

Resolución de Plenario N° 80/2002

Buenos Aires, 28 de Noviembre de 2002

VISTO:

El Expediente N° 529/02 y la Resolución General Interpretativa N° 28 del Comité Ejecutivo y

CONSIDERANDO:

Que este expediente se inicia con el dictamen 01/02 de la Asesoría Jurídica, de fecha 7 de febrero de 2002, emitido a solicitud el Comité Ejecutivo.

Que el día 13 de Junio de 2002 el Comité Ejecutivo dictó la Resolución General Interpretativa N° 28, publicada en el Boletín Oficial el día 19 de Junio del mismo año.

Que con fecha 20 de Agosto de 2002 la representante suplente de Nación, C.P.N. Teresa Beatriz Iturre, interpone recurso de revisión en contra de la mencionada resolución (fs. 75), dictaminando Asesoría Jurídica a fs. 81 (Dictamen N° 36/2002 de fecha 9 de Septiembre) que el remedio procesal fue deducido en tiempo y forma.

Que a fs. 89 se agrega edicto publicado en el Boletín Oficial con fecha 28 de Octubre de 2002, en donde se acredita el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 22 del Reglamento Interno de la Comisión Federal de Impuestos.

Que resulta conveniente, conforme al criterio de la Asesoría Jurídica exponer en forma ordenada y resumida, pero completa, los argumentos vertidos por la recurrente a fs. 75 y siguientes de autos, a saber:

a) Caso concreto. Luego de citar textualmente el artículo 1° de la RGI 28, expone que:

No encuentra asidero la interpretación jurídica fijada *a priori* en el texto de la resolución..., por cuanto pretende establecer un criterio abstracto y general sin precisar el alcance de lo dispuesto en la norma que habilita el ejercicio de la "jurisdicción" de la CFI, o sea del inciso d) del artículo 11 de la ley 23.548.

b) Control de constitucionalidad. De admitir esta posición, sostiene la recurrente, *"...se estaría convalidando una interpretación "creativa" de la ley 23.548, que va más allá de la letra y del espíritu del texto legal, y que eventualmente permitiría revisar la legalidad de cualquier norma que verse sobre creación y/o distribución de impuestos, facultad que, como viene*

sosteniendo esta representación, le está vedada a la Comisión Federal de Impuestos.”

- c) Criterio general y abstracto.** Sostiene que se corre el riesgo de hacer extensivas las conclusiones a una diversidad de situaciones, sin la necesaria y debida ponderación de las particularidades de cada una de ellas. De allí que destaca el riesgo de inseguridad jurídica al pretender establecer un criterio general y abstracto a la resolución de casos pendientes en el seno de la CFI.
- d) Antecedentes de la CFI.** Afirma que la resolución omite referirse a antecedentes propios de la Comisión. Luego se pregunta si puede concluirse sobre cuál debe ser el objeto y alcance de la facultad atribuida por el artículo 11, inciso e), de la Ley 23.548; es decir, en cuáles supuestos corresponde dictar una Resolución General Interpretativa y en cuáles no, cuando en dicho análisis se soslayan antecedentes propios de la Comisión.
- e) Potestad jurisdiccional de la CFI.** Seguidamente hace referencia a la facultad o potestad jurisdiccional de los tribunales administrativos, citando calificada doctrina en abono de su constitucionalidad.
- f) Nuevamente sobre caso concreto.** A fs. 77, casi al final de su memorial, expresa que el texto del inciso d) del artículo 11 de la Ley 23.548 (que luego transcribe) *“...no puede inducir a confusión del intérprete ni de quien debe aplicarla.”* Para concluir: *“Dicha norma define y delimita el ejercicio de la función jurisdiccional de la Comisión Federal de Impuestos a los casos contemplados en la misma.”*

Que corresponde entonces la consideración de tal línea recursiva. En cuanto al primer argumento de la recurrente parecería consistir en que no se establece con precisión qué debe entenderse por “caso concreto” en los términos del artículo 1° de la RGI 28.

