

# PROCEDIMIENTO Y PROCESO TRIBUTARIO

## COORDINADORAS

GUILLERMINA GAMBERG

DANIELA FORTE

## AUTORES

ROMÁN BATTIATO - PATRICIO BAZÁN - LEONARDO A. BEHM - JOSÉ I. BELLORINI -  
ENRIQUE L. CONDORELLI - DANIELA FORTE - DIEGO N. FRAGA - MARÍA DE LOS Á.  
GADEA - GUILLERMINA GAMBERG - GUILLERMO A. LALANNE - MARIO H. LAPORTA  
- GABRIEL E. LUDUEÑA - ÁLVARO C. LUNA REQUENA - ALEJANDRO J. MORA -  
AGUSTINA O'DONNELL - NOELIA C. PALOMA - MANUEL F. TESSIO - VIVIANA  
VALENTINI - ADOLFO A. IRIARTE YANICELLI

## AUTORIDADES DEL DEPARTAMENTO DE DERECHO TRIBUTARIO

ALEJANDRO C. ALTAMIRANO

(DIR. ACADÉMICO)

MARIANO A. SAPAG

(SUBDIR. ACADÉMICO)

MARÍA INÉS LASALA

(DIR. EJECUTIVA)



DERECHO

THOMSON REUTERS  
**LA LEY**

Lasala, María Inés  
Procedimiento y proceso tributario / María Inés Lasala. - 1a ed. - Ciudad Autónoma  
de Buenos Aires : La Ley, 2021.  
Libro digital, PDF

Archivo Digital: descarga y online  
ISBN 978-987-03-4228-1

1. Derecho. I. Título.  
CDD 343.04

Todos los derechos reservados

© **La Ley S.A. Editora e Impresora**

Dirección, administración y redacción

Tucumán 1471 (C1050AAC)

[laley.redaccionjuridica@tr.com](mailto:laley.redaccionjuridica@tr.com)

Ventas

CASA CENTRAL

Tucumán 1471 (C1050AAC)

Tel.: 4378-4700 / 0810-266-4444

LOCAL I FACULTAD DE DERECHO - UBA

Figuerola Alcorta 2263 (C1425CKB)

Tel. / Fax: 4806-5106

Atención al cliente: 0810-266-4444

Buenos Aires - Argentina

*Hecho el depósito que establece la ley 11.723.*

Los créditos de esta foto son de Free-Photos

Nota de la Dirección: Las opiniones vertidas en los comentarios firmados son privativas de quienes las emiten.

# Capítulo XIII. La acción declarativa de certeza

Álvaro C. Luna Requena (\*)

**Sumario:** I. Apuntes doctrinarios.— II. Normativa.— III. Jurisprudencia selecta *in extenso*.— IV. Jurisprudencia abreviada.— V. Casos prácticos de análisis.

## I. Apuntes doctrinarios

### 1.1. Introducción

Estos apuntes tienen por objetivo exponer de modo sintético los caracteres fundamentales de la acción declarativa de certeza en el ordenamiento procesal nacional de nuestro país, que puntualmente regula el art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com. Excedería el marco de este aporte abordar su evolución histórica, así como la regulación de dicha acción en las diversas jurisdicciones locales, no obstante lo cual puede afirmarse, en general, que los pilares conceptuales principales de este instituto procesal se replican —*mutatis mutandi*— en dichas jurisdicciones, de modo que —en buena medida— cuanto aquí se exponga, así como también cuanto surge de la jurisprudencia que revisaremos, es aplicable a las acciones declarativas de certeza previstas en los ordenamientos locales, con algunas notorias excepciones (1).

La recta comprensión de la acción declarativa de certeza, y el conocimiento de sus presupuestos de viabilidad, es en la actualidad inexcusable para quienes navegan los encrespados mares de

los litigios tributarios. Podrá decirse que, en rigor, el conocimiento de este instituto siempre fue inexcusable, y es cierto; sin embargo, en los últimos años, la jurisprudencia de la CS y de los tribunales federales inferiores evidencia un aumento muy significativo de planteos enmarcados en esta acción en particular, y es lógico que así sea, si tenemos en cuenta su ductilidad para canalizar pretensiones procesales diversas (2), como así también su finalidad eminentemente preventiva (3).

Si se considera la exacerbada presión tributaria que registra nuestro sistema tributario, en todos sus niveles, resulta lógico que haya cobrado centralidad un instituto procesal idóneo para provocar la intervención del Poder Judicial, a fin de hacer cesar estados de incertidumbre, acotando sustancialmente daños, en comparación con las vías alternativas que colocan al particular entre Escila y Caribdis, es decir, entre la opción de pagar y repetir (previa intensa fiscalización y —en el mejor de los casos— re-

---

(2) Ductilidad que no ofrece —tal como lo expondremos en otro capítulo de la presente obra— la acción de amparo, que exige a quien esgrime la pretensión la acreditación de un supuesto de ilegalidad o inconstitucionalidad manifiesta, y que coloca cortapisas a la producción de prueba, todo lo cual explica —junto con otros elementos que limitan el margen de eficacia de este instituto— que su utilización en materia tributaria resulte marginal en relación con la acción declarativa de certeza.

(3) Como bien sostiene Toricelli, “La esencia del proceso declarativo es precisamente la de evitar la consumación de perjuicios...” (TORICELLI, Maximiliano, “El Sistema de Control Constitucional Argentino. La acción declarativa de inconstitucionalidad como mecanismo de tutela”, Lexis Nexis-Depalma, p. 294).

---

(\*) Abogado (UCA). Magíster en Derecho Tributario (Universidad Austral). Profesor del Máster de Derecho Tributario de la Universidad Austral. Profesor protitular de grado de Derecho Tributario (Facultad de Derecho, UCA).

(1) Nos referimos a las provincias de Buenos Aires y de Córdoba, en las cuales —por razones distintas— la acción declarativa de certeza en materia tributaria ha sido severamente limitada por la jurisprudencia local, al punto tal de tornarla prácticamente inservible, con el consiguiente deterioro grave del derecho constitucional de defensa en juicio.

cuperando lo pagado tras largos años, con intereses frecuentemente irrisorios), o, simplemente, tomar la decisión de no pagar y aguardar que el fisco permanezca inactivo hasta que opere la prescripción de su derecho a reclamar, asumiendo el rol defensivo en caso de reclamo (que, por supuesto, se verá engrosado por multas inmoderadas e intereses frecuentemente abusivos, con efectos colaterales no desdeñables, como el involucramiento de los directores de una persona jurídica, o la potencial aplicación de la legislación penal tributaria).

Entre esas dos alternativas disvaliosas, emerge la acción declarativa de certeza en nuestra materia, como un instituto que coloca en manos del particular la posibilidad de asumir proactivamente la tutela de sus derechos constitucionales, antes de que sean vulnerados, o bien, una vez vulnerados, para solicitar al Poder Judicial que eche luz sobre una cuestión controvertida, despejando el estado de incertidumbre que afecta la relación jurídico-tributaria. En cualquiera de las mencionadas hipótesis, la acción declarativa de certeza cumple un rol esencialmente preventivo, sea evitando los daños *ab initio*, o bien impidiendo que se sigan consumando en el tiempo.

Asimismo, los registros de jurisprudencia de la CS demuestran que la acción declarativa de certeza prevista en el art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com. es muy frecuentemente utilizada por los particulares, para solicitar que se despejen estados de incertidumbre acerca de la constitucionalidad de tributos provinciales; estos planteos se formulan ante la CS, en instancia originaria, cuando se verifican los requisitos para ello, esto es, cuando una provincia es parte y cuando la materia debatida es exclusivamente federal (4).

Por otra parte, puede avizorarse que la acción declarativa de certeza cobrará una importancia aún mayor a la que hoy tiene, si se considera que la CS recientemente ha clarificado cuándo se verifica la existencia de un “caso” o “contro-

versia” que habilite la tramitación de este tipo de acciones. En efecto, luego de algunas décadas durante las cuales expuso una doctrina fragmentaria y —en ocasiones— contradictoria acerca de cuándo puede considerarse configurado un “caso” o “controversia”, la CS ha eliminado toda duda al respecto, y —nos adelantamos a decirlo— lo ha hecho de modo formidable, desarrollando la cuestión con densidad y solidez, y alineándose con la jurisprudencia de la Corte Suprema norteamericana. Volveremos sobre este punto más adelante.

Luego de estos comentarios introductorios, en estos apuntes nos proponemos repasar sucintamente los elementos centrales de la acción declarativa de certeza según su regulación nacional, entre los cuales se destaca la última cuestión mencionada en el párrafo anterior, relativa a la configuración de “caso” o “controversia”, en el entendimiento de que se trata del elemento configurador de la acción más importante y novedoso sobre este instituto, y poniendo de relieve —para volver a la figura inicial— que quien se aventure a navegar estos mares corre serio riesgo de naufragar, si desconoce o toma a la ligera esta cuestión fundamental.

## 1.2. Requisitos de procedencia de la acción declarativa de certeza en el marco federal

Antes de considerar los requisitos de procedencia del instituto bajo análisis, haremos una breve referencia acerca de la distinción entre la acción declarativa de certeza y la “acción declarativa de inconstitucionalidad” (no regulada específicamente en el orden nacional), asunto sobre el cual se ha ocupado destacada doctrina, aunque sin consenso total en su análisis (5). Sobre esta cuestión, rica en matices e hipótesis, dejamos a salvo nuestra opinión preliminar, en

(4) La CS ha señalado que, para que proceda la competencia federal por razón de la materia, es menester “que el derecho que se pretende hacer valer en juicio, esté directamente fundado en la Constitución, tratado o ley especialmente regido por ellos” (CS, Fallos 21:498; 28:93; 43:117; 43:220; 55:114; 115:356; 128:422; 306:2:1363).

