Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 20 de febrero de 2018.

Vistos los autos: "Festival de Doma y Folklore c/ Estado Nacional s/ acción meramente declarativa de derecho".

Considerando:

1°) Que la Sala A de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, al confirmar la sentencia del juez de grado, hizo lugar a la acción declarativa de certeza instaurada por la actora y, en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad del conjunto normativo integrado por el art. 1°, inc. a, apartado II, de la ley 25.414 en cuanto delegó en el Poder Ejecutivo Nacional la atribución de eliminar exenciones tributarias y la norma dictada en consecuencia, el decreto 493/2001 -art. 1° inc. f- que modificó la ley del impuesto al valor agregado, eliminando los puntos 10; 11 y 21 del inc. h, del primer párrafo del art. 7°, y dejando sin efecto, entre otras, la exención a los espectáculos y reuniones de carácter artístico, científico, cultural, teatral, musical, de canto, de danza, circenses, deportivos y cinematográficos, por los ingresos que constituyen la contraprestación exigida para el acceso a dichos espectáculos (fs. 270/274).

2°) Que para así decidir, el *a quo* declaró la procedencia de la vía procesal escogida por la actora -acción meramente declarativa (art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación)- remitiendo a lo decidido a fs. 60/63. Allí la sala había considerado configurada la existencia de "caso" y, por ende, la acreditación del perjuicio concreto por parte de la actora, atento a que "la relación jurídica nace desde su condición de contribuyente potencial con deber de tributar o también

alcanzado por una exención impositiva frente al Fisco Nacional y cualquiera sea la posición tributaria en que sea colocado con motivo u ocasión de cualquier tipo o clase de gravamen o tributo federal" (fs. 62), pues la determinación y percepción de tributos se efectúa sobre la base de las declaraciones juradas que realizan los responsables del pago. En ese sentido, agregó que la falta de presentación de tales declaraciones en tiempo y forma, o su incorrecta confección, podía dar lugar a su impugnación por parte del ente recaudador y a la consecuente promoción de un procedimiento de determinación en los términos de los arts. 16 y 17 de la ley 11.683.

Sentado ello, señaló que para la validez de la delegación legislativa en materia tributaria, resultaba necesario que esta no comprendiera la creación de tributos, la definición del hecho o de la base imponible, la determinación de los contribuyentes o responsables, exenciones o franquicias, debiendo solo estar relacionada con aspectos cuantitativos de la obligación tributaria, es decir, las alícuotas, tasas o montos.

Por lo tanto, concluyó, la delegación de atribuciones dispuesta por la ley 25.414 resultaba inconstitucional por autorizar al Poder Ejecutivo a modificar aspectos esenciales del tributo.

Finalmente, y con sustento en el principio de legalidad en materia tributaria, consideró que resultaba evidente que si era resorte de la ley la creación, modificación o derogación del tributo, así como la tipificación de los ilícitos tributarios y el establecimiento de sanciones, del mismo modo resultaba

de su competencia todo lo relativo a las exenciones, reducciones o desgravaciones. Por lo tanto, el decreto 493/2001 en virtud del cual se introdujeron modificaciones, entre otras, en la ley del impuesto al valor agregado contemplando la eliminación de exenciones, implicaba un claro desconocimiento del principio de legalidad fiscal al asumir el Poder Ejecutivo funciones de carácter legislativo.

3°) Que contra esa sentencia la Administración Federal de Ingresos Públicos interpuso recurso extraordinario que, contestado por la actora, fue concedido, parcialmente, por la existencia de cuestión federal en los términos del art. 14, inc. 1°, de la ley 48 y denegado por las causales de arbitrariedad y gravedad institucional invocadas por la recurrente (fs. 309/310), lo que originó el planteo de la queja CSJ 581/2013 (49-F)/CS1 que corre por cuerda.

4°) Que en sus agravios la recurrente afirma la improcedencia de la vía elegida (acción declarativa de certeza), habida cuenta de la inexistencia de "caso" y de perjuicio patrimonial siquiera remoto para la actora, en la medida en que el organismo fiscal no ha dictado una resolución tendiente a impugnar o determinar sus obligaciones tributarias, ni ha iniciado actividad administrativa alguna a su respecto. Asimismo, la recurrente sostiene que no existe estado de incertidumbre jurídica a dilucidar que justifique la acción iniciada.

