

Ver VocesVoces : DELEGACION DE FACULTADES ~ DOBLE IMPOSICION ~ DOBLE IMPOSICION INTERNA ~ IMPUESTO A LA TRANSMISION GRATUITA DE BIENES ~ JERARQUIA DE LA LEY ~ PODER TRIBUTARIO ~ PODER TRIBUTARIO NACIONAL ~ PODER TRIBUTARIO PROVINCIAL ~ PODERES EXCLUSIVOS DE LA NACION

-----  
Tribunal: Corte Suprema de Justicia de la Nación (CS)

Fecha: 10/08/1956

Partes: Liberti, Atilio César (Suc.) s. inscripción

Publicado en:

-----  
SUMARIOS:

Del hecho que las provincias han delegado expresamente en la Nación la facultad de dictar los códigos de fondo, no es legítimo deducir la voluntad de ellas de aceptar limitaciones a su potestad impositiva que resultan implícitamente de preceptos del Código Civil, con aquella delegación lo que las provincias han querido es que exista un régimen uniforme en materia de relaciones privadas. El Código Civil no es limitativo del derecho público ni tampoco un derecho subsidiario de éste, al menos en su generalidad.(Del voto en disidencia del Dr. Alfredo Orgaz).

El poder impositivo de las provincias y del Gobierno Nacional en sus ámbitos territoriales respectivos, no puede ser absoluto, y el poder del uno debe cesar donde comienza el poder del otro.

La facultad de gravar con un impuesto la transmisión gratuita de bienes no es ilimitada en el tiempo, ni puede serlo en el espacio. Así, pues, mal pueden excederse o desnaturalizarse estos principios de buen régimen tributario, gravando la transmisión de bienes, como las participaciones del causante en una sociedad con asiento en jurisdicción extraña a la Provincia. Dar a la ley impositiva local otro sentido que el de que grava solamente los bienes sucesorios que están dentro de su territorio, importa ultrapasar la facultad impositiva de un Estado, invadiendo la de otro, en mengua de la garantía constitucional de quien debe soportar la doble imposición.

Las provincias poseen facultades para darse leyes y ordenanzas de impuestos y, en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el art. 108 de la Constitución; siendo la creación de

impuestos, elección de objetos imposables y formalidades de percepción, del resorte propio de las provincias, porque entre los derechos que hacen a la autonomía de ellas es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña.

Ya que las provincias han delegado en la Nación la facultad de dictar los códigos de fondo (art. 67, inc. 11 de la Constitución), consecuentemente han debido admitir la prevalencia de esas leyes del Congreso, tal como lo establece el art. 31 de la Constitución. Es así que la infracción constitucional puede ser de dos maneras: directa, cuando la ley impositiva afecta principios, derechos y garantías que la Constitución ha asegurado a todos los habitantes de la República; o indirecta, cuando la ley fiscal se supone en contradicción irreductible con los principios y normas de las leyes que dicta el Congreso en materia que le es propia.

TEXTO COMPLETO:

SENTENCIA DEL JUEZ EN LO CIVIL Y COMERCIAL

Eva Perón, 17 de setiembre de 1954.

Autos y vistos:

Atento lo resuelto por la Excma. Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires en la causa N° 38.316 denominada "Politzer Alejandro (suc.) s/inscripción de declaratoria" con fecha 3 de agosto del corriente año, desestímase la inconstitucionalidad planteada a fs. 17 vta. y 27 de estos actuados (art. 131, Const. Prov.). Así se declara.- Ernesto Coppola Amadeo.

SENTENCIA DE LA CAMARA SEGUNDA DE APELACION

En la ciudad Eva Perón, a los 21 días del mes de diciembre de 1954, reunidos en acuerdo ordinario los Sres. Jueces de la Excma. Cámara Segunda de Apelación, Sala Primera, Dres. Fernando Legón y Miguel Angel Zorraindo, para pronunciar sentencia en los autos caratulados "Liberti, Atilio César (suc.) inscripción", se procedió a practicar la desinsaculación prescripta por los arts. 129 de la Constitución de la Provincia y 300 del Código de Procedimiento, resultando de ella que debía votar en primer término el Dr. Zorraindo.

La Excma. Cámara resolvió plantear las siguientes cuestiones:

Cuestión primera: ¿Es justa la providencia recurrida?

Cuestión segunda: ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar?

Ante la cuestión primera, el Dr. Zorraindo dijo:

I. No es novedosa la postura conceptual de la Sala, para el "thema desidendum".

Precisamente, el pronunciamiento recaído en los autos: "Poltzer Alejandro (suc) inscripción declaratoria" con que la Suprema Corte de Justicia sobre su propia jurisprudencia, encauza un nuevo rumbo, correspondió a nuestro Tribunal.