(5) Vide TORICELLI, Maximiliano, “El Sistema de Control Constitucional Argentino. La acción declarativa de inconstitucionalidad como mecanismo de tutela”, Lexis Nexis-Depalma, cap. III, y en especial ps. 230-235. Allí, además de relevarse la evolución histórica de la referida acción declarativa en nuestro país, se exponen las posiciones de Bidart Campos, Sagüés, Bianchi y Toricelli, todos los cuales consideran que existe una diferencia entre la acción directa de inconstitucionalidad y la acción declarativa de certeza, aunque unos y otros hacen estribar la distinción entre una y otra en diferentes aspectos.

el sentido de que dicha distinción parece más teórica que práctica, toda vez que la jurisprudencia de la CS —en general— ha enmarcado supuestas acciones directas de inconstitucionalidad en el art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com., verificando que se cumplan los requisitos de esa norma; por otra parte, es posible que la distinción mencionada obedezca a una visión restringida —y actualmente en retirada— del requisito de “caso” o “controversia”, que debe verificarse para que resulte formalmente procedente una acción declarativa de certeza (6).

Dicho lo anterior, abordemos derechamente el art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com., el cual establece: “Podrá deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidad de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor y éste no dispusiera de otro medio legal para ponerle término inmediatamente”.

El *primer requisito* de la acción es, pues, que exista un estado de incertidumbre acerca de la existencia, alcance o modalidad de una relación jurídica. El Diccionario de la Real Academia Española define “incertidumbre” como la “falta de certidumbre”, e identifica “certidumbre” con “certeza”, que define como “conocimiento seguro y claro de algo”.

En materia tributaria, la situación de incertidumbre puede verificarse por diversas razones; así, la eventual existencia de una norma oscura

o defectuosamente redactada es una de las hipótesis —pero no la única— en que puede generarse un estado de incertidumbre. Por ejemplo, imaginemos una provincia que sanciona una ley estableciendo un tributo que funciona como una aduana interior o pretendiendo aplicar un impuesto que implica ejercer funciones de regulación del comercio interjurisdiccional, reservadas al Congreso de la Nación. En ese supuesto, los particulares quedan sumidos en una situación de incertidumbre, pues —por un lado— conocen la existencia de unas normas locales que implican ciertas pretensiones tributarias, mientras que —por otro lado— conocen también que esas normas locales parecen incompatibles con normas jerárquicamente superiores. Por mucho que la provincia del ejemplo se muestre segura acerca de sus pretensiones, el escenario así planteado genera un estado de incertidumbre evidente en cabeza de los particulares, dado el aparente conflicto normativo al que se enfrentan (7).

Por otra parte, coincidimos con Spisso (8), en cuanto sostiene que la circunstancia de que una norma posiblemente inconstitucional sea efectivamente cumplida por el particular (mediante pago del tributo) no obsta a que este pueda interponer una acción declarativa de certeza (eventualmente unida a una pretensión de repetición), pues es doctrina consolidada de la CS que, en materia tributaria, no existen pagos voluntarios (por el contrario, las normas tributarias ostentan naturaleza coactiva y es perfec-

(6) En efecto, bajo la actual jurisprudencia de la CS, es perfectamente posible impugnar directamente la constitucionalidad de una norma mediante una acción declarativa de certeza, en la medida que el actor demuestre la existencia de un “caso”, cuestión que en materia tributaria se resuelve en ocasiones con la existencia de un acto administrativo de la Administración, tendiente al cobro del tributo, pero también —faltando dicha actividad administrativa— con la demostración de estar alcanzado por la normativa impugnada, norma que —por su naturaleza— es de aplicación coactiva, de modo tal que el particular no puede sustraerse de aquella sin asumir consecuencias jurídicas y económicas que se gatillan en forma automática (v.gr. el devengamiento de intereses resarcitorios, la posible aplicación de sanciones administrativas y, eventualmente, penal-tributarias, así como el posible deterioro de su balance por la contingencia generada).

(7) Por tal motivo, en nuestra opinión yerran quienes sostienen que en materia tributaria no existe incertidumbre posible, pues el particular —siguiendo el ejemplo expuesto— que toma conocimiento de las normas provinciales no tiene ninguna duda de la posición provincial ni puede —por tanto— alegar incertidumbre. Semejante posición es repugnante a los más elementales principios constitucionales, pues supone convertir a los ciudadanos en meros esclavos obligados a acatar cualquier norma, por disparatada que sea, con la inaudita pretensión añadida de negarles capacidad de raciocinio. *Ad absurdum*, si toda norma supone un estado de certidumbre acerca de su contenido y alcance, y ello implicara la inexistencia de incertidumbre tutelable bajo el art. 322 del CPCCN, debería concluirse que estamos ante un instituto decorativo, un mero artificio de aplicación imposible.

(8) SPISSO, Rodolfo R., “Derecho Constitucional Tributario”, Abeledo Perrot, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2019, p. 644.

tamente posible que se decida cumplirlas para evitar daños mayores), ni es aplicable la doctrina de los actos propios (9).

El *segundo requisito* de admisibilidad de la acción declarativa de certeza consiste en que el estado de incertidumbre pueda producir un perjuicio o lesión actual al actor; no se verifica esta condición, por tanto, cuando el particular esgrime una cuestión meramente teórica o de carácter consultivo, sin demostrar la existencia de un interés jurídico concreto. Propiamente, este segundo requisito nos conduce directamente a la necesidad de que la acción declarativa de certeza responda a la existencia de un verdadero “caso o controversia”, cuestión esta que —por su importancia— abordaremos de modo específico en el próximo apartado.

Finalmente, el *tercer requisito* previsto en la normativa consiste en que el actor no disponga de otro remedio legal para ponerle término inmediatamente a la situación de incertidumbre lesiva mencionada. La doctrina sostiene puntos de vista diversos acerca de este requisito, variando entre quienes sostienen que estamos ante una acción subsidiaria y quienes la consi-

deran una acción excepcional (10). En el plano tributario nacional, será insoslayable verificar si los procedimientos previstos en la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modifs.) resultan aplicables de modo idóneo, para descartar la viabilidad de una acción declarativa de certeza enderezada contra el fisco nacional. Dejando de lado los casos evidentes de la acción de repetición y la impugnación de pretensiones fiscales en el marco de un procedimiento determinativo de oficio —cuya clara regulación por la ley de procedimiento fiscal nacional desplaza la procedencia de una acción declarativa de certeza—, es posible que se presenten situaciones de incertidumbre que no puedan ser despejadas de modo eficaz mediante los mecanismos previstos en la referida ley 11.683.

A guisa de ejemplo, considérese la experiencia acumulada con el conflicto suscitado en torno del mecanismo de ajuste por inflación del impuesto a las ganancias, por muchos años impedido legalmente y actualmente limitado gravemente. Un contribuyente del impuesto a las ganancias que constata que, de no aplicar el referido mecanismo, debería erogar un tributo artificialmente aumentado y que alcanza cotas de confiscatoriedad enfrenta dos opciones: o bien paga el tributo en exceso (lo cual le permitiría luego iniciar un reclamo de repetición contra el Estado nacional en los términos de la ley 11.683), o bien aplica el ajuste por inflación, maguer el impedimento normativo, y asume esa decisión en el entendimiento de que las normas vigentes son inconstitucionales, de conformidad con la jurisprudencia de la CS en la materia. En este segundo escenario, si el fisco nacional iniciara un procedimiento determinativo de oficio contra el contribuyente, lógicamente la discusión hallaría su cauce en las previsiones de la ley 11.683. Sin embargo, es conocida la costumbre del fisco de diferir sus reclamos por prolongados períodos de tiempo, muchas veces hasta el límite de la prescripción. Ahora bien, en este caso, la acción declarativa de certeza le permite al contribuyente tomar la iniciativa de solicitar al Poder Judicial que despeje la incertidumbre existente, derivada de un conflicto entre las nor-

(9) Así, la CS afirmó en Fallos 335:2583 (con cita de Fallos 318:676) que “la obligación tributaria ‘tiene por fuente un acto unilateral del Estado —justificado por el poder tributario que la Constitución Nacional le otorga al Congreso—, y su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia’. En esa misma oportunidad se señaló que ‘no existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones; los impuestos no son obligaciones que emerjan de los contratos sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública (Fs. CS 152:268; 218:596, p. 614, entre otros)’. Por ende, no resulta aplicable en el sub examine la teoría de los actos propios que invoca el Estado provincial”. La CS reiteró recientemente esa doctrina *in re* “Desarrollos al Costo SRL c. Buenos Aires, provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad” (D. 311. XLIX. ORI; sentencia de fecha 12/07/2016), al afirmar que la teoría del sometimiento voluntario no es aplicable en materia tributaria, puesto que “la obligación tributaria en cuestión tiene por fuente un acto legislativo y unilateral del Estado provincial, y su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia, al tratarse de un acto de imposición que implica el desarrollo de la fuerza compulsiva del Estado, siendo un acto de gobierno y de potestad pública”.

(10) Cfr. TORICELLI, Maximiliano, “El Sistema de Control Constitucional Argentino. La acción declarativa de inconstitucionalidad como mecanismo de tutela”, Lexis Nexis-Depalma, ps. 254-258.



mas vigentes (que impiden o limitan la aplicación del ajuste por inflación) y la jurisprudencia consolidada de la CS (que, en el caso de nuestro ejemplo, ha declarado inconstitucional la pretensión de aplicar el impuesto a las ganancias cuando este resulta confiscatorio), requiriendo una sentencia que declare que ha actuado conforme a derecho, siéndole inaplicables las normas que impiden o limitan el ajuste por inflación.