5°) Que corresponde pronunciarse, entonces, sobre la admisibilidad de la acción declarativa promovida por la actora con objeto de despejar la incertidumbre que -según alega- le ge-

nera en el desarrollo de su actividad la modificación de la normativa que regula las exenciones al impuesto al valor agregado.

6°) Que la acción declarativa de certeza debe responder a una "causa" o "caso contencioso" (art. 116 Constitución Nacional, art. 2 ley 27), no pudiendo tener un carácter simplemente consultivo ni importar una indagación meramente especulativa (Fallos: 307:1379) pues ello exigiría al Poder Judicial exceder las atribuciones jurisdiccionales concedidas por la Constitución Nacional. La acción aquí intentada fue concebida como un proceso de naturaleza preventiva -no reparatoria- por medio del cual se busca resolver un caso concreto. Así, esta Corte Suprema ha decidido que la acción declarativa de certeza "debe tener por finalidad precaver las consecuencias de un acto en ciernes -al que se le atribuye ilegalidad o arbitrariedad manifiesta- y fijar las relaciones legales que vinculan a las partes en conflicto" (Fallos: 307:1379; 310:606:, entre muchos otros). La finalidad de esta acción, por lo tanto, siempre es hacer cesar un estado de incertidumbre cuando provoque un gravamen al peticionante.

7°) Que el art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación que regula la acción declarativa dispone que la incertidumbre debe recaer sobre la "existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor". El perjuicio o lesión actual al actor es necesario dado que sin su presencia no puede existir una causa o controversia en el sentido que le ha dado esta Corte (conf. doctrina de Fallos: 319:2642; 320:2964, disidencia de los jueces Belluscio, Petrac-

chi y Bossert, entre otros). Los requisitos de procedencia de esta acción son, entonces, la falta de certeza y la lesión actual, o para ponerlo en términos normativos, la incertidumbre (art. 322 Código Procesal Civil y Comercial de la Nación) y el caso (art. 116 Constitución Nacional, art. 2 ley 27).

8°) Que de modo habitual, en materia tributaria la lesión al actor se genera por un acto administrativo que afecta uno o más de sus intereses legítimos, de modo directo y concreto (Fallos: 307:1379; 327:2529, entre otros). Así lo ha establecido este Tribunal al considerar que la afectación concreta se halla probada cuando existe una determinación de oficio por parte del organismo fiscal o cuando este ha emitido intimaciones de pago, notificaciones de deuda y/o requerimientos (Fallos: 327:1051, 1083; 328:3599; 330:3777, entre otros). En esos casos, la Corte ha considerado que existe una conexión directa entre los intereses o los derechos que la parte actora puede considerar afectados y la norma o acto al que ella atribuye dicho perjuicio.

En el caso de autos, tal circunstancia no ha acontecido, ya que no ha habido actos por parte de la Administración Fiscal que creen una situación de incertidumbre particularizada en cabeza de la actora que la pueda dañar.

La demandante solo ha alegado que le causa lesión el hecho de poder ser sometida a una fiscalización por parte del Fisco Nacional (fs. 20) lo que, como se advierte, no pasa de ser una mera conjetura.

9°) Que de todos modos, es de destacar que la inexistencia de un acto administrativo no implica, de forma automáti-

ca, la improcedencia de la acción declarativa. En efecto, la situación de incertidumbre que afecta al ejercicio de un derecho individual puede derivarse de un contexto normativo o administrativo que el peticionante puede tener legítimo interés en esclarecer de forma inmediata, sin estar obligado a propiciar o soportar un acto administrativo que concrete su agravio. Ello puede darse, por ejemplo, cuando en el tiempo previo al acto administrativo que concretaría el agravio, el derecho que el actor busca proteger se encuentra de hecho negado o cuando el costo en que debe incurrir durante dicho tiempo implica en la práctica la negación del derecho que busca proteger. Sin embargo, en casos de esta naturaleza es el actor quien debe acreditar de qué modo esa incertidumbre afecta sus derechos, a través de la exposición de los presupuestos de la acción y la demostración de que concurren en el caso. Así, debe hacer manifiesta la existencia de una actividad o un contexto normativo que, en forma actual, ponga en peligro el o los derechos invocados o les cause lesión con concreción suficiente para justificar la actuación del Poder Judicial.