Antes de ahora, en causa 74.604 caratulada: "Revello Amadeo Ferdinando (suc) inscripción", acatamos aquel impulso, que supo reiterarlo nuestro más elevado Tribunal provincial en el registro del "D.J.J.", fecha 13 de octubre ppdo., en f° B-40.607, "Justo Oscar Felipe". Va de suyo entonces, y por aplicación de los arts. 95 de la Constitución Nacional y 131 de la provincial, hábiles a la fundamentación de la casación y principios de economía procesal, porque acatamos -salvando nuestra opinión- que en los supuestos como el presente, corresponde "liquidar el impuesto provincial a la transmisión gratuita de los bienes sobre la transmisión de acciones de sociedades domiciliadas fuera de la Provincia cuando en ésta estén ubicados los bienes sociales" ("D.J.J." año XIII, t. XLIII, N° 3098, f° 38.316).

II. Las costas conceptúo prudente imponerse en el orden causado, por cuanto si ahora el panorama jurisprudencial le es desfavorable al recurrente, tuvo, en cambio, sólidas esperanzas de triunfo en la oportunidad de mover la incidencia (art. 71, del C.P.C.).

Con esta puntualización voto, afirmativamente.

El Dr. Legón por los mismos fundamentos votó en igual sentido.

Ante la cuestión segunda, el Dr. Zorraindo, dijo:

Corresponde confirmar la providencia apelada, con costas por su orden en ambas instancias (arts. 71, 311, del C.P.C.).

Así lo voto.

El Dr. Legón por los mismos fundamentos votó en igual sentido.

Sentencia

Autos y vistos:

Considerando que en el precedente acuerdo ha quedado establecido:

Que debe mantenerse el auto apelado (causas 74.604, "D.J.J." 13 de octubre de 1954 f° B-40.607, "D.J.J.", año XIII, t. XLIII, N° 3098, f° 38.316; arts. 95 de la Constitución Nacional y 131 de la Provincial).

Por ello, y demás fundamentos consignados en el acuerdo que precede, se confirma la providencia apelada. Con costas en ambas instancias, por su orden causado (arts. 71, 311, del C.P.C.).- Fernando Legón.- Miguel A. Zorraindo.

#### DICTAMEN DEL PROCURADOR GENERAL

Suprema Corte:

El recurso extraordinario concedido a fs. 371 vta., es procedente de acuerdo con lo resuelto en Fallos: 202, 113 y 215, 5.

En cuanto al fondo del asunto, la cuestión planteada es análoga a la que V.E. tuviera oportunidad de resolver, de conformidad con la opinión del suscripto, en Fallos: 215, 5; 217, 189 y 226, 587, en un sentido favorable a las pretensiones del apelante.

Estimo, por tanto, que debe revocarse el fallo recurrido. Buenos Aires, 27 de julio de 1955.- Carlos G. Delfino.

#### FALLO DE LA CORTE SUPREMA

Considerando:

Que el recurrente se agravia de la sentencia adversa de fs. 360, que ha admitido que la ley impositiva de la Provincia de Buenos Aires, ha podido gravar la transmisión gratuita de las participaciones que el causante tenía en las sociedades "Liberti Hnos.", "S.R.L. Distribuidora de Drogas Terapéuticas" y "Los Manzanos, S.R.L.", con sede en la Capital Federal y con bienes en la Provincia.

Que la ley local 5605 aludida en el recurso y aplicada en el caso dispone, en efecto, por su art. 116, inc. b), que están sujetas al gravamen las transmisiones a título gratuito "de participaciones en sociedades y en cualquier otra entidad con bienes en la Provincia, representadas por acciones, títulos, partes o cuotas, cualesquiera fuera el lugar en que deba hacerse la transferencia, sin tener en cuenta el domicilio de la entidad, su lugar de constitución o de ejercicio de sus actividades"; y por el art. 126, inc. g), hace extensiva, para la determinación del valor de las acciones que se transmiten, las normas del inc. f), "y en proporción de los bienes que la sociedad tenga en la Provincia".

Sustenta, el apelante, la invalidez de estos textos por estimarlos violatorios de los arts. 22, 68, inc. 11 y 101 de la reforma constitucional de 1949 (o sea, de los arts. 31, 67, inc. 11, y 108 de la Constitución Nacional que nos rige), en razón de que dichas leyes locales contrarían lo dispuesto para el régimen de las sociedades en los arts. 1702/1704 y 1711 del Código civil y concordantes del Código de Comercio.

Que en el caso de autos, cualquiera sea la generalidad del texto impositivo impugnado y la doctrina que da fundamento a los precedentes sobre la materia, la cuestión promovida plantea el problema de la facultad impositiva preferente con respecto a las cuotas de capital en sociedades colectivas y de responsabilidad limitada que se transmiten por herencia. Ha de considerarse, en efecto, que no se trata de abrir juicio sobre la legitimidad de la doble imposición, sino sobre la ilegitimidad de la imposición que establece una ley local a la transmisión gratuita de bienes que debe estar sujeta al régimen impositivo de una jurisdicción territorial distinta y, por tