

JURISPRUDENCIA COMENTADA. SELLOS E INGRESOS BRUTOS: ACCIÓN DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD Y COMPETENCIA ORIGINARIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN



Natalia P. Robledo  18/09/2024

SUMARIO:

La autora analiza el fallo “Correo Oficial de la República Argentina SA c/Entre Ríos, Provincia de”, de la CSJN, donde el Máximo Tribunal declaró su competencia para entender una problemática vinculada con el impuesto de sellos.

Esta doctrina fue publicada en:

- Práctica Integral Santa Fe (PSF)

COMENTARIO AL FALLO “CORREO OFICIAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA SA c/ENTRE RÍOS, PROVINCIA DE s/ACCIÓN DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD”(1)

La autora(2) analiza la sentencia recaída en el fallo “Correo Oficial de la República Argentina SA c/Entre Ríos, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, donde el Máximo Tribunal declaró su competencia para entender una problemática vinculada con el impuesto de sellos.

I - LOS HECHOS DEL CASO

Correo Oficial de la República Argentina SA, empresa de titularidad del Estado Nacional, promovió acción declarativa de inconstitucionalidad en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial (CPC) contra la Provincia de Entre Ríos, con el objeto de que se declare inconstitucional la pretensión de esa provincia de gravar con los impuestos de sellos, inmobiliario y sobre los ingresos brutos la actividad desplegada por la empresa en la misma, por contrariar dicha pretensión disposiciones de la Constitución Nacional aplicables a la materia. Puntualizó que la demandada rechazó en varias instancias su pedido para ser excluido como sujeto pasivo de los referidos tributos, lo que se agravó por las numerosas retenciones y percepciones efectuadas en sus cuentas y por la suspensión provisoria del registro de proveedores del Estado por su supuesto incumplimiento en el pago de impuestos locales, en este último caso con fundamento en lo dispuesto en el decreto provincial 2725/2016, respecto del cual también solicitó declaración de inconstitucionalidad. Afirmó que ello resultaba violatorio de lo dispuesto en los artículos 4 y 75, inciso 14), de la Constitución Nacional, y que también afectaba sus derechos adquiridos.

Solicitó que hasta tanto se dictase sentencia definitiva en la causa, se disponga como medida cautelar:

a) la suspensión de las normas impugnadas por inconstitucionales e ilegítimas;

b) se ordene a la Provincia de Entre Ríos y a los agentes de recaudación provinciales abstenerse de ordenar o realizar percepciones o retenciones por los tributos cuestionados, tanto en sus facturas como en las acreditaciones de sumas de dinero en las cuentas bancarias del Correo Oficial -emitiéndose un certificado de no retención-, así como de iniciar cualquier otra acción tendiente al cobro de los referidos impuestos, por entender que ello afecta la renta del correo como recurso del Tesoro Nacional;

c) que se deje sin efecto la suspensión del Correo Oficial de la República Argentina SA del registro de proveedores de la provincia demandada.

II - LA SENTENCIA

La Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió lo siguiente:

- *“Declarar que la presente causa corresponde a la competencia originaria de esta Corte”.*

La Corte entendió que el juicio era de su competencia originaria. Ello, de conformidad con lo dictaminado por Procuradora Fiscal Laura Monti, que expresara que **“toda vez que *es demandada la Provincia de Entre Ríos -a quien le concierne la competencia originaria de la Corte, de conformidad con el art. 117 de la CN- y la actora es una entidad nacional* (ver D. 721/2004, por el que se constituyó Correo Oficial de la República Argentina S.A., y R. 440/2004 del Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios, mediante la que se aprobó su acta constitutiva y los estatutos) -que tiene derecho al fuero federal, según lo dispuesto en el art. 116 de la CN-, entiendo que la única forma de conciliar ambas prerrogativas jurisdiccionales es sustanciando la acción en esta instancia** (Fallos: 319:2020; 324:740; 325:1761; 330:4673 y sentencias in re E.190.L.XXXVI, ‘ENCOTESA c/Neuquén, Provincia del s/ordinario’, del 9 de noviembre de 2000 y C.664.L.XLVII, Originario, ‘Correo Oficial de la República Argentina SA c/Misiones, Provincia de s/acción declarativa’, sentencia del 29 de noviembre de 2011)”. A la misma conclusión arribó el tribunal al considerar lo resuelto en las causas CSJ 976/2007(43-C)/CS1, “Correo Oficial de la República Argentina SA c/Corrientes, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad”; CSJ 974/2007(43-C)/CS1, “Correo Oficial de la República Argentina SA c/Misiones, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad”; CSJ 664/2011(47-C)/CS1, “Correo Oficial de la República Argentina SA c/Misiones, Provincia de s/acción declarativa”, CSJ 462/2013(49-C)/CS1, “Correo Oficial de la República Argentina SA c/Córdoba, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad” y CSJ 4232/2015, “Correo Oficial de la República Argentina SA c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, sentencias del 5/2/2008 las dos primeras, del 29/11/2011, 10/12/2013 y 4/8/2016 las restantes, entre otras; a cuyos fundamentos remitió en razón de brevedad y con el fin de evitar repeticiones innecesarias.