10) Que, como se dijo, la actora no ha acreditado -ni siquiera alegado- que sus derechos se encuentren afectados por el *statu quo* de tal forma que se configure un caso o controversia que la jurisdicción deba esclarecer. Es verdad que sostuvo que le causaba lesión el mero hecho de poder ser sometida a una fiscalización del Fisco Nacional (fs. 20) pero ha reconocido, al mismo tiempo, que presentó las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado correspondiente a los períodos 2004 y 2005, calificando como "no gravados" los ingresos que constituyen la

contraprestación de los espectáculos que organiza sin que el organismo fiscal haya impugnado esas declaraciones. Por otro lado, la actora tampoco ha acreditado fehacientemente que de tener que pagar el tributo le sería imposible trasladar dicho costo al precio de las entradas ni tampoco -de modo contrario- ha demostrado que existiría una merma del público concurrente a los espectáculos por ella organizados de tener que efectuar dicha traslación.

11) Que más allá de la inexistencia de "acto en ciernes" en la terminología de esta Corte Suprema, las argumentaciones de la actora tampoco acreditan la existencia de una situación de incertidumbre que le cause un agravio actual y concreto que la jurisdicción esté obligada a resolver de forma inmediata. Se excedería en mucho la función encomendada al Poder Judicial si se diese trámite a la demanda interpuesta en tanto es de absoluta evidencia que su examen exigiría emitir un pronunciamiento de carácter teórico, función que, como se señaló anteriormente, le está vedada a esta Corte ejercer (Fallos: 325:474; 330:3777, entre otros).

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara admisible la queja, procedente el recurso extraordinario, se revoca la sentencia y se rechaza la demanda (art. 16, segunda parte de la ley 48). Costas por su

-//-

-//-orden atento a las particulares circunstancias del caso. Notifíquese, agréguese la queja al principal, y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

JUAN CARLOS MAQUEDA

HORACIO ROSATTI

VO-//-

CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ

Corte Suprema de Justicia de la Nación

-//-TO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON HORACIO ROSATTI

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido correctamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que corresponde remitir en razón de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara admisible la queja, procedente el recurso extraordinario, se revoca la sentencia y se rechaza la demanda (art. 16, segunda parte de la ley 48). Costas por su orden atento a las particulares circunstancias del caso. Notifíquese, agréguese la queja al principal, y devuélvase.

HORACIO ROSATTI

DISI-//-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

-//-DENCIA DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON RICARDO LUIS LORENZETTI Y DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON JUAN CARLOS MAQUEDA

Considerando:

1°) Que la Sala A de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, al confirmar la sentencia del juez de grado, hizo lugar a la acción declarativa de certeza iniciada por el Festival de Doma y Folklore y, en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad del conjunto normativo integrado por el art. 1°, inc. a, apartado II, de la ley 25.414 en cuanto delegó en el Poder Ejecutivo Nacional la atribución de eliminar exenciones tributarias y la norma dictada en consecuencia, el decreto 493/2001 -art. 1° inc. f- que modificó la ley del impuesto al valor agregado, eliminando los puntos 10, 11 y 21 inc. h, del primer párrafo del art. 7°, dejando sin efecto, entre otras, la exención a los espectáculos y reuniones de carácter artístico, científico, cultural, teatral, musical, de canto, de danza, circenses, deportivos y cinematográficos, por los ingresos que constituyen la contraprestación exigida para el acceso a dichos espectáculos (fs. 270/274).

2°) Que para decidir de ese modo, el *a quo* declaró la procedencia de la vía procesal escogida por la actora -acción meramente declarativa y de inconstitucionalidad (art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación)- y señaló que para la validez de la delegación legislativa en materia tributaria, resultaba necesario que esta no comprendiera la creación de tributos, la definición del hecho o de la base imponible, la determinación de los contribuyentes o responsables, exenciones o

franquicias, debiendo solo estar relacionada con aspectos cuantitativos de la obligación tributaria, es decir, las alícuotas, tasas o montos. Por lo tanto, concluyó en que la delegación de atribuciones dispuesta por la ley 25.414 era inconstitucional por autorizar al Poder Ejecutivo a modificar aspectos esenciales del tributo.