En el ejemplo expuesto —que podría replicarse en innumerables hipótesis similares— el contribuyente, si bien no ha cumplido con las normas vigentes, no ha actuado movido por un afán reprochable ni para sustraerse a sus obligaciones, sino que ha procurado defenderse de una norma *prima facie* injusta. Sin embargo, a partir del momento mismo en que deja de pagar el tributo en su totalidad, surgen consecuencias jurídicas evidentes, que no dependen de que la Administración active un reclamo; así, los intereses resarcitorios comienzan a devengarse *ipso facto* y queda verificado el aspecto objetivo de tipos infraccionales y —eventualmente— penales. Ahora bien, resultaría totalmente irrazonable sostener que la acción declarativa de certeza no es formalmente viable para despejar el estado de incertidumbre descripto, so pretexto de que el contribuyente cuenta con otra vía de discusión que desplaza el instituto bajo análisis, pues el art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com. condiciona ese desplazamiento a que la vía alternativa resulte apta para poner fin “inmediatamente” al estado de incertidumbre.

Va de suyo que permanecer inactivo a la espera de que el fisco nacional decida —en sus particulares tiempos— formalizar un reclamo contra el contribuyente de nuestro ejemplo en modo alguno supone para este la posibilidad de poner fin *inmediatamente* al estado de incertidumbre que lo afecta. Surge, entonces, con toda claridad la posibilidad de instar una acción declarativa de certeza en estos casos, pues esta no queda desplazada como vía procesal, ante la inexistencia de otro medio para resolver la cuestión en forma inmediata, y ello a pesar de que la ley 11.683 prevea cauces hipotéticos de discusión (11). Por otra parte, incluso si, luego

de iniciada una acción declarativa de certeza, el fisco nacional intenta instar un procedimiento administrativo, ello no implicaría necesariamente que el proceso judicial desatado a partir de la referida acción debiera archivarse, pues tiene dicho la jurisprudencia que el agotamiento de la vía administrativa colocaría la discusión nuevamente en la órbita de decisión del Poder Judicial (12).

Zanjado lo anterior, reiteramos lo expuesto, en cuanto a que la acción declarativa de certeza prevista en el art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com. es la herramienta preponderantemente utilizada por los particulares para solicitar que se despejen estados de incertidumbre acerca de la constitucionalidad de tributos provinciales ante la CS, en instancia originaria. En estos casos, la acción declarativa de certeza no queda

---

está subordinada a la inexistencia de otro medio legal e idóneo que evite el perjuicio que se invoca, sin embargo, “no es dable admitir su exclusión si esas otras vías no le ponen término inmediatamente” (conf. CNCiv., sala H, 12/7/00, “Pagano de Sánchez, Martha B. c. Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires”, LA LEY 2001-A-434, citado por sentencia en igual sentido de la CFed. La Plata, *in re* “D. B. SRL c. Administración Federal de Ingresos Públicos - DGI”, de fecha 08/03/2006, LLBA 2006 (junio), 641; IMP 2006-13-1634).

(12) Así, se ha sostenido que, una vez iniciada una acción declarativa de certeza en los términos del art. 322 del CPCCN, la actividad administrativa del fisco nacional posterior no tiene entidad para abortar la vía judicial iniciada, que quedaría supeditada a las veleidosas decisiones de la Administración en cuanto a impulsar o no un reclamo por los cauces de la ley 11.683. En este sentido, la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal ha aplicado la doctrina según la cual el agotamiento de la vía administrativa no tiene propósito práctico, pues la única consecuencia resultaría ser la postergación de la intervención del Poder Judicial, único órgano facultado para dirimir tal pretensión (conf. sala II, causa 46.568/13 “Logicalis Argentina SA c. EN - Mº Economía - AFIP - SCI y otro s/ proceso de conocimiento”, resolución del 14/05/2015; sala V, causas 39.538/13 “Ketool SA c. EN-M Economía-AFIP y otro s/ proceso de conocimiento”, resolución del 31/03/2016, y 200/14 “Logicalis Argentina SA c. EN-AFIP - DGA y otro s/ proceso de conocimiento”, resol. del 09/06/2016; y sala IV, causas 76.003/14 “Nidera SA c. EN - AFIP - DGI s/ Dirección General Impositiva”, resol. del 20/12/2016; 45069/17 “Alba Compañía Argentina de Seguros SA c. EN - M Hacienda y FP - AFIP - DGA s/ Dirección General de Aduanas”, resolución del 11/04/2019 y sus citas, y causa “Pecom Servicios Energía SA c. EN-AFIP-DGI s/ inc. apelación”, resolución del 28/05/2019).

---

(11) En tal sentido, se ha sostenido que, si bien la acción de certeza posee un carácter subsidiario, pues

desplazada por otras vías de orden local (13), ni mucho menos es exigible al particular que pague el tributo debatido, pues el *solve et repete* no es un remedio legal apto para poner fin a la incertidumbre, tal como lo ha declarado la CS desde el conocido precedente “Newland” (14), que preservó así la finalidad y naturaleza eminentemente preventiva de la acción declarativa de certeza.

Para finalizar, hacemos notar que, frente a la eventual tentación de colocar cortapisas formalistas al progreso de la acción declarativa de certeza, debe tenerse siempre como norte que su naturaleza preventiva se combina con el principio de tutela judicial efectiva, afincado —a su vez— en el principio *pro actione* (15), *máxime en materia tributaria, en la cual campea siempre una relación de desbalance entre el Estado y los particulares, desbalance que surge de la naturaleza ex lege de la obligación jurídico-tributaria, y que podrá ser atemperado, pero nunca*

eliminado, por mucho que se proteste sobre la supuesta nota de igualdad (y no de fuerza) en dicha relación, y por mucho que se proclamen estatutos del contribuyente. Con Constant (16), pensamos que, cuando se trata de impuestos injustos —situación harto frecuente en nuestra experiencia—, se produce un acto de violencia estatal, de modo tal que el Poder Judicial debe siempre privilegiar la referida tutela de los derechos individuales por encima de teorizaciones inconducentes.

### 1.3. El requisito de “caso” o “controversia” frente a la acción declarativa de certeza

Tal como fue adelantado en la introducción de estos apuntes, entre los elementos configuradores de la acción declarativa de certeza, el que sin dudas ha generado mayores polémicas y ha sido —paradójicamente— fuente de incertidumbre es el denominado requisito de “caso o controversia”, que se vincula con el segundo requisito de su procedencia, repasado en el acápite anterior, según el cual el estado de incertidumbre contemplado por el art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com. pueda producir un perjuicio o lesión actual al actor.

Estrictamente, toda acción judicial endereza a poner en cuestión normas estatales debe verificar el requisito de “caso o controversia”, a fin de evitar que el Poder Judicial emita sentencias en abstracto, que pudieran comprometer el principio de división de poderes (17); en consecuencia, la exigencia de este requisito es ineludible, pues toca intrínsecamente la naturaleza de la función judicial en nuestro ordenamiento jurisdiccional.

(16) Benjamin Constant, al referirse a los impuestos injustos, afirmó: “Es un hurto que la fuerza del Estado no convierte en más legítimo que cualquier otro acto de la misma naturaleza. Es un hurto tanto más odioso en cuanto se efectúa con todas las solemnidades de la ley. Es un hurto tanto más vil en cuanto se perpetra por la autoridad armada contra el pueblo desarmado” (CONSTANT, Benjamin, “Principios de Política”, 1806, citado por CECOTTI, Samuele, en “El deber fiscal según la doctrina católica”, *Revista Verbo*, nro. 507-508, España, 2012, p. 675).

(17) En este sentido, *vide* CS, Fallos 242:353, y su fundamento en la jurisprudencia de la Corte norteamericana (341 US, 149).

(13) En este sentido, es conocida la doctrina de la CS según la cual, dado que su competencia originaria proviene de la Constitución Nacional, no es susceptible de restringirse o modificarse por normas legales, de modo que no son aplicables las disposiciones locales que regulan el reclamo administrativo previo a las demandas que se interpongan contra las provincias (CS, Fallos 95:284; 241:380; 270:278; 280:176; 304:1129; 312:475; 322:473, 2038; 323:1192, 1206; 328:1442; 329:1586; causa CSJ 91/2002 38-Y/CS1 “YPF Sociedad Anónima c. Río Negro, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, sentencia del 26/03/2009); y reciente sentencia interlocutoria dictada en la causa “Telefónica Móviles Argentina SA c. Tucumán, provincia de s/ acción declarativa de certeza”, de fecha 04/06/2019.

(14) Caso “Newland, Leonardo Lorenzo c. Provincia de Santiago del Estero”, sentencia de fecha 19/03/2019, publicada en Fallos 310:606.

(15) La CS afirmó el principio de tutela judicial efectiva, con fundamento en que “la idea directriz de la división de poderes que opera sincrónicamente con otra idea directriz de nuestro sistema constitucional —que emerge de la garantía del debido proceso— cual es el principio *pro actione* a que conduce el derecho fundamental de la tutela judicial efectiva, que se deriva, necesariamente, del art. 18 de la Constitución nacional, cuya regulación se integra, además, con las disposiciones del Pacto de San José de Costa Rica, que al ser aprobado por la ley 23.054 y ratificado el 5 de diciembre de 1984, tiene el carácter de ley suprema de la Nación, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 31 de la Constitución nacional” (*in re* “Ekmekdjian, Miguel Ángel c. Sofovich, Gerardo y otros”, Fallos 315:1492, *consid.* 15).



