

*Revista de la Procuración
del Tesoro de la Nación
Edición Bicentenario
2010/1*



*Presidencia de la Nación
Secretaría Legal y Técnica
Dirección Nacional del Registro Oficial*

*Revista de la Procuración
del Tesoro de la Nación*
Edición Bicentenario
2010/1



PRESIDENCIA DE LA NACIÓN

SECRETARÍA LEGAL Y TÉCNICA

Dr. Carlos Alberto Zannini

Secretario

DIRECCIÓN NACIONAL
DEL REGISTRO OFICIAL

Dr. Jorge E. Feijóo

Director Nacional

REVISTA DE LA
PROCURACION DEL
TESORO DE LA NACION

PROCURADOR DEL TESORO DE LA NACIÓN

Dr. Joaquín Pedro da Rocha

EDICION BICENTENARIO

2010/1

ÍNDICE DE SECCIONES

	Pág.
DOCTRINA	9
NOTA A DICTÁMENES.....	83
DICTÁMENES COMPLETOS	89
JURISPRUDENCIA ANOTADA	221
ESTUDIOS PARA RELEER	233
BIBLIOGRAFÍA	241
NOTICIAS	251

NOTA A DICTAMEN

Pág.

DICTAMEN N° 170/06 (TOMO 257 PÁG. 471)

POR ALBERTO BIGLIERI.....

85

COMENTARIO AL DICTAMEN 170/06

CONSIDERACIONES PREVIAS:

(EN ATENCIÓN A LOS ANTECEDENTES AL DICTAMEN)

POR ALBERTO BIGLIERI (*)

Las cuestiones impositivas, en general no incluidas en los Tratados de Protección Recíproca de Inversiones, aparecen en el universo jurídico como un familiar cercano del derecho penal.

No hago esta observación en base al ejercicio del monopolio de la violencia estatal, ni tampoco en una estructura tutelar de la libertad, que conlleve necesariamente el beneficio de la duda para el encartado. Sabemos que son diametralmente opuestos a estos institutos los que rigen el esquema de percepción de impuestos.

Pero es en la formalidad, donde se hermanan profundamente: la tipicidad del hecho imponible no puede ser extendida por interpretaciones analógicas. Tampoco las excepciones a una obligación impositiva pueden extenderse a otras similares, si no se encuentran expresamente positivizadas.

Puede que la letra de la cláusula constitucional mueva a confusión, pero la reciprocidad e igualdad consagradas para el marco de integración son principios emergentes del mismo, y no preexistentes a él. Las condiciones ¹ son las pautas bajo las que se desarrollara la integración y la letra constitucional, se refiere a esas pautas y no a las cualidades preexistentes en la relación entre los Estados parte.

La técnica de la normativa impositiva es compleja en todos los países y dista de ser fácilmente uniformable. Los casos aludidos en el resumen previo al dictamen —Alemania e Italia— cuentan con un régimen societario diverso, haciendo aún más compleja la interpretación de la norma impositiva que remite a tipos sociales de distinta naturaleza jurídica. Obviamente, el avance y desarrollo de los órganos jurisdiccionales de la UE, van homogeneizando estas cuestiones —y aplicando el “mejor derecho” local de cada Estado Parte en los otros para igualar las posibilidades comerciales en la Unión— pero los

(*) Profesor Adjunto Ordinario de Derecho de la Integración, UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES. Profesor Titular Ordinario de Derecho Administrativo I, UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOMAS DE ZAMORA.

¹ Diccionario de la Real Academia, Tº I, Vigésima Segunda Edición, Espasa, Buenos Aires, 2001, p. 617: “8// Der. Acontecimiento futuro e incierto del que por determinación legal o convencional depende la eficacia inicial o la resolución posterior de ciertos actos jurídicos”.

Tratados con cada uno de los países Europeos no se rigen por esa lógica común, sino por la letra que a ellos nos une, y las remisiones envían al ordenamiento positivo vigente en sus territorios.