- *“Correr traslado de la demanda interpuesta contra la Provincia de Entre Ríos que se sustanciará por la vía del proceso ordinario, por el plazo de sesenta días (art. 338 y concs., del CPCC)”.*(3)

- *“Decretar parcialmente la prohibición de innovar solicitada, y ordenar a la Provincia de Entre Ríos que se abstenga de efectuar percepciones o retenciones en concepto de ingresos brutos e impuesto de sellos sobre la actividad postal desarrollada por el Correo Oficial de la República Argentina SA, en sus facturas como en las acreditaciones de sumas de dinero en sus cuentas bancarias, así como de iniciar cualquier reclamo tendiente al cobro de esos impuestos con fundamento en los artículos 132, 137, 138, 139, 140, 150, 151, 152, 153, 155, 194, 195, 196, 197, 198, 199, 200, 201, 202, 203, 245 del Código Fiscal de la Provincia de Entre Ríos, y que se deje sin efecto la suspensión de la actora en el registro de proveedores en la Provincia de Entre Ríos, hasta tanto recaiga sentencia definitiva en el presente asunto”.*

El tribunal decretó parcialmente la prohibición de innovar solicitada. En tal sentido, consideró el criterio sostenido por el mismo en otros precedentes en relación a que, *“si bien por vía de principio*

medidas como las requeridas por la actora no proceden respecto de actos administrativos o legislativos habida cuenta de la presunción de validez que ostentan, tal doctrina debe ceder cuando se los impugna sobre bases prima facie verosímiles” (Fallos: 250:154; 251:336; 307:1702; 316:2855).

Sostuvo que, en el caso, se encontraban acreditados los presupuestos establecidos en los incisos 1) y 2) del artículo 230 del CPCC para acceder a la medida pedida con relación a los impuestos sobre ingresos brutos y de sellos. Así, en cuanto a la verosimilitud del derecho, expresó que la misma quedaba configurada por las constancias obrantes en el expediente, dado que esos antecedentes resultaban *prima facie* demostrativos de que la situación descrita en la demanda era sustancialmente análoga a la resuelta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en otros casos en los cuales se había hecho lugar a medidas cautelares(4). Por otra parte, con respecto al peligro en la demora, indicó que ese extremo se configuraba en el caso en virtud de las diversas consecuencias que podría generar la ejecución de la pretensión fiscal cuestionada. Sobre ese particular, el tribunal puso de resalto que no podía soslayar la particular situación descrita por la parte actora referente a la incidencia de los impuestos reclamados, a la suspensión provisoria del registro de proveedores del Estado por su supuesto incumplimiento en el pago de tributos locales, a la falta de cobro de las facturas adeudadas por tal motivo y a las consecuencias patrimoniales que podría traer aparejada su ejecución.

- *“No hacer lugar a la medida cautelar pedida con relación al impuesto inmobiliario”.*

Teniendo en consideración que la Provincia de Entre Ríos había informado la existencia de una deuda de la parte actora en concepto de impuesto inmobiliario con juicio de apremio iniciado, la Corte Suprema de Justicia de la Nación no hizo lugar a la medida cautelar pedida con relación a dicha gabela, sosteniendo que *“no corresponde, por la vía que se pretende, interferir en procesos judiciales ya existentes, con afectación del adecuado respeto que merecen las decisiones judiciales en cuanto impide que se las obstaculice con medidas de no innovar dictadas en juicios diferentes”.*