Sin perjuicio de lo anterior, persiste en cierta doctrina y en algunos tribunales federales de primera y segunda instancia una versión perimida y errada acerca del modo en que, a los fines de determinar la procedencia de una acción declarativa de certeza, debe constatarse la existencia de un caso o controversia. Nos referimos a la posición según la cual, para demostrar la existencia de un “caso” o “controversia” que habilite la tramitación de una acción declarativa de certeza en los términos del art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com., es requisito *obligatorio, siempre y en todos los supuestos*, que el particular accionante demuestre la existencia de un “acto en ciernes”, que evidencie la verificación de un conflicto con “concreción bastante o suficiente”, de modo de evitar que el Poder Judicial emita sentencias en abstracto. Esa tesitura no se hace cargo de la evolución que ha registrado la jurisprudencia de la CS sobre esta temática, que —en lugar de encorsetarse en esquemas abstractos limitantes de la procedencia de la acción declarativa de certeza— ha procurado atender con realismo esta cuestión, alineando su doctrina con la jurisprudencia de la Corte norteamericana en la materia, todo lo cual ha sido objeto de nuestro estudio en un artículo al cual nos remitimos (18).

Por un lado, no cabe duda de que, para tramitar una acción declarativa de certeza en materia tributaria, bajo los recaudos del art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com., es imprescindible, por mandato del art. 116 de la CN y del art. 2º de la ley 27, que exista un “caso contencioso” o “controversia”. Así, la CS tiene dicho que son causas contenciosas *aquellas en que se persigue en concreto la determinación del derecho debatido entre partes adversas*(19).

(18) Nos hemos ocupado *in extenso* de esta cuestión en nuestro artículo “Requisito de ‘caso’ o ‘controversia’ y acción declarativa de certeza en materia tributaria. Jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación y de los EE. UU.”, LA LEY, año LXXXII, nro. 114, Buenos Aires, jueves 21/06/2018.

(19) Así, la CS tiene dicho que son causas contenciosas aquellas en que se persigue en concreto la determinación del derecho debatido entre partes adversas (Fallos 156:318; 243:176; 306:1125, 310:2648; 317:1224, entre otros).

Sin embargo, constituye un error de concepto identificar “caso contencioso” con la existencia —siempre y en todos los casos— de un acto en ciernes, identificándolo con la existencia de una intimación administrativa de pago de un tributo. A continuación, efectuaremos algunas distinciones importantes sobre esta cuestión.

### *1.3.a. Supuesto de norma opaca, confusa o de accionar errático de la Administración*

Imaginemos el caso de un particular que abra dudas acerca de la existencia o alcance de un tributo provincial, dudas que surgen de una redacción normativa abstrusa, opaca, defectuosa o contradictoria. En esa hipótesis, la eventual incertidumbre debe objetivarse en forma de conflicto, y ello sucede si el particular asume una tesitura que implica no pagar el tributo dudoso (o *v.gr.* no aplicar una alícuota dudosa o considerar gravado tal o cual concepto dudoso), y, luego, en algún momento, el fisco —asumiendo la posición contraria— reacciona e insta los procedimientos administrativos tendientes a efectuar un ajuste, en el marco de los cuales formula una exigencia de pago, que constituye el elemento objetivo, el “acto en ciernes” que traduce un conflicto con “concreción bastante”, que —indudablemente— permitirá al Poder Judicial tramitar la acción declarativa de certeza, sin peligro de afectar el principio de división de poderes.

Siguiendo la hipótesis anterior, en la medida en que el tributo vulnerara normativa exclusivamente federal, la acción declarativa de certeza prevista en el art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com. podría ser interpuesta en instancia originaria ante la CS; *mutatis mutandi*, si el problema involucrara un tributo municipal, dicha acción podría tramitarse ante un juzgado federal de primera instancia.

Otro supuesto que puede dar lugar a la verificación de un caso contencioso por vía de la emisión de un acto en ciernes es del obrar errático de la Administración. Nos referimos a supuestos en los cuales las normas no presentan ninguna dificultad interpretativa en el sentido de que cierto negocio o acto jurídico no está sujeto a imposición, a pesar de lo cual el fisco cae sorpresivamente sobre el particular, exigiendo su pago, argumentando excusas insostenibles. Un

ejemplo de esta situación han sido los reclamos relativos al pago del impuesto de sellos en casos en los que no existe un instrumento susceptible de ser gravado por ese tributo, a tenor de las previsiones de la ley 23.548 de coparticipación federal. Va de suyo, en estos supuestos, que, hasta tanto el particular no es anoticiado de las pretensiones del fisco, mediante la emisión de un acto de reclamo (20), el conflicto es inexistente, de modo que aquel no podría interponer una acción declarativa de certeza, por ejemplo, por haber tomado conocimiento de que otros particulares han sido objeto de reclamos análogos, pretendiendo aventar un posible reclamo por vía de la referida acción.

Existe numerosa jurisprudencia de la CS acerca de esta modalidad de configuración del caso contencioso, bajo la cual se requiere la existencia de un acto en ciernes; a modo de ejemplo de esa modalidad, pueden citarse los fallos relativos al referido impuesto de sellos, cuando quiso ser cobrado por diversas provincias, a pesar de no existir un instrumento gravable, echando mano de sofismas montados sobre el principio de realidad económica, o elaborando teorías sin anclaje en las normas, como la que se denominó “del complejo instrumental” (21).

Hacemos notar que, en relación con la acción prevista en el art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com., la problemática del acto en ciernes atañe —en principio— solo a los conflictos suscitados con

fiscos locales —provinciales o municipales—, puesto que, cuando existe un “acto en ciernes” emitido por el fisco nacional, entra en escena la ley 11.683, cuya aplicación desplaza la procedencia de la acción declarativa de certeza.

*1.3.b. Supuesto de norma cristalina, que impone una obligación tributaria sobre cuya legitimidad existen dudas serias y fundadas*

La CS ha aceptado que existe otro escenario bajo el cual sería perfectamente posible demostrar la existencia de un caso contencioso que habilite la tramitación de una acción declarativa de certeza, sin que ello implique la existencia de un acto en ciernes, o de actividad previa de la Administración en relación con el particular que esgrime la acción.

Imaginemos una norma provincial que, por ejemplo, estableciera una carga tributaria cuya obligatoriedad no ofreciera dudas a los particulares acerca de su aplicabilidad; *v.gr.*, una ley que gravara con una mayor alícuota los productos fabricados fuera del territorio provincial, o una ley que lisa y llanamente alzara aduanas internas prohibidas por la CN.

Ante una norma semejante, el particular, en principio, no puede sustraerse a su aplicación, sin esperar que su omisión provoque consecuencias graves; en este sentido, la norma jurídico-tributaria —incluso la flagrantemente inconstitucional— es de cumplimiento coactivo, mientras no sea suspendida en sus efectos o declarada inconstitucional por el Poder Judicial. Quien no la acata se expone a un reclamo tributario equivalente a las sumas omitidas, con contingencias asociadas en materia de intereses resarcitorios, multas, sin descartar otras consecuencias nocivas, como la aplicación de embargos y juicios de apremio, con sus consabidos sobre costos judiciales.

¿Sería razonable negarle al particular, en este caso, la posibilidad de interponer una acción declarativa de certeza, argumentando que no existe caso contencioso, en atención a que no se ha emitido un “acto en ciernes”? Claramente la respuesta es negativa, y así lo ha entendido la CS en numerosos precedentes en los cuales tramitó acciones declarativas enderezadas directamente a impugnar la constitucionalidad de normas,

(20) La jurisprudencia de la CS, en general, exige que la Administración emita algún tipo de acto que evidencie su vocación de cobrar un tributo; ello se verifica con la emisión de una resolución determinativa de oficio, pero también con una corrida de vista que de modo claro traduzca la pretensión del fisco, e incluso con intimaciones de pago simples, o con comunicaciones en las cuales —sin formular una intimación de pago— la Administración liquide una deuda. No se considera acto en ciernes suficiente el mero requerimiento de información, ni el inicio de una inspección.

(21) *V.gr.* Fallos 326:2164; 327:1108; 327:1083; 327:1051; 328:3599; 329:2231; 330:2617; 330:4049; 331:2685, entre muchos otros en igual sentido. Conviene destacar que tales fallos fueron emitidos por la CS en épocas en las que consideraba que la ley 23.548 de Coparticipación Federal ostenta naturaleza federal, doctrina que fue dejada de lado por el alto tribunal en Fallos 322:1007, aunque luego hizo excepción a esa posición en algunos casos aislados, invocando —por lo general— razones de economía procesal.

sin necesidad de que se emitiera un “acto en ciernes”; en tales la CS no actuó en abstracto, sino que, por el contrario, estimó que mediaba entre las partes una vinculación de derecho que traduce un interés serio y suficiente en la declaración de certeza pretendida. En este sentido, no debe perderse de vista que el pago de impuestos deriva de obligación *ex lege* que —como tal— es de naturaleza coactiva y que, por tanto, constriñe al particular que verifica la hipótesis diseñada en la norma, a cumplir con la carga tributaria prevista en el ordenamiento (22). Dicho en otros términos, una vez que la norma tributaria entra en vigor, la verificación de su hecho imponible genera toda una panoplia de obligaciones jurídico-tributarias, con sus consecuencias en caso de incumplimiento; en este sentido, que la Administración emita un acto de reclamo no agrega nada sustancial, pues la relación jurídica que vincula al Estado y al contribuyente ya ha nacido con todas sus consecuencias, incluyendo la de someterla a escrutinio judicial.

En esta línea de razonamiento, en el reciente caso “Festival de Doma y Folklore” (23), la CS ha afirmado que, tratándose de obligaciones de naturaleza tributaria, no es exigible que el particular deliberadamente incumpla las normas, para así propiciar de modo artificial un acto en ciernes, sobre el cual hacer estribar luego una acción declarativa de certeza. Caso contrario, resultaría que quienes incumplen las normas, colocándose al margen de la ley, gozarían de un mejor derecho de acceso a la justicia que quienes la acatan. Si bien el precedente citado tiene la virtud de ser el primero en el cual la CS se explaya sobre esta delicada cuestión, lo cierto es que existían algunos fallos en materia de de-

recho administrativo (24) y tributario (25), en los cuales el alto tribunal había dado curso favorable a acciones declarativas de certeza entabladas para impugnar directamente normas, considerando que existía caso contencioso por la mera existencia de una relación jurídica que traducía un interés serio en su dilucidación, sin exigir la existencia de actividad administrativa específica respecto del actor.

En definitiva, recibimos con beneplácito la recta doctrina de la CS expuesta en el citado caso “Festival de Doma y Folklore” sobre la configuración del caso contencioso, doctrina que resulta perfectamente alineada —además— con la jurisprudencia de la Corte Suprema norteamericana, que tiene fundamental gravitación en general, y especial incidencia en materia de acciones declarativas de certeza, puesto que fue esa Corte la que le dio carta de ciudadanía a la acción declarativa de certeza (*declaratory judgement*) por vía pretoriana, moldeando sus aristas principales, sobre las cuales luego nuestra CS erigió su propia jurisprudencia en la materia (26). Señalamos, además, que el caso “Festival de Doma y Folklore”, por su desarrollo conceptual, está destinado a conformar una bisagra en el análisis de la configuración del caso contencioso, estimación que puede confirmarse a partir de la constatación de que los tribunales federales han comenzado a citarlo expresamen-

(24) Entre otros precedentes de la CS que pueden citarse, *vide* “Organización Coordinadora Argentina SRL c. Empresa Nacional de Telecomunicaciones” (1978), “Fábrica Argentina de Calderas SRL” (1986), “Abud, Jorge Homero y otros” (1991), “Iribarren, Casiano” (1999), “Aguas de Formosa SA” (2000), “Provincia de Entre Ríos c. Estado Nacional” (2008), hasta “Camuzzi Gas del Sur SA c. Provincia de Río Negro” (2008) y “Pescargen SA y otra” (2012).

(25) Casos “Petrolera Pérez Companc SA c. Provincia del Neuquén s/ acción declarativa de certeza” del año 2003, pasando por “Asociación Mutual Sancor c. AFIP DGI s/ acción meramente declarativa de derecho”, del año 2014, “Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires de Buenos Aires, Provincia de, s/ ordinario” (2015) y los cuatro referidos precedentes “Empresa Pesquera Patagonia y Antártida SA” (2015), “Estremar SA” (2015), “Glaciar Pesquera SA” y “San Arawa SA”, estos dos últimos del año 2016.

(26) Sobre la jurisprudencia y doctrina norteamericana en esta materia, nos remitimos a nuestro artículo citado *supra* en nota al pie nro. 17.

(22) Con acierto ha señalado Sainz de Bujanda que “... el proceso generador de la obligación tributaria coincide plenamente con el de la obligación *ex lege*; realizado el supuesto previsto en la norma (en nuestro caso, el hecho imponible), se produce el efecto jurídico (nacimiento de la obligación), sin intervención de la voluntad humana” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “Lecciones de Derecho Financiero”, Universidad Complutense, Madrid, 1991, 9ª ed., p. 196).

(23) *In re* “Festival de Doma y Folklore c. Estado Nacional s/ acción meramente declarativa de derecho”, sentencia de fecha 20/02/2018, que citaremos completa *infra*.

te (27), para dejar de lado la exigencia de actividad administrativa —o “acto en ciernes”—, en supuestos en que ello resulta fútil y superfluo para constatar que existen partes adversas que persiguen la determinación de un derecho debatido.

Por último, y sin perjuicio de lo anterior, podría suceder que el particular, a pesar del carácter coactivo de la ley tributaria, decidiera no cumplirla, en supuestos en los que su inconstitucionalidad es alevosa y contraria de modo grosero a un consenso jurisprudencial establecido en sentido opuesto. Se nos viene a la mente, por ejemplo, el caso de las normas que limitan o impiden practicar el ajuste por inflación en materia de impuesto a las ganancias, aun cuando el resultado de ello implique el pago de un tributo confiscatorio, y a pesar de que existen decenas de sentencias de la CS que declaran la inconstitucionalidad de dicha limitación en esos supuestos.

En tal hipótesis, si un contribuyente decide no acatar la normativa y disminuye el monto de su impuesto a un nivel no confiscatorio mediante la aplicación del ajuste por inflación, estaría perfectamente habilitado para iniciar una acción declarativa de certeza en los términos del art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com., pues estaría sumido en un evidente estado de incertidumbre, derivado de la contradicción existente entre la obligación que le imponen las normas, de un lado, y la CN y la interpretación que del asunto ha efectuado la CS, de otro lado. Adicionalmente, no tendría ninguna vía procesal alternativa para poner fin *inmediatamente* a ese estado de incertidumbre, siéndole la ley 11.683 de ninguna utilidad.

#### *1.4. Supuestos de inaceptable ofuscación de la acción declarativa de certeza en el orden nacional y provincial*

A pesar de la claridad con que ha sido concedida la acción declarativa de certeza, y no obstante los perfiles que le han ido confiriendo los

precedentes de la CS relevados antes, es de lamentar que, en la actualidad, los ciudadanos —en no pocas ocasiones— todavía encuentren obstáculos artificiosamente colocados por el Poder Judicial para descartar su procedencia, frustrando así la naturaleza eminentemente preventiva del instituto analizado, y vulnerando el principio de tutela judicial efectiva.

Desde un punto de vista conceptual, los obstáculos referidos son fundamentalmente dos: o bien se niega la existencia de un caso contencioso por identificarlo dogmáticamente con un “acto en ciernes” objetivado en forma de intimación administrativa (desconociendo así la jurisprudencia de la CS), o bien se afirma que no existe incertidumbre ante la claridad de las normas administrativas o legales que imponen determinadas obligaciones tributarias a los contribuyentes. A esos obstáculos podríamos sumar, con referencia particular a la provincia de Córdoba, escollos extrínsecos derivados de la conjunción de un diseño institucional de competencias jurisdiccionales poco claro (28), con la emisión de fallos del Tribunal Superior de

(28) Sintéticamente, el art. 413 del Cód. Proc. Civ. y Com. Córdoba establece: “El que ostente un interés legítimo puede entablar acción a fin de hacer cesar un estado de incertidumbre, que le causa perjuicio sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, aún sin lesión actual”. Sin embargo, en la provincia de Córdoba no existen juzgados de primera instancia con competencia contencioso-administrativa (salvo para juicios de ejecución y de repetición, según ley 9024), de modo que quien interpone tal acción en materia tributaria debe ventilarla ante el fuero civil y comercial. A su turno, el Tribunal Superior de Justicia provincial ha sostenido, en una sentencia que se luce por su falta de sustento, que las acciones declarativas de certeza que versen sobre derecho público no pueden tramitar ante el fuero civil y comercial, sino que deben remitirse a la Cámara Contencioso Administrativa, a pesar de que el acceso a este tribunal está regido por la ley 7182, que rigurosamente limita su jurisdicción a la revisión de actos administrativos respecto de los cuales se haya agotado previamente la instancia administrativa. Así, en los hechos queda severamente comprometido el derecho a la tutela judicial efectiva en materia tributaria, pues, como hemos sostenido en estos apuntes, son variadas las hipótesis bajo las cuales puede suscitarse un estado de incertidumbre genuino, que implique la existencia de un caso contencioso, sin que se emitan actos administrativos (la sentencia referida es la emitida con fecha 25/04/2017 *in re* “Unilever de Argentina SA y otros c. Municipalidad de Córdoba - Acción declarativa de certeza - Recurso directo”).

(27) A modo de ejemplo, pueden citarse CNFed. Cont. Adm., sala III, sentencia de fecha 24/04/2018, “Paolini Hnos. SA c. EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva”; y CFed. Mendoza, sala A, sentencia de fecha 09/11/2018, “Distribuidora de Gas Cuyana SA c. AFIP-DGI s/ acción mere declarativa de inconstitucionalidad”.

Justicia de esa provincia, que, lejos de poner claridad sobre el asunto, han sembrado confusión, con el lamentable resultado de limitar sustancialmente el potencial tuitivo de la acción declarativa de certeza regulada en el orden local.

Como ejemplo del primer escollo apuntado, en el orden nacional persiste —aunque afortunadamente en un sector minoritario del Poder Judicial— la posición caduca, errónea y contraria a la jurisprudencia de la CS reseñada *supra* en el capítulo I.3, que hemos denominado en otra oportunidad “la glorificación del acto en ciernes” (29), según la cual, para que se verifique la existencia de un caso contencioso a los fines de tramitar una acción declarativa de certeza en materia tributaria, es requisito imprescindible que la Administración haya emitido algún tipo de acto o intimación de pago, reveladores de la existencia de un *acto en ciernes*. Nos remitimos a lo expuesto antes, acerca del defecto conceptual implicado en esta posición jurídicamente insostenible, haciendo votos por que el sector minoritario del Poder Judicial (30) en el orden nacional profundice en el análisis de esta cuestión tan delicada —recordemos que está en juego el principio de tutela judicial efectiva—, enmiende su errónea postura, y aplique la jurisprudencia de la CS.