Que al respecto debe afirmarse que la RGI 28, en sus considerandos, destaca la naturaleza de las diversas funciones atribuidas por el legislador a esta Comisión, entre las cuales se menciona la *función jurisdiccional* y la *función reglamentaria*. Se transcribe, asimismo, la opinión de quien fuera el inspirador de la ley convenio 20.221, que la ley convenio 23.548 receptara fielmente.

Que esta Comisión entiende que la función reglamentaria atribuida por la ley convenio 23.548 a este organismo es una delegación que el legislador confió al sólo efecto de *interpretar* a la misma, a sus complementarias y modificatorias. No está prevista para las decisiones o resoluciones dictadas en el marco de la función a que se refiere el inciso d) -o cualquier otro referido a las de contralor y fiscalización- del artículo 11, que responde estrictamente a la *función jurisdiccional*.

Que con respecto al segundo de los argumentos referidos al control de constitucionalidad, en otras oportunidades ha sido oída la Asesoría Jurídica en cuanto a que, en sentido estricto, el mismo corresponde en nuestro ordenamiento jurídico al Poder Judicial.

Que, sin perjuicio de ello, sí cabe afirmar la función principalísima y la razón de ser del organismo, atribuida por el legislador, cual es la de controlar y fiscalizar la distribución de recursos coparticipables y preservar la intangibilidad de la masa que integran los mismos. Así lo disponen los incisos b) y c) del artículo 11 de la ley-convenio 23.548: *“b) Controlar la liquidación de las participaciones que a los distintos fiscos corresponde,...; c) Controlar el estricto cumplimiento por parte de los respectivos fiscos de las obligaciones que contraen al aceptar este régimen de distribución...”*. Por ende, en estos supuestos también se requiere el ejercicio de la función jurisdiccional, tanto como en los del inciso d) del mismo artículo.

Que en tercer lugar la línea argumental de la recurrente se refiere a la cuestión de los antecedentes de la Comisión. Respecto de ello esta Comisión entiende procedente ejercer justamente su función interpretativa o reglamentaria, como lo ha hecho el Comité Ejecutivo a través de la Resolución atacada, a fin de eliminar toda incertidumbre o discrepancia de opinión respecto de la cuestión “sub exámine”. Precisamente, la Resolución General Interpretativa impugnada pretende llevar seguridad jurídica al intérprete y a quien deba resolver los conflictos que se susciten en el marco de la ley convenio 23.548, sus complementarias y modificatorias.

Que con relación al origen de la función interpretativa o reglamentaria de la Comisión, resulta ilustrativo entender cuándo y por qué apareció en nuestra ley-convenio la función reglamentaria atribuida a la Comisión Federal de Impuestos, y consistente en la facultad de dictar normas generales interpretativas. Para ello nada mejor que leer al Profesor Dino Jarach¹:

Ni la ley 12.139 de unificación de impuestos internos, ni las diferentes leyes que establecieron la coparticipación respecto de los impuestos a los réditos, a las ventas y luego a los beneficios extraordinarios y a las ganancias eventuales, hasta culminar con la ley 12.956, previeron organismos administrativos o jurisdiccionales especiales para la interpretación y aplicación de las normas de los regímenes respectivos.

La ley 14.060, que en orden de tiempo es la primera de las actualmente vigentes², siguió el mismo sistema con respecto al impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes. La distribución del impuesto quedó como obligación a cargo de la Nación, de conformidad con las normas legales y reglamentarias respectivas. No se previó nada en especial respecto de las acciones de las partes, o sea Nación y Provincias, en caso de violación de las obligaciones respectivas, ni tampoco de las acciones de los particulares en caso de superposiciones de impuestos o creación de gravámenes en pugna con el régimen establecido por dicha ley y leyes de adhesión provinciales que los afectarían.