Finalmente, con sustento en el principio de legalidad en materia tributaria, consideró que resultaba evidente que si era resorte de la ley la creación, modificación o derogación del tributo, así como la tipificación de los ilícitos tributarios y el establecimiento de sanciones, del mismo modo resultaba de su competencia todo lo relativo a las exenciones, reducciones o desgravaciones. Por lo tanto, el decreto 493/2001 en virtud del cual se introdujeron modificaciones, entre otras, en la ley del impuesto al valor agregado contemplando la eliminación de exenciones, implicaba un claro desconocimiento del principio de legalidad fiscal al asumir el Poder Ejecutivo funciones de carácter legislativo.

3°) Que, contra esa sentencia, la Administración Federal de Ingresos Públicos interpuso recurso extraordinario que, contestado por la actora, fue concedido parcialmente por la existencia de cuestión federal en los términos del art. 14, inc. 1°, de la ley 48 y denegado por las causales de arbitrariedad y gravedad institucional invocadas por la recurrente (fs. 309/310), lo que originó el planteo de la queja CSJ 581/2013 (49-F)/CS1 que corre por cuerda.

4°) Que en sus agravios la recurrente sostiene la improcedencia de la vía elegida, habida cuenta de la inexistencia de "caso" y de perjuicio patrimonial, siquiera remoto, para el actor en la medida en que ese organismo no ha dictado resolución alguna tendiente a impugnar o determinar de oficio una obligación tributaria, ni tampoco ha iniciado algún tipo de actividad administrativa respecto de la entidad actora, por lo que entiende que la acción ha sido interpuesta con el único objetivo de evitar un eventual proceso de fiscalización.

Además, desarrolla agravios con respecto a lo decidido por la cámara sobre la invalidez de las normas impugnadas por la actora. Sostiene que el decreto 493/01 fue dictado en ejercicio de atribuciones delegadas conforme a lo previsto en el art. 76 de la Constitución Nacional y que obedeció a las razones expuestas en la ley delegante: satisfacer una situación económico-social extrema.

5°) Que el recurso extraordinario resulta procedente en tanto se encuentra discutida la constitucionalidad de normas de carácter federal (art. 1°, inc. a, ap. II, de la ley 25.414 y art. 1°, inc. f, del decreto 493/01) y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria a su validez (art. 14, inc. 1° de la ley 48).

6°) Que es necesario en primer término examinar si la demanda cumple con los recaudos que el art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación establece para la procedencia de las acciones meramente declarativas (Fallos: 304:310; 307:1379; 310:606; 311:421; 325:474, entre muchos otros).

En particular, la Corte ha afirmado que este tipo de acción es idónea para suscitar su intervención cuando media entre las partes una vinculación de derecho que traduce un interés serio y suficiente en la declaración de certeza pretendida, que asume así la condición de "caso" (Fallos: 326:1760, considerando 4° y sus citas).

7°) Que sobre la base de tal doctrina, a juicio de esta Corte la cuestión debatida no tiene un mero carácter consultivo ni consiste en una indagación especulativa. En efecto, la actora ha demostrado tener un interés serio y suficiente en la declaración de certeza pretendida, pues en definitiva busca dilucidar su situación impositiva frente al Fisco a los efectos de evitar incurrir en incumplimientos susceptibles de sanción.

8°) Que ello sentado la cuestión a resolver se circunscribe a despejar la incertidumbre sobre la aplicación de la ley del IVA a la actora, en tanto el Poder Ejecutivo Nacional por decreto 493/01 eliminó -entre otros- el punto 10 del inc. h del art. 7° de aquella ley, en el que se preveía que estaban exentos del impuesto "los espectáculos y reuniones de carácter artístico, científico, cultural, teatral, musical, de canto, de danza, circenses, deportivos y cinematográficos por los ingresos que constituyen la contraprestación exigida para el acceso a dichos espectáculos". Por lo tanto, hasta el dictado de ese decreto la demandante no era sujeto pasivo como contribuyente del IVA respecto de los ingresos obtenidos por la venta de entradas al Festival de Doma y Folklore que desarrolla en la ciudad de Jesús María.