Impera la interpretación restrictiva de las normas impositivas que no incluyan un acuerdo expreso de delimitación o concurrencia de competencias. La globalización es un fenómeno económico que obliga a reformular las teorías de los hechos imponibles, que no se puede transformar en una trampa para desfinanciar los Estados Nacionales y generar una anarquía mundial. Muy por el contrario, de la conjugación y vigencia de las normas nacionales, internacionales clásicas, supranacionales, de integración, y comunitarias, se alumbrará el camino a seguir, probablemente con un marco de integración que morigere los efectos de la globalización²: "Posiblemente también, la forma organizativa de la integración supranacional sea la más adecuada para conducir el fenómeno fáctico de la globalización..."

Es que con la vigencia y respeto a los Principios Generales del Derecho, hoy mundialmente aceptados —al menos en lo que llamamos occidente— que incluyen la necesidad de vigencia formal de las normas impositivas, pues como sostiene Cassagne: "el derecho natural experimentó en realidad una victoria material por obra de la escuela adversa..."³

Está claro que la posición *afectiva* a la que quedamos enfrentados —la de propender a tratar como Nación más favorecida a los viejos socios de la ALADI y más todavía, a los más nuevos del Mercosur— y aplicar la CNMF al universo de pactos suscriptos en el subcontinente, no alcanza para desgravar actividades, organizaciones y distribuciones de utilidades que replican directamente en el giro comercial interno. Al menos a la luz de la norma sub examine.

Además de la norma expresa, la incidencia de las situaciones emergentes en los Tratados con Italia, España, Alemania o Noruega, no se pueden comparar con la cantidad de casos de sociedades comerciales, bienes y acervos interrelacionados entre los naturales de los países vecinos, a pesar de lo que se pueda presuponer por los lazos familiares de las corrientes migratorias —mucho más celosas las naciones europeas con sus capitales; aunque sus políticas previsionales fueron más laxas, para no generar movimientos migratorios de vuelta al igual que las políticas electorales de reconocer las representaciones "exteriores" de legisladores— o de las emergentes de las inversiones a la luz de las privatizaciones de los 90, que tienen un régimen jurídico propio.

La trascendencia jurídica del Dictamen:

En épocas en las que se encuentra de moda admitir la aplicación directa de las normas internacionales en el derecho interno de los países, hemos criticado⁴ la idea de la interpretación amplia de los institutos internacionales y extranjeros como derecho o fuente local.

² Barra, Rodolfo C. Fuentes del Ordenamiento de la Integración. Editorial Abaco, Buenos Aires, 1998, pág. 24.

³ Cassagne, Juan Carlos; El principio de Legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa. Marcial Pons. Buenos Aires, 2009, pág. 26.

⁴ Biglieri, Alberto, "Comentario al Fallo Halabi", Revista Abogados, Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, Número 100, 2009, pág. 60.

El desarrollo del imperio del Tratado de Viena, la vigencia y relación de los Tratados posteriores con los anteriores —y para el caso de Chile y Bolivia, especiales versus generales— no dejan espacio a dudas. Como sostuvimos desde el comienzo para la materia tributaria, la PROCURACIÓN DEL TESORO DE LA NACIÓN, extiende la necesidad ineludible de la expresión integral de la materia convencional como eje de su vigencia.