¹ Obra citada, páginas 73 y siguientes.

² Recordemos que Jarach lo escribió en 1966.

La ley 12.139 preveía dos tipos de acciones, todas a ejercerse ante la Justicia Federal: las acciones civiles o criminales en contra de los responsables por la omisión o demora en las acreditaciones o entregas de los fondos provenientes de los impuestos internos unificados a repartir (artículo 15); y las acciones de la Nación o de cualquiera de las Provincias adheridas para que se declarase nula la disposición provincial por la cual se pretendiera cobrar algún tributo en pugna con el régimen de coparticipación (artículo 21).

Es importante señalar que ninguna acción correspondía, por lo menos por expresa disposición de la ley, a las Provincias en contra de la Nación si ésta creara gravámenes internos, excluyendo los del régimen de unificación. También debe subrayarse que, a pesar de que el artículo 21 estableciera que la acción de la Nación o alguna Provincia sería sin perjuicio del derecho que pudiera corresponder a los perjudicados por el impuesto provincial para contestar su validez o reclamar la reparación de sus consecuencias, la Corte Suprema interpretó que los particulares afectados no tenían acción para promover la derogación de los impuestos provinciales en pugna con el régimen de unificación, ya que la superposición de gravámenes nacionales y provinciales originados por el ejercicio de facultades concurrentes no importaba de por sí la inconstitucionalidad y que, salvo otros casos de inconstitucionalidad, el artículo 21 no autorizaba la acción directa de los particulares contra los infractores.

La Ley 12.956 no estableció ninguna norma expresa referente a acciones judiciales de la Nación o de las Provincias.

(...)

La ley 14.390 utilizó la experiencia de pocos años antes en el régimen del Convenio Bilateral para prevenir las dobles imposiciones entre la Provincia de Buenos Aires y la Municipalidad de la Capital Federal en materia de impuesto a las actividades lucrativas y la del Convenio Multilateral, que a distancia de pocos meses siguió a aquél en el año 1953, y creó un organismo con funciones arbitrales compuesto por representantes de la Nación y de las Provincias, cuyas funciones y organización fueron establecidas en sus artículos 10 a 13...

(...)

La ley 14.788 adoptó el modelo de la ley 14.390, introduciendo algunas modificaciones tanto con respecto a la composición del organismo de aplicación como a la competencia y atribuciones de dicho organismo.

Las normas pertinentes son las de los artículos 9° a 12 de la ley, que a continuación se reproducen.

Artículo 9°: Créase una Comisión de Contralor e Índices cuyas funciones serán las siguientes:

1° - Aprobar los índices definitivos de distribución a que se refiere el artículo 4°.

2° - Controlar la liquidación de las participaciones que a los distintos fiscos corresponde en virtud de la presente ley, para lo cual sus integrantes tendrán libre acceso a toda la información.

3° - Controlar el estricto cumplimiento por parte de los respectivos fiscos de las obligaciones que contraen al aceptar este régimen de coparticipación y distribución.

4° - Decidir de oficio o a pedido de la Secretaría de Hacienda de la Nación, de las Provincias y 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 presente ley. En igual sentido intervendrá a petición de los contribuyentes o asociaciones reconocidas, sin perjuicio de la obligación de aquellos de cumplir las disposiciones fiscales pertinentes.

5° - Adoptar las disposiciones necesarias en orden a lo dispuesto en el artículo 12 para asegurar el cumplimiento de sus decisiones.

6° - **Dictar normas generales interpretativas de la presente ley.**

7° - 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 crea la aplicación del derecho tributario interprovincial cuyo juzgamiento no haya sido reservado expresamente a otra autoridad.

8° - Preparar los estudios y proyectos vinculados con los problemas que emergen de las facultades impositivas concurrentes.

9° - Recabar de las reparticiones técnicas respectivas la realización de los trabajos a que se refiere el artículo 14 u otros que interesen a su cometido.