III - NUESTRAS CONSIDERACIONES

1. Acción declarativa de inconstitucionalidad

La acción declarativa de inconstitucionalidad tiene por objeto el análisis de la adecuación constitucional de un acto normativo determinado, siendo la finalidad perseguida la declaración de invalidez de la norma irregular en relación al caso concreto y respecto de aquel en que se hubiere afectado un interés legítimo(5). En nuestro ordenamiento positivo, dicha acción procesal se encuentra regulada en el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, el cual instituye:

“Podrá deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre 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 y este no dispusiera de otro medio legal para ponerle término inmediatamente. El juez resolverá de oficio y como primera providencia, si corresponde el trámite pretendido por el actor, teniendo en cuenta la naturaleza de la cuestión y la prueba ofrecida”.(6)

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido de manera reiterada que la acción declarativa de inconstitucionalidad *“debe responder a un ‘caso’, ya que dicho procedimiento no tiene carácter simplemente consultivo, ni importa una indagación meramente especulativa. En efecto, la acción debe tener por finalidad precaver las consecuencias de un acto en ciernes -al que se atribuye ilegitimidad y lesión al régimen constitucional federal- y fijar las relaciones legales que vinculan a las partes en conflicto”* (Fallos: 307:1379; 310:606; 320:1556, entre muchos otros); asimismo, que *“la declaración de certeza, en tanto no tenga carácter simplemente consultivo, no importe una indagación meramente especulativa y responda a un ‘caso’ que busque precaver los*

efectos de un acto en ciernes al que atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal, constituye 'causa' en los términos de la Ley Fundamental" (Fallos: 308:2569; 310:606 y 977; 311:421, entre otros). En razón de ello, el Cíbero Tribunal ha exigido, para considerar configurado un caso que pueda ser resuelto por el Poder Judicial, que medie: *"...a) actividad administrativa que afecte un interés legítimo; b) que el grado de afectación sea suficientemente directo; c) que aquella actividad tenga concreción bastante"* (Fallos: 307:1379 y 325:474, entre otros).

2. Competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

La competencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación está definida en los artículos 116 y 117 de la Carta Magna. La primera de dichas disposiciones consagra que *"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"*(7). Seguidamente, el artículo 117 de la Ley Fundamental prescribe que en los casos señalados por el artículo 116, precedentemente transcrito, *"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"*(8). En torno a lo expuesto, explica Badeni que *"las cuestiones de competencia originaria de la Corte Suprema están determinadas por razón de las personas y no de la materia objeto del proceso la que, eventualmente, puede ser de competencia de los jueces federales inferiores. No interesa si se trata de una cuestión regida por la legislación civil, comercial, penal, laboral o de otra índole. Lo fundamental es que la acción judicial sea promovida por o contra alguna de las personas que enuncia el artículo 117 de la Constitución"*.(9)

No resulta ocioso considerar que, en relación al fallo en comentario, la actora es una sociedad anónima estatal creada en el año 2004. Al respecto, cabe recordar que mediante el decreto 721/2004(10) se dispuso la constitución de la sociedad "Correo Oficial de la República Argentina SA", y a través de la resolución 440/2004(11) del Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios, se aprobaron su acta constitutiva y los estatutos. En atención a la regulación del correo, el artículo 75, inciso 14), de la Constitución Nacional instituye que corresponde al Congreso *"arreglar y establecer los correos generales de la Nación"*(12). Dicha norma guarda relación con el artículo 4 de la Carta Magna que, entre las fuentes del Tesoro Nacional, incluye la renta de correos.(13)

Pues bien, *in re* "Correo Oficial de la República Argentina SA c/Corrientes, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad"(14) -precedente aludido en el fallo bajo análisis-, el Máximo Tribunal Nacional ha sostenido que *"este juicio es de la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por ser parte una provincia en una causa de manifiesto contenido federal, pues el planteo efectuado exige dilucidar si la potestad tributaria que pretende ejercer la Provincia de Corrientes interfiere el ámbito que le es propio a la Nación en torno al Servicio Oficial de Correo que fue reasumido transitoriamente por el Estado Nacional (D. 1075/2003 y 721/2004), razones que determinan que la cuestión se encuentre entre aquellas especialmente regidas por la Constitución Nacional, a las que alude el artículo 2, inciso 1), de la ley 48"*. El criterio expuesto es concordante con el seguido por el Cíbero Tribunal en el fallo "ENCOTESA c/Neuquén, Provincia del s/ordinario"(15), en el cual, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, el tribunal declaró que la causa era de la competencia originaria de la Corte. Según surge de la aludida causa, la procuradora oportunamente dictaminó lo siguiente:

“...al ser demandada en el pleito la Provincia del Neuquén por una entidad nacional (en liquidación) considero que corresponde la competencia originaria de la Corte, toda vez que, la única forma de conciliar lo preceptuado por el artículo 117 de la Constitución Nacional respecto de las provincias, con la prerrogativa jurisdiccional que le asiste a la Nación o a una entidad nacional al fuero federal, sobre la base de lo dispuesto en el artículo 116 de la Ley Fundamental, es sustanciando la acción en esta instancia (doctrina de Fallos: 133:360; 305:2001; 308:655; 311:2303; 313:1053; 316:772; 317:825; 318:255; 322:190 y sentencia in re N.40.XXXI R.H. ‘Nieve, Elpidio Tomás c/Empresa Nacional de Correos y Telégrafos SA s/indemnización’, del 17 de setiembre de 1996”.

3. Consideraciones generales acerca de las medidas cautelares y de los presupuestos para su otorgamiento

Conforme lo señala Cassagne, el fundamento de la garantía jurisdiccional cautelar, se vincula a una situación de urgencia que necesita una solución inmediata a los efectos de resguardar los derechos de los particulares frente a la lentitud del proceso judicial. En tal sentido, dicho autor propugna que las medidas cautelares no tienen un fin en sí mismo, sino que se hallan ordenadas a asegurar la eficacia de una sentencia posterior(16). Sobre el particular, ha sido criterio sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que *“la finalidad de las medidas precautorias consiste en asegurar la eficacia práctica de la sentencia, y la fundabilidad de la pretensión que constituye su objeto no depende de un conocimiento exhaustivo y profundo de la materia controvertida, sino de un análisis de mera probabilidad acerca de la existencia del derecho discutido”* (Fallos: 347:368; 340:757; 330:326; 329:2949, entre otros).

En cuanto a la procedencia de las medidas cautelares, Gallegos Fedriani expresa que la misma se halla condicionada, como principio, a que se acredite la verosimilitud del derecho invocado por el solicitante y el peligro en la demora, que exige la probabilidad de que la tutela jurídica definitiva que la actora aguarda de la sentencia a pronunciarse en el proceso principal no se pueda realizar en los hechos(17). El tema de los requisitos de las medidas cautelares se encuentra presente en muchos pronunciamientos del Máximo Tribunal nacional en el marco de su competencia originaria y también en algunos en que, como excepción, han ingresado por vía de su competencia apelada(18). Así, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que *“todo sujeto que pretenda la tutela anticipada proveniente de una medida precautoria debe acreditar prima facie la existencia de verosimilitud en el derecho invocado y el peligro irreparable en la demora, ya que resulta exigible que se evidencien fehacientemente las razones que justifiquen resoluciones de esa naturaleza”* (Fallos: 344:355; 344:759; 344:1033; 344:1051; 345:291; 345:783; 345:1349).

En lo que atañe a la verosimilitud del derecho, o *fumus boni iuris*-humo de buen derecho-, vale destacar que se trata de un presupuesto que implica la aparente atendibilidad del derecho o la acreditación de la probabilidad de su existencia. En ese orden de ideas, el Cívero Tribunal ha sostenido que *“las medidas cautelares no exigen el examen de la certeza sobre la existencia del derecho pretendido, sino solo de su verosimilitud, ya que el juicio de verdad en esta materia se encuentra en oposición a la finalidad del instituto cautelar, que no es otra que atender a aquello que no exceda del marco de lo hipotético, dentro del cual, asimismo, agota su virtualidad”* (Fallos: 338:802; 338:868; 340:757; 342:1417; 345:1070).

Por otra parte, el peligro en la demora, o *periculum in mora* refiere al peligro en la demora de la sentencia definitiva que se dictará en el proceso. Aludiendo ha dicho recaudo para la concesión de medidas cautelares, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha precisado que *“debe acreditarse que existe peligro en la demora para justificar el dictado de la medida, el cual debe resultar en forma objetiva del examen sobre los distintos efectos que podría provocar la aplicación de las disposiciones impugnadas”* (Fallos: 344:3442; 318:30; 325:388; 340:1129). Asimismo, en consonancia con dicha doctrina, ha expresado que *“el examen de la concurrencia del peligro en la demora pide una apreciación atenta de la realidad comprometida, con el objeto de establecer cabalmente si las secuelas que lleguen a producir los hechos que se pretenden evitar pueden*

restar eficacia al reconocimiento del derecho en juego, operado por una posterior sentencia” (Fallos: 329:5160; 319:1277).