En cuanto al segundo obstáculo señalado, es paradigmático el caso de la provincia de Buenos Aires, el art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com. local regula el funcionamiento de la *acción meramente declarativa*, en términos muy similares a la acción declarativa de certeza prevista en el ordenamiento adjetivo nacional (31); por su

(29) *Vide* nuestro artículo citado en la nota al pie nro. 18.

(30) Ejemplo de esta posición que desnaturaliza la acción declarativa de certeza es la sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, como se constata *in re* “*Monsanto Argentina SRL c. EN - AFIP-DGI s/ proceso de conocimiento*” (sentencia de fecha 15/08/2017).

(31) Así, el art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com. de la provincia de Buenos Aires establece: “Acción meramente declarativa. 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 éste no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente...”.

parte, el Código de Procedimiento Contencioso Administrativo de dicha provincia, en su art. 19, inc. 3º.b) establece que no será requisito el pago previo, cuando “se deduzca una pretensión meramente declarativa. En este supuesto, la autoridad provincial o municipal tendrá derecho a promover contra el demandante el correspondiente juicio de apremio”.

Ahora bien, en los hechos, el Poder Judicial de la Provincia de Buenos Aires se ha encargado de anular toda operatividad a la acción meramente declarativa en materia, sosteniendo el peregrino argumento de que los particulares nunca están en estado de incertidumbre, pues les basta con leer las normas o actos administrativos de contenido tributario para conocer con certeza qué pretende el Estado provincial, debiendo limitarse a cumplir con esa pretensión o —en su caso— a impugnarla, en cuyo caso deberá pagar e intentar una acción de repetición, o bien ejercer su derecho de defensa en el marco del procedimiento de determinación de oficio que sea arbitrado en caso de falta de pago. Tal es la criticable doctrina de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires (32), como también la que impera en los tribunales del fuero contencioso administrativo provincial (33), con alguna excepción notable pero mínima (34).

(32) En efecto, dicha Suprema Corte ha sostenido: “Si existe un acto administrativo expreso que delimitó la situación jurídica que plantea la actora, no puede pretender que esta Suprema Corte se expida sobre un supuesto estado de incertidumbre que carece de entidad, en tanto surge claramente que la cuestión fue inequívocamente resuelta por la autoridad administrativa” (SCBA, 13/04/2011, causa B 66.031, “Shell Compañía Argentina de Petróleo SA c. Municipalidad de Avellaneda s/ acción declarativa de certeza. Tercero: Fiscalía de Estado”).

(33) Así, en el caso “Leuru SA c. Municipalidad de Merlo s/ pretensión declarativa de certeza - previsión - causa nro. 2.869/11”, la Cámara Contencioso Administrativa de San Martín, mediante sentencia de fecha del 09/02/2012, sostuvo que la emisión de un acto administrativo por parte del municipio de Merlo, en el que reclamaba en forma inequívoca el pago de un tributo obstaba a que el particular pudiera afirmar que existiera un estado de incertidumbre.

(34) V.gr. la Cámara Contencioso Administrativa de Mar del Plata ha procurado no obstaculizar el progreso de la acción meramente declarativa, comprendiendo que el estado de incertidumbre en modo alguno es despejado por la simple circunstancia de que exista una norma o



No creemos que la posición del Poder Judicial bonaerense merezca mayor réplica; nos basta con remitirnos a la copiosísima jurisprudencia de la CS que, analizando el concepto de incertidumbre susceptible de justificar la procedencia de una acción declarativa de certeza —regulada, además, en términos casi idénticos en los ordenamientos nacional y bonaerense—, jamás ha sostenido la tesis apuntada en el párrafo anterior. Lamentablemente, la tesitura asumida por el Poder Judicial local no es *peccata minuta*, pues ha implicado en los hechos que, en todo el territorio de la provincia de Buenos Aires, los ciudadanos estén gravemente privados de ejercer su derecho a la tutela judicial efectiva en materia tributaria, siendo moneda corriente la arbitrariedad de sus municipios como de la referida provincia, que están libres de manos para cometer cuanto desaguisado consideren necesario para saciar su voraz e irrefrenable apetito recaudatorio; allí, ante la sanción de un nuevo tributo de dudosa constitucionalidad, o enfrentados a un desorbitado aumento de alícuotas, los particulares no pueden —como en el orden nacional, o como en todas las jurisdicciones locales del país— iniciar una acción declarativa de certeza, sino que deben resignarse a pagar mansamente y luego —si están dispuestos a ser sometidos a riguroso escrutinio fiscalizador— iniciar una acción de repetición, o bien pueden rebelarse, no acatar la normativa, en cuyo caso deben esperar que el Estado local (municipal o provincial) caiga sobre sus espaldas con un reclamo canalizado mediante un procedimiento de determinación de oficio y sancionatorio, al cabo del cual deben abonarse el tributo y los intereses para proseguir la discusión ante el Poder Judicial.

En definitiva, en la provincia de Buenos Aires, la Justicia se ha encargado de aniquilar la acción meramente declarativa, convirtiendo en letra muerta su regulación en el Cód. Proc. Civ. y Com. y en el Cód. Cont. Adm., y dejando a los particulares en un intolerable estado de indefensión, incompatible con nuestras instituciones

acto administrativo que fije con claridad la posición del fisco local, provincial o municipal; a modo de ejemplo, citamos el precedente de esa cámara, emitido en el caso “Iogha, José Héctor e Iogha, Omar Alberto c. ARBA s/ pretensión declarativa de certeza” (sentencia de fecha 25/06/2013).

republicanas. Reparar esta calamitosa situación es tarea urgente a la cual deberían abocarse los tribunales provinciales mencionados, que solo tendrían que tomarse la molestia de leer la jurisprudencia de la CS en relación con el requisito de incertidumbre necesario para incoar una acción declarativa de certeza, comprendiendo que ambas acciones —nacional y provincial— están vaciadas sobre el mismo molde conceptual.

### 1.5. Compatibilidad entre las acciones declarativas de certeza y las medidas cautelares

Para finalizar estos apuntes, no puede dejar de señalarse que la ya comentada naturaleza precautoria de la acción declarativa de certeza se vería frustrada si su tramitación fuera incompatible con la solicitud de una medida cautelar. No parece necesario teorizar sobre esta cuestión; si bien varias décadas atrás se sostuvo que la acción declarativa de certeza era incompatible con el dictado de una medida cautelar (35), tal posición ha sido largamente superada, como lo demuestra la abrumadora cantidad de medidas cautelares dictadas por la CS en el marco de acciones declarativas de certeza, y en particular en materia tributaria (36).

(35) Como ejemplo de ello, puede revisarse la posición asumida por el procurador general Eduardo H. Marquardt en su dictamen emitido *in re* “Hidronor SA c. Provincia del Neuquén”, CS, sentencia de fecha 28/02/1973.

(36) Puede hacerse mención ejemplificativa de los siguientes precedentes, por citar solo algunos: “Dorisor SA c. Provincia de Tierra del Fuego” (07/03/2000), “Transportes Metropolitanos General San Martín y otros c. Provincia de Buenos Aires” (23/09/2003), “Transportes Metropolitanos Belgrano Sur SA y otros c. Provincia de Buenos Aires” (31/08/2004), “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c. Provincia de Mendoza” (07/12/2004), “Helicópteros Marinos SA c. Provincia de Tierra del Fuego” (29/04/2004), “Yacimientos Petrolíferos Fiscales SA c. Provincia de Tucumán” (10/05/2005), “Asociación de Bancos de la Argentina y otros c. Chaco, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad” (11/12/2007), “Molinos Río de la Plata c. Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa” (10/02/2009), “Logística La Serenisima SA y otros c. Pcia. de Mendoza” (14/02/2012); “Molfino Hnos. SA y otros c. Pcia. de Mendoza” (14/02/2012); “Telefónica Móviles Argentina SA c. Misiones, Provincia de s/ acción declarativa de certeza” (30/12/2012); “Aceitera Martínez SA c. Provincia de Misiones s/ acción declarativa” (04/02/2014); “Minera Tritón Argentina SA c. Santa Cruz, Provincia de s/ medida cautelar” (30/06/2015); “Alliance Once



## II. Normativa

### II.1. Art. 322 Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (acción declarativa de certeza)

*“Podrá deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidad de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor y éste no dispusiera de otro medio legal para ponerle término inmediatamente”.*

## III. Jurisprudencia selecta in extenso

### III.1. Fallo “Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida SA”

CS, 29/04/2015, “Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida SA c. Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, Fallos 338:313

#### III.1.a. Situación fáctica

*Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida SA promueve acción declarativa de inconstitucionalidad, en su carácter de titular de permisos de pesca provinciales y nacionales —otorgados según el régimen de los decs. 1139/1988 y 1345/1988—, contra la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, a fin de que se declare la inconstitucionalidad del artículo tres de la ley local 791, norma que fijó una tasa retributiva de servicios para las empresas pesqueras alcanzadas por los referidos decretos nacionales, por la verificación de los procesos productivos.*

*Se impugna así la tasa del servicio de verificación de procesos productivos (TVPP) para la pesca de altura, equivalente al 2% del valor FOB de salida para embarque de productos destinados a la exportación al territorio continental, alicuota*

Tobacco Argentina SA c. Provincia de Misiones s/ acción declarativa de certeza” (28/06/2016); si incluyéramos las medidas cautelares dictadas por la CS en años recientes en relación con los regímenes provinciales de alícuotas diferenciales y discriminatorias del impuesto sobre los ingresos brutos, podríamos añadir alrededor de doscientos precedentes.