10 - Dictar normas de carácter general y por vía de interpretación de los aspectos no previstos en la distribución del impuesto sustitutivo, a cuyo fin la Secretaría de Hacienda deberá dirigirse a la Comisión.

(...)

A pesar del carácter más analítico de la enumeración de las atribuciones contenidas en el artículo 9° de la ley, respecto del artículo 10 de la ley 14.390, en tres aspectos las atribuciones son idénticas. Son ellas:

- a) La competencia para decidir de oficio o a pedido de la Nación, de las Provincias, de las Municipalidades, de los contribuyentes o asociaciones reconocidas si los gravámenes nacionales o locales se oponen a las disposiciones de la ley;
- b) Adoptar las disposiciones necesarias para asegurar el cumplimiento de sus decisiones en relación con lo dispuesto en el artículo 12 de la ley; y
- c) Aprobar los índices definitivos de distribución.

Además de esas facultades y atribuciones, la ley establece las de controlar las liquidaciones de las participaciones y del cumplimiento de la ley por parte de los

respectivos Fiscos; la de dictar normas generales interpretativas de la ley; funciones de asesoramiento y estudio con referencia a problemas originados por el ejercicio de facultades impositivas concurrentes o la aplicación del derecho tributario interprovincial. Con estas funciones de asesoramiento se vincula también la atribución de recabar del Banco Central, la Dirección Nacional de Estadística y Censos y organismos provinciales similares, datos referentes al ingreso nacional discriminado por jurisdicciones y por grandes sectores de la economía, en conexión con lo dispuesto en el artículo 14 de la ley.

*Una función vinculada con una materia extraña al régimen propio de la ley, es la contenida en el inciso 10 del artículo 9° y que consiste en dictar **normas de carácter general y por vía de interpretación** de los aspectos no previstos en la distribución del impuesto sustitutivo. En este aspecto, la Comisión de Contralor e Índices tiene, pues, funciones vinculadas con el régimen de la ley 14.060. Según la norma en cuestión, la iniciativa corresponde a la Secretaría de Hacienda, que debe someter a la Comisión los temas a dilucidar mediante normas interpretativas de carácter general. Sin embargo, en la práctica y por el juego de las disposiciones contenidas en el inciso 7° -y el 8° agregaría yo-, la Comisión entendió en la materia sin el requerimiento previo de la Secretaría de Hacienda cuando la Provincia de Buenos Aires le sometió el problema de la transferencia periódica y automática de las cuotas de coparticipación a las Provincias, problema éste no previsto por la ley (Acta N° 8 de fecha 29 de abril de 1960 de la Mesa Ejecutiva).*

Como se puede apreciar, la facultad de dictar normas generales interpretativas tiene su antecedente en la Ley 14.788.

Que, por lo expuesto, esta Comisión -habiendo oído a la Asesoría Jurídica cuya opinión comparte en lo medular- entiende que los argumentos vertidos en el recurso interpuesto contra la Resolución General Interpretativa N° 28 no son suficientes para revocar la misma, decidiendo que corresponde rechazar aquel en todas sus partes y confirmar lo resuelto por el Comité Ejecutivo con fundamento en los considerandos anteriores.

Por ello, y en ejercicio de las facultades que le asigna el artículo 12 de la ley convenio 23.548 y 4°, inciso 2 del Reglamento Interno,

La Comisión Federal de Impuestos RESUELVE:

ARTICULO 1°: No hacer lugar al recurso de revisión interpuesto por la representación de la Nación ante esta Comisión, contra la Resolución General Interpretativa N° 28 del Comité Ejecutivo, de fecha 13 de junio de 2002, confirmándola conforme a los fundamentos de los considerandos de la presente.

ARTICULO 2°: Notificar a la Representación de la Nación y a los demás fiscos adheridos.

Firmado por: Dr. Alberto Revah - Presidente. Lic. Mariela Olga Miño - Prosecretaria.