9°) Que mediante ley 25.414 se facultó al Poder Ejecutivo Nacional, en el marco de la emergencia pública y hasta el 1° de marzo de 2002 a "crear exenciones, eliminar exenciones, excepto aquellas que beneficien los consumos que integran la canasta familiar o las economías regionales, Sociedades Cooperativas, Mutuales, Asociaciones y Obras Sociales Sindicales; disminuir tributos y tasas de orden nacional, con el objeto de mejorar la competitividad de los sectores y regiones y atender situaciones económico sociales extremas" (art. 1°, ap. II).

En uso de tales facultades se dictó el decreto 493/01, cuya inconstitucionalidad se plantea en autos.

10) Que, como ha recordado recientemente esta Corte en Fallos: 337:388 "Camaronera Patagónica" la Constitución Nacional "prescribe, de manera reiterada y como regla primordial, tanto en el art. 4° como en los arts. 17 y 52, que solo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos. Asimismo, este Tribunal ha expresado categóricamente que 'los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas' (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros) y, en forma concordante, ha afirmado en reiteradas oportunidades que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (arg. Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366 y 263; 323:240, entre muchos otros).

Esta consolidada doctrina fue sostenida, sin grietas, aun en casos donde se cuestionó el establecimiento de un tributo, o su modificación o ampliación, mediante un decreto de necesidad y urgencia al afirmarse que la materia tributaria supone una limitación constitucional infranqueable para el Poder Ejecutivo, un valladar que no cede ni aún mediante decretos de la naturaleza señalada (Fallos: 318:1154; 319:3400 y 323:3770, entre otros). Tesitura que el constituyente de 1994 mantuvo, sin hesitaciones, al redactar el actual inc. 3° del art. 99 de nuestra Ley Fundamental.

La razón de ser de dicha limitación se funda en que la atribución de crear los tributos es la más esencial a la naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno (Fallos: 182:411). Como ha dicho este Tribunal, 'al tratar la creación, el manejo y la inversión del tesoro público, el constituyente confió al órgano más íntimo del país -según las palabras de Alberdi- la potestad de crear los recursos y votar los gastos públicos, en tanto que le confirió al Poder Ejecutivo la de recaudar y emplear aquellos recursos en los gastos designados', agregando, también en conceptos del ilustre jurista citado que 'ese modo de distribuir el poder rentístico fue tomado de Inglaterra y adoptado por Estados Unidos de América a fin de evitar que en la formación del tesoro sea 'saqueado el país, desconocida la propiedad privada y hollada la seguridad personal' e impedir, además, que en la elección y cantidad de los gastos se dilapide la riqueza pública' (Fallos: 321:2683)".

También ha señalado esta Corte que "el principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurí-

dico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes".

En tal sentido, este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las **exenciones** (Fallos: 329:1554).

11) Que debe enfatizarse, de manera correlativa, que ese valladar inconmovible que supone el principio de reserva de ley en materia tributaria no cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Constitución.

En efecto, este Tribunal también ha sido contundente al sostener sobre tal punto que "no pueden caber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo" (Fallos: 326:4251).

12) Que, en virtud de todo lo expuesto, resulta claro que ni el Poder Legislativo podía delegar en el Ejecutivo la facultad de eliminar exenciones -menos aun con la amplitud que lo hizo- ni este último podía dictar reglamentos en uso de tal atribución disponiendo la inclusión en el impuesto al valor

agregado de sujetos hasta entonces exentos, sin vulnerar el principio constitucional de legalidad en materia tributaria.

Por todo lo expuesto, oída la señora Procuradora Fiscal, se declara procedente la queja interpuesta por la demandada, formalmente admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada, con costas (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, agréguese la queja al principal, y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

JUAN CARLOS MAQUEDA

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Recurso extraordinario interpuesto por el **Fisco Nacional - Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva**, representado por el **Dr. Guillermo Patricio Arcos.**

Traslado contestado por la **Sociedad Civil Festival de Doma y Folklore**, representada por el **Dr. Héctor E. Villegas Ninci.**

Recurso de queja interpuesto por el **Fisco Nacional (AFIP - DGI)**, representado por el **Dr. Guillermo Patricio Arcos**, con el patrocinio letrado de la **Dra. Mónica Elisa Tinunin.**

Tribunal de origen: **Sala A de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba.**

Tribunal que intervino con anterioridad: **Juzgado Federal de Primera Instancia n° 1 de Córdoba.**