*que se elevaba al 3% sir exportación tenía como destino otros países.*

*Se agravia la empresa porque ha debido pagar dicho tributo en la suma de \$ 441.139,11, a fin de poder exportar sus productos. Sostiene que la tasa (TVPP) no retribuye negó servicio efectivamente prestado, y que, a todo evento, su monto no guarda ninguna relación con el costo del supuesto servicio. Considera que la provincia —en los hechos— ha creado un derecho aduanero, alzando una aduana interior que interfiere con el comercio interjurisdiccional.*

#### III.1.b. Fallo de la Corte (in extenso)

*1º) Que esta demanda corresponde a la competencia originaria de esta Corte, según lo dispuesto en los artículos 116 y 117 de la constitución nacional.*

*2º) Que la demanda deducida constituye una vía idónea para suscitar la intervención de este Tribunal, pues no se trata de dar solución a una hipótesis abstracta sino que procura precaver los efectos de la aplicación de la ley tarifaria provincial a la que la empresa actora atribuye ilegitimidad y lesión al régimen constitucional federal, a la par de fijar las relaciones legales que vinculan a las partes en el conflicto (Fallos 311:421; 318:30; 323:1206; 327:1034 y CSJ 481/2003 (39-A) “Argentina S.A. c. Chubut, Provincia del s/ acción declarativa”, sentencia del 14 de diciembre de 2010).*

*En efecto, al fundarse la presente acción en la interpretación de una ley local, su confrontación con normas constitucionales y con las disposiciones nacionales pertinentes es del todo relevante para la solución del caso.*

*3º) (...) no ha habido en el presente caso conductas procesales ni manifestaciones de las partes orientadas a considerada abstracta la cuestión planteada, máxime cuando la actora ha pagado \$441.139,11, extremo que constituye una clara demostración de la existencia de un interés, un gravamen actual que hay que reparar.*

#### III.1.c. Interrogantes para el análisis

*1. Si la empresa del caso hubiera decidido no pagar el tributo, ¿hubiera tenido elementos —de todas formas— para argumentar la existencia de caso o controversia?*

2. *¿Considera, a la luz de este fallo, que siempre y en todos los casos es necesario contar un “acto en ciernes”, entendido como una determinación de oficio, intimación de pago o actividad administrativa similar, para que resulte viable la promoción de una acción declarativa de certeza?*

### Comentarios

De los antecedentes se desprende que la Administración no emitió ningún acto administrativo o “acto en ciernes” (lo cual es lógico, porque la empresa había pagado el tributo), no obstante lo cual la CS consideró que existía un “caso contencioso”, toda vez que la actora pretendía precaver los efectos de una legislación a la cual atribuye ilegitimidad y lesión constitucional.

Debe considerarse que, si la empresa no hubiera pagado el tributo, se hubiera visto impedida de exportar sus productos, lo cual hubiera sumado un daño comercial a la contingencia tributaria y sancionatoria derivada de dicha falta de pago.

### III.2. Fallo “Festival de Doma y Folklore”

CS, 20/02/2018, “Festival de Doma y Folklore c. Estado Nacional s/ acción meramente declarativa de derecho”, Fallos 341:101.

### Situación fáctica

La actora interpuso ante un juzgado federal de primera instancia una acción declarativa de certeza, en la que solicitó la declaración de inconstitucionalidad del conjunto normativo integrado por el art. 1º, inc. a, apartado 11 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 dec. 493/2001 —art. 1º, 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. 7º, y dejando sin efecto, entre otras, la exención a los espectáculos y reuniones de carácter artístico, científico, cultural, teatral, musical, de canto, de danza, circense, deportivo y cinematográfico, por los ingresos que constituye la contraprestación exigida para el acceso a dichos espectáculos.

### Fallo de la Corte (in extenso)

...6º) Que la acción declarativa de certeza debe responder a una “causa” o “caso contencioso” (art. 116 de la CN, art. 2º 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 1307:1379; 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 particular.

7º) 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 Fs. CS 319:2642; 320:2964, disidencia de los jueces Belluscio, Petracchi, 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 término normativos, la incertidumbre (art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación) y el caso (art. 116 de la CN; art. 2º 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 (Fs. CS 307:1379; 327:2529, entre otros).

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.*

9º) *Que de todos modos, es de destacar que la inexistencia de un acto administrativo no implica, de forma automática, 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.*

#### Interrogantes para el análisis

1. *Si se afirma que el estado de incertidumbre puede derivar objetivamente del contexto normativo, ¿qué factor o circunstancia debe acreditarse en forma indefectible para evitar que el planteo resulte abstracto?*

2. *¿Qué principio fundamental actúa como soporte de la vocación de la CS de dar cauce a este tipo de acciones de naturaleza precautoria?*

#### Comentarios

*Sin bien en este precedente la CS rechaza la acción declarativa por ausencia de caso, lo crucial de esta sentencia es que, por primera vez, el alto tribunal expone de modo sistemático las dos modalidades bajo las cuales es posible veri-*

*ficar la existencia de un caso contencioso, siendo la demostración de actividad administrativa o existencia de un “acto en ciernes” solo una de ellas. Esto es reforzado por la CS incluso cuando afirma que no es exigible que el particular intente provocar de modo artificioso o forzado la emisión de un acto en ciernes, cuando la existencia de “caso” o “controversia” se configura por mediar una relación de derecho derivada en forma directa de las normas aplicables, a las cuales se les atribuye lesión constitucional.*

### IV. Jurisprudencia abreviada

#### IV.1. Fallo “Pescargen SA”

CS, 18/09/2012, “Pescargen SA y otra c. Chubut, Provincia del s/ acción inconstitucionalidad,” Fallos 335:1794.

*Si bien este caso no involucra una cuestión tributaria, sino de derecho administrativo, ello no le hace perder relevancia a los fines de nuestro estudio. Las empresas actoras interponen ante la CS una acción declarativa de certeza en los términos del art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com., contra la provincia de Chubut, a fin de que se declare la inconstitucionalidad de la ley 4738 y de su decreto reglamentario, en cuanto dichas normas establecían requisitos para mantener, renovar y otorgar los permisos de pesca, lo cual —invocaban— resultaría violatorio de los arts. 8º, 9º y 29 de la Ley Federal de Pesca 24.922, e implicaría una intromisión de la provincia demandada en materia de naturaleza federal, afectando el comercio interprovincial y lesionando diversas normas de la CN. Entre otras cuestiones, la normativa local impugnada condicionaba la renovación de los permisos de pesca a la creación de nuevos puestos de trabajo en tierra, calculados sobre la capacidad de la bodega; imponía que la tripulación de los buques estuviera constituida en un 30% por personal con residencia permanente de dos años en la provincia; y obligaba a utilizar puertos y astilleros ubicados en Chubut.*

*El precedente es relevante, pues constituye un ejemplo de impugnación directa de normas que afectan al actor, sin necesidad de que hubiera existido un “acto en ciernes” u actividad de la Administración con “concreción bastante” para que la CS tuviera por configurada la existencia de un “caso” o “controversia”.*

Extracto:

3º) “Que sentado ello, la demanda deducida constituye una vía idónea para suscitar la intervención de esta corte, pues no se trata de dar solución a una hipótesis abstracta sino que procura precaver los efectos de la aplicación de la ley provincial 5639, a la que la empresa actora atribuye ilegitimidad y lesión al régimen constitucional federal, a la par de fijar las relaciones legales que vinculan a las partes en el conflicto (Fallos 311:421; 318:30; 323:1206 y 327:1034), extremos que imponen el pronunciamiento del Tribunal.

4º) “En tales condiciones, la pretensión del actor hace en estos autos radica en la impugnación constitucional que formulan a los artículos 11, inc. 2º, 14, 15, 16, 38 y 45, inc. 5º, de la ley 5639, en cuanto exigen determinadas condiciones para el otorgamiento y mantenimiento de los permisos de pesca.

“El *thema decidendi* consiste en determinar si los requisitos exigidos por la referida ley local para obtener o renovar los permisos de pesca resultan contrarios a lo establecido en la constitución nacional y en la Ley Federal de Pesca 24.922...”

IV.2. Fallo “Shell Compañía Argentina de Petróleo SA”

CS, 26/09/2017, “Shell Compañía Argentina de Petróleo SA c. Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, Fallos 340:1338.

En este precedente, la CS rechaza in limine una acción declarativa de certeza destinada a impugnar la aplicación del impuesto sobre los ingresos brutos sobre la venta de combustibles destinada al aprovisionamiento de buques o aeronaves dedicadas al transporte internacional de cargas o pasajeros, gravando así las denominadas “operaciones de rancho”. Si bien la compañía decidió no acatar la normativa, excluyendo los ingresos provenientes de tales operaciones de la base imponible del tributo, sostuvo que estaba expuesta a un inminente reclamo de parte del fisco provincial en concepto de capital, intereses y multas. La Corte rechazó la demanda por considerar que no se verificaba un “caso” o “controver-

sia”, toda vez que el fisco provincial no había reaccionado ante la falta de pago del tributo; sin embargo, el tribunal agregó que tampoco podía considerarse que se verificara el referido “caso”, pues no se constataba una situación bajo la cual las normas —por su sola vigencia— tuvieran una aplicación directa sobre la esfera de derechos del demandante. Esta última salvedad, por medio de un razonamiento a contrario sensu, deja perfectamente a salvo la doctrina de la CS, en función de la cual puede perfectamente existir un “caso” o “controversia” sin necesidad de que se emita un acto administrativo, cuando del propio ordenamiento impugnado surge una directa afectación de la esfera de derechos del particular.

Extracto:

“2º) ...En efecto, la acción declarativa de inconstitucionalidad debe responder a un «caso» porque este procedimiento no tiene carácter simplemente consultivo, ni importa una indagación meramente especulativa. En el artículo del art. 322, la acción tiene 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...”