Un renglón aparte merece, lo que damos en analizar en el derecho de la Integración, como el control de constitucionalidad y el control de convencionalidad⁵. En nuestro país, la inexistencia de un órgano especial constitucional o, al menos, de una competencia expresa de control previo de los pactos internacionales en la Corte, deja en manos de los legisladores el sistema conocido como Control de Constitucionalidad a priori. Esto es, la tarea de comparar la letra de la Carta Magna, y velar antes de aprobar un Tratado, por su supremacía. En otras palabras, no incorporar al plexo normativo nacional obligaciones que luego los órganos jurisdiccionales tachen de inconstitucionales, disparando así la responsabilidad internacional del Estado y generando incontables problemas económicos, jurídicos, diplomáticos y de credibilidad para el país. Esta competencia legislativa, claramente, se ha complejizado desde la reforma y la incorporación de los incisos 22 y 24 del actual artículo 75. La mayor crítica que se le hace al funcionamiento de nuestro sistema⁶, es la escasa cantidad y baja calidad técnica de los recursos humanos y materiales de los que dispone el legislador para afrontar el estudio de un laberinto normativo nacional e internacional inabarcable. En este caso, la PROCURACIÓN DEL TESORO DE LA NACIÓN hace suyas las profundas investigaciones del Senador Maestro, que se convierten en un verdadero dique de contención contra la interpretación amplia de un régimen que termina castigando al inversor nacional⁷, a la hora de analizar la norma en examen, y eventualmente será un antecedente de trato inevitable en el debate parlamentario que pretenda aprobar las futuras convenciones que contengan EXPRESAMENTE tras normas tributarias.

Finalmente, quiero incorporar un nuevo esquema, que sostenido con los mismos argumentos, invitarían a que en ocasión de una nueva opinión de la PROCURACIÓN DEL TESORO DE LA NACIÓN las conclusiones a las que se arrije difieran de las del D. 170/06.

La referencia a la no incorporación al derecho interno del Protocolo sobre Promoción y Protección de Inversiones Provenientes de Estados No Partes del MERCOSUR, Dec. CMC. 11/94, solo demora la discusión, pues efectivamente se trata de un aclaratorio del ya positivizado Protocolo de Colonia para la Protección Recíproca de Inversiones en el Mercosur por Ley N° 24.891. No es menor la cuestión constitucional, en la que no profundizamos anteriormente por encontrar lógica la conclusión de la PROCURACIÓN DEL TESORO DE LA NACIÓN, pero que a la hora de futuros estudios implicará otro paso obligado. Los compromisos del Mercosur, a partir del Tratado de Asunción han sido

⁵ Hitters, Juan Carlos, "Control de constitucionalidad y control de convencionalidad. Comparación". La Ley, 27/07/09.

⁶ Pues el sistema en sí es muy endeble.

⁷ Nótese, que aún con todas las aristas positivas que podemos extraer del Tratado ALADI, su decisión histórica ocurre con un gobierno inconstitucional, sin Parlamento en funciones.

tenidos en cuenta por el Constituyente a la hora de priorizar los convenios de integración en la letra constitucional por sobre otros pactos bilaterales o multilaterales que no contengan normas sobre derechos humanos. La incorporación del ALADI (LN 22354) solo se puede equiparar a la ley nacional⁸. En este nuevo orden —vigencia del compromiso nacional en democracia y texto constitucional— considero que los acuerdos arribados en el marco del Mercosur tendrán una jerarquía superior a la norma local – y por ende a todos aquellos que no desarrollen el procedimiento de los incisos 22 y 24 del artículo 75 de la CONSTITUCIÓN NACIONAL, y que los celebrados con anterioridad al Protocolo CMC 11/94 con países extraregión merecen su denuncia o la expresa no renovación según corresponda. Pues nadie discutirá, que de mantenerse algún tratado con países no integrantes del Mercosur, que contengan expresamente normas tributarias, la CNMF se transformará en el umbral, en el presupuesto mínimo de la relación con los socios regionales.

⁸ Y así lo acepto, solo en la lógica impuesta por la CSJ en el fallo Lami Dozo. 306:911, por las aplicaciones en democracia de aquella norma.

DICTÁMENES COMPLETOS ^(*)

	Pág.
ÍNDICE TEMÁTICO	91
ÍNDICE NUMÉRICO	93
DICTÁMENES	95

^(*) Selección y ordenamiento realizado por Lucila Gineste.

Copyright © 2008 by Dirección Nacional del Registro Oficial.
Suipacha 767 (C1008AAO) Buenos Aires
Queda hecho el depósito que previene la ley 11.723
Impreso en la Argentina

ISSN