses públicos, a tenor de la complejidad que las funciones administrativas han ido adquiriendo a lo largo del siglo XX pero subordinando su constitucionalidad a la existencia de “control judicial suficiente”¹³. Sin entrar a debatir en profundidad sobre la naturaleza de la Comisión Federal de Impuestos, postulamos que, al menos provisoriamente, puede ser encuadrada por sus cometidos como un “tribunal administrativo”.

3.3. Dada la premisa anterior resulta que el recurso extraordinario no sería viable para atacar las decisiones de dicho órgano por cuanto estaría faltando un “requisito propio” del remedio federal exigido por el artículo 14 de la ley 48 para la habilitación de la instancia extraordinaria del máximo tribunal del país: la previa intervención de un “tribunal de justicia”. Ese es el argumento central –que compartimos– del voto del Ministro Carlos Fayt para declarar inadmisibles –en rigor, improcedentes– en 1994 el recurso extraordinario en autos “Transporte Automotores Chevallier S. A. c/ Resolución 21 del Plenario de la C.F.I.”¹⁴. Concretamente sostuvo que para que “la Corte pueda actuar en ejercicio de su competencia apelada, el conflicto entre partes o la alegación de un derecho de aquellos que incumbe a los jueces reconocer, ineludiblemente debe traducirse con anterioridad a la intervención del tribunal en un “juicio” o “pleito” entablado en sede judicial”.

3.4. Además, tampoco la mera posibilidad de deducir recurso extraordinario satisface, en doctrina del supremo tribunal federal, la exigencia de que los pronunciamientos de los “tribunales administrativos” deben estar sujetos a control judicial suficiente en el sentido de una revisión más o menos extensa y profunda por parte de una justicia independiente. En este sentido queremos resaltar que, entre otros instrumentos internacionales que gozan de jerarquía constitucional (conf. artículo 75 inc. 22 C.N.), la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en su artículo 8.1 establece 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, 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”. En el caso que analizamos la cuestión asume especial relevancia por varias razones. La primera, por cuanto el Estado, en ejercicio de su poder tributario, es quien, crea la obligación a su favor a través del órgano legislativo, la hace efectiva por medio del órgano de recaudación y, encima, resuelve las controversias que se suscitan como consecuencia de lo anterior mediante su “justicia administrativa”¹⁵. La segunda, en directa relación con el último tópico, porque, como vimos, la C.F.I. está integrada por un representante de la Nación y uno por cada Provincia adherida; por lo tanto, difícilmente pueda tratarse de ese “juez independiente

¹¹ C.S.:J.N., caso “Erasmus, M. F., c/ Municipalidad de Paraná”, 1981, F. 303:2069.

¹² Quiroga Lavié, Humberto, Benedetti, Miguel Ángel y Cenicacelaya, María de las Nieves, op. cit., página 1139.

¹³ C.S.:J.N., caso “Fernández Arias c/ Poggio”, 1960, 247:646.

¹⁴ C.S.:J.N., F. 317:1548.

¹⁵ Valdés Costa, Ramón, “Instituciones de Derecho Tributario”, Depalma, Buenos Aires, 1992, página 217.

e imparcial” que reclama el “Pacto de San José de Costa Rica” y, en similar sentido, otras normas de protección de los derechos esenciales.

4. *Conclusión y propuesta.*

La Declaración de Viena de la Conferencia Mundial de Derechos Humanos de 1993 dice expresamente que la democracia, el desarrollo y el respeto de los derechos humanos son conceptos interdependientes que se refuerzan mutuamente. Por ello y por todo lo anteriormente expuesto concluimos que el mecanismo del recurso extraordinario previsto por el artículo 12 de la ley 23.548 para impugnar decisiones de la C.F.I. no debería reproducirse en la futura ley que el Congreso deberá dictar para superar la mora en la que se halla incurso desde hace más de ocho años. Para asegurarle al contribuyente una tutela más efectiva y más compatible con el reforzado espíritu garantista que la Constitución Nacional ha adquirido a partir de la reforma de 1994, creemos más conveniente prever un “recurso” (en rigor, se trataría de una acción por cuanto no existe una decisión judicial previa que se impugna) ante un “tribunal inferior” federal, preferiblemente una Cámara con asiento en la Capital Federal, cuyas decisiones, eventualmente, podrían ser objeto de la apelación extraordinaria del artículo 14 de la ley 48.

5. *Bibliografía*

- ASOCIACIÓN ARGENTINA DE DERECHO CONSTITUCIONAL, Leyes Reglamentarias de la Reforma Constitucional. Pautas y Sugerencias Fundamentales, A.A.D.C., Buenos Aires, 1996.
- DALLA VÍA, Alberto R., Derecho Constitucional Económico, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1999.
- MORELLO, Augusto M. El recurso extraordinario, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1999.
- PALACIO, Lino E., El recurso extraordinario federal. Teoría y técnica, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992.
- QUIROGA LAVIE, Humberto, BENEDETTI, Miguel Ángel y CENICACELAYA, María de las Nieves, Derecho Constitucional Argentino, Rubinzal – Culzoni, Santa Fe – Buenos Aires, 2001.
- ROSATTI, Horacio D., BARRA, Rodolfo C., GARCIA LEMA, Alberto M., MASNATTA, Héctor, PAIXAO, Enrique y QUIROGA LAVIE, Humberto, La reforma de la Constitución, Rubinzal – Culzoni, Santa Fe, 1994.
- SABSAY, Daniel y ONAINDIA, José Miguel, La Constitución de los argentinos, Errepar, Buenos Aires, 1997.
- SAGÜÉS, Néstor P., Derecho Procesal Constitucional. El recurso extraordinario, Astrea, Buenos Aires, 1989.
- SPISSO, Rodolfo, Derecho Constitucional Tributario, Depalma, Buenos Aires, 2000.
- VALDÉS COSTA, Ramón, Instituciones de Derecho Tributario, Depalma, Buenos Aires, 1992.