“Desde esta premisa y después de subrayar que no se requiere un daño efectivamente consumado, el Tribunal tiene dicho que para que prospere la acción de certeza e innecesario que medie: a) actividad administrativa que afecte un interés legítimo; b) que el grado de afectación sea suficientemente directo; y c) que aquella actividad tenga concreción bastante (Fallos 307:1379; 325:474; 326:4774; 328:502 y 3586; 334:236) (...)

4º) Que la actividad de las autoridades señalada por la actora no tiene entidad para ocasionar una afectación directa de sus intereses con un grado suficiente de concreción en los términos que se acaban de señalar. Ningún acto orientado a la estimación o percepción de las obligaciones fiscales de la empresa actora ha sido individualizado en la demanda.

“Tampoco se trata en el caso de normas que por su sola vigencia tenga una incidencia concreta sobre la esfera de derechos de la requirente...”



### IV.3. Fallo “Distribuidora de Gas Cuyana SA”

CFed. Apel. Mendoza, sala A, 09/11/2018, “Distribuidora de Gas Cuyana SA c. AFIP-DGI s/ acción mere declarativa de inconstitucionalidad”, LA LEY Online.

El juez de grado admitió parcialmente la acción declarativa de certeza y consideró probado por la pericia que, de no aplicarse el mecanismo de ajuste por inflación, se excedían los límites razonables de imposición. La cámara confirmó la sentencia, rechazando la posición del fisco nacional, según la cual no se verificaba un “caso” o “controversia”, pues el organismo fiscal no había iniciado ningún proceso de fiscalización sobre la sociedad actora; en su opinión, esta debía aguardar a que la Administración instara un procedimiento de determinación de oficio, siendo improcedente la pretensión de ventilar la cuestión ante la Justicia mediante una acción declarativa de certeza.

La cámara federal, con expresa y abundante cita del precedente de la CS recaído in re “Festival de Doma y Folklore”, rechazó la pretensión del fisco nacional, y ratificó la existencia de “caso” o “controversia”, pues el régimen normativo impedía a la compañía practicar el ajuste por inflación a los fines de calcular el impuesto a las ganancias.

Extracto:

“III. ...En suma, atento a las consideraciones vertidas, juzgo que en el presente caso se configura una controversia que justifica la intervención de la justicia, aun cuando no estemos frente a un «acto en ciernes» como sería una intimación fiscal de pago, por cuanto media entre las partes una obligación jurídica tributaria concreta sobre la cual existe un interés serio y suficiente en que se emita la declaración de certeza, desde que la empresa se encuentra en la hipótesis normativa de las leyes que prohíben el ajuste por inflación del impuesto a las ganancias.

“Por la misma razón, también existe la inminencia del daño que exige la acción declarativa, y que en el sub lite se ve configurada por la previsible exigencia por parte del Fisco del pago del impuesto sin el ajuste por inflación, lo que reduce en importes mucho mayores a aquellos

que surgen de la aplicación del mecanismo de corrección”.

### IV.4. Fallo “Monsanto Argentina SRL”

CNFed. Cont. Adm., sala IV, 15/08/2017, “Monsanto Argentina SRL c. EN - AFIP-DGI s/ proceso de conocimiento abreviado”, LA LEY Online.

Traemos a colación este fallo como ejemplo de doctrina incorrecta y contraria a la sostenida por la CS en relación con el concepto de “caso” o “controversia”, a los fines de tramitar una acción declarativa de certeza. La cámara actuante sostiene la errónea tesis que hemos denominado como “glorificación del acto en ciernes”, bajo la cual, para la configuración de “caso” o “controversia”, es requisito imprescindible la existencia de un acto en ciernes, objetivado mediante una intimación de pago o determinación de oficio. Afortunadamente, la equivocada tesis de la Sala IV es minoritaria en la referida cámara.

Extracto:

“4º) ...Tal como lo señaló el Sr. Fiscal general, no se encuentra configurado un «caso» o «causa» que justifique la actuación del Poder Judicial, toda vez que la actora no ha demostrado la existencia de una actividad administrativa concreta que, en forma actual y directa, ponga en peligro sus derechos —acto en ciernes—.

“Sobre el particular, el Alto Tribunal ha dicho que, sin perjuicio de que no se requiere que el daño esté consumado dado el carácter preventivo de la acción, es necesario: a) que medie una actividad administrativa que afecte un interés legítimo; b) que el grado de afectación sea suficientemente directo; y c) que aquella actividad tenga concreción bastante (Fs. CS 307:1379; 326:4774; 328:502 y 3586, entre otros), elementos que no han sido debidamente acreditados en el caso de autos.

“Ello así, nótese que la actora presentó la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al período 2015 con el ajuste por inflación que estimó aplicable y el ente fiscal no realizó, aún, ninguna acción explícita tendiente a impugnar, determinar o percibir las diferencias del tributo (cfr., contrario sensu, Fs. CS 338:1362 y

339:569), sino que solamente ordenó una inspección (O.I. N° 1.505.770), proceder que, en modo alguno, puede ser considerado como una actividad de la administración que afecte en forma directa los derechos del contribuyente. Tampoco se ha demostrado que en el caso de esa inspección la Administración haya realizado alguna actividad concreta tendiente a la percepción del tributo (ej. intimación de pago u otra de entidad equivalente)."

#### IV.5. Fallo "Leuru SA"

CCont. Adm. San Martín, 09/02/2012, "Leuru SA c. Municipalidad de Merlo s/ pretensión declarativa de certeza - previsión - causa N° 2.869/11"(37).

Una sociedad interpuso acción declarativa regulada por el ordenamiento bonaerense (art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com. y art. 19 del Cód. Cont. Adm.), frente a la pretensión del municipio de Merlo de cobrarle una supuesta deuda en concepto del tributo denominado "derechos de publicidad y propaganda". El tribunal pudo haber desechado la acción argumentando que existía una vía más idónea de discusión, dado que el municipio ya había intimado el pago; sin embargo, resulta curioso —y reprochable— que haya rechazado la demanda argumentando que el reclamo tributario inequívoco obstaba a que el particular pudiera afirmar que existiera un estado de incertidumbre.

#### Extracto:

"Bajo tales parámetros, atento que en el sub lite existe una manifestación inequívoca de voluntad por parte de la Municipalidad de Merlo —demandada en estos autos—, en el sentido de reclamar las sumas en cuestión; como así también una actividad explícita dirigida a la percepción de los Derechos de Publicidad y Propaganda (ver —entre la documentación acompañada en

*copia simple por la propia parte actora— cédulas de notificación obrantes a fs. 10, 15, 24 y 28, liquidaciones de derechos de publicidad y propaganda obrantes a fs. 11/12, 16/18, 20/22, 25/27 y 29/48, intimaciones de pago glosadas a fs. 13/14 y 23 y nota de fecha 03 de noviembre de 2009), entiendo que no se verifica un estado de incertidumbre sobre la existencia, modalidades o alcances de la relación jurídica de naturaleza tributaria que vincula a la parte actora con la demandada, circunstancia que obsta la configuración del interés jurídico que habilite una declaración judicial en este punto (art. 12 inc. 4° CPCA y 322 Cód. Proc. Civ. y Com.). Siendo ello así, la vía intentada en este caso resulta improcedente, no obstante el esfuerzo interpretativo efectuado por el apelante para argumentar lo contrario."*

### V. Casos prácticos de análisis

#### V.1. Caso situacional "Tributo provincial sobre la venta de energía eléctrica"

El gobernador de la provincia de Buenos estableció, mediante decreto de necesidad y urgencia, un "fondo de ayuda social a usuarios de electricidad carenciados", financiado con una contribución especial aplicada a los usuarios de 2500 o más megavatios, es decir, incidiendo sobre los grandes consumidores de energía eléctrica. Considere que la venta de energía está gravada por el IVA. Una empresa que califica como gran consumidora de electricidad lo consulta acerca de la legitimidad del tributo y sobre si existe alguna posibilidad de impugnarlo judicialmente. El tributo le está siendo aplicado mediante un mecanismo de percepción sobre las facturas de energía que le son emitidas. La compañía no ha tenido ningún tipo de intercambio formal con el fisco provincial. Elabore un dictamen con los diferentes argumentos para cuestionar dicho tributo, y sugiera una estrategia procesal para su impugnación. Especialmente, debería tener en cuenta los siguientes interrogantes:

¿Cuál es la naturaleza jurídica de la contribución destinada al "fondo"?

¿Qué objeciones constitucionales podrían plantearse respecto del origen normativo de la contribución?

(37) Cfr. ISACCH, Simón F., "La pretensión declarativa de certeza y la materia tributaria en el fuero contencioso administrativo bonaerense. Algunos aportes para mejorarla", elDial.com - DC272B, 05/04/2019, causa citada en la nota al pie nro. 32 de dicho artículo. Dejamos a salvo nuestra opinión, en el sentido de que no coincidimos en absoluto con la concepción de Isacch sobre el tópico tratado, en ninguno de todos los aspectos sobre los cuales se expide.



¿Qué objeciones podrían plantearse sobre la constitucionalidad de la contribución?

¿Ante qué fuero o tribunal debería efectuarse un eventual planteo judicial?

¿Qué implicancias tiene la falta de emisión de un acto administrativo a los fines de la promoción de una acción declarativa de certeza?

¿Qué escollos prevé que puede encontrar en caso de articular una acción declarativa de certeza regulada por el ordenamiento nacional?, ¿cuáles advierte que podrían emerger si intenta una acción declarativa en el orden provincial?

¿Cómo evalúa la posibilidad de pedir una medida cautelar, y qué alcance debería tener?