Luce acertado señalar que los extremos de *fumus boni iuris* y de *periculum in mora* se encuentran previstos en el artículo 230 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, el cual dispone:

“Podrá decretarse la prohibición de innovar en toda clase de juicio siempre que:

1) El derecho fuere verosímil.

2) Existiere el peligro de que si se mantuviera o alterara, en su caso, la situación de hecho o de derecho, la modificación pudiera influir en la sentencia o convirtiera su ejecución en ineficaz o imposible.

3) La cautela no pudiere obtenerse por medio de otra medida precautoria”.(19)

Sentado ello, cabe advertir que la prohibición de innovar se trata de una medida precautoria a través de la cual se procura impedir que durante la sustanciación del juicio se modifique la situación de hecho o de derecho existente, evitando que se torne ilusorio el eventual derecho que pueda corresponder al reclamante. En opinión de Cassagne, no obstante que una parte de la doctrina procesalista ha considerado que el artículo precedentemente reseñado se refiere exclusivamente a la prohibición de innovar, existen autorizadas opiniones que han interpretado que la fórmula legal incluye también a las medidas innovativas.(20)

Notas:

(1) “Correo Oficial de la República Argentina SA c/Entre Ríos, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad” - CSJN - 13/6/2024 - Fallos: 347:621

(2) Contadora pública nacional (Universidad Nacional del Litoral). Estudiante de la Especialización en Derecho Tributario (Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales - UNL). Investigadora del CECYT (FACPCE), Área Tributaria. Autora y expositora de trabajos presentados en congresos nacionales de profesionales en ciencias económicas. Asesora de empresas

(3) Recordemos que el art. 338 del CPCC establece: *“Presentada la demanda en la forma prescripta, el juez dará traslado de ella al demandado para que comparezca y la conteste dentro de quince (15) días. Cuando la parte demandada fuere la Nación, una (1) provincia o una (1) municipalidad, el plazo para comparecer y contestar la demanda será de sesenta (60) días”*

(4) “Correo Oficial de la República Argentina SA c/Corrientes, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad” - CSJN - 5/2/2008 - Cita Digital EOLJU191509A; “Correo Oficial de la República Argentina SA c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad” - CSJN - 4/8/2016

(5) Torres Aliaga, Elcira M.: “Algunos aportes en torno a la acción declarativa de inconstitucionalidad y a su carácter preventivo” - Revista Derecho Constitucional - Año 1 - N° 1 - Universidad Blas Pascal - noviembre/2019

(6) Art. 322, CPCC

(7) Art. 116, CN

(8) Art. 117, CN

(9) Badeni, Gregorio: “Tratado de derecho constitucional” - LL - Bs. As. - 2006 - T. 2 - pág. 1762

(10) DNU (PEN) 721/2004 - BO: 14/6/2004

(11) R. (MPFIPyS) 440/2004 - BO: 13/8/2004

(12) Art. 75, inc. 14), CN

- (13) Dispone el art. 4 de la CN: *“El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, **de la renta de Correos**, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional”*
- (14) “Correo Oficial de la República Argentina SA c/Corrientes, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad” - CSJN - 5/2/2008
- (15) “ENCOTESA c/Neuquén, Provincia del s/ordinario” - CSJN - 20/9/2005 - Fallos: 328:3483
- (16) Cassagne, Ezequiel: “Las medidas cautelares contra la Administración Pública”, en Cardona, Juan C. (Dir.): “Derecho administrativo, Estado y república” - Ed. Astrea - Bs. As. - 2019 - T. 3 - pág. 282 y ss.
- (17) Gallegos Fedriani, Pablo: “Las medidas cautelares contra la administración nacional (Principios jurisprudenciales)” - LL - 1996-B-1052
- (18) Notas de la Secretaría de Jurisprudencia de la CSJN: “Medidas cautelares” - junio/2023
- (19) Art. 230, CPCC
- (20) Cassagne, Juan C.: “Medidas cautelares. Mandatos judiciales preventivos y anticipados en el contencioso administrativo” - LL - Sup. Doctrina Judicial Procesal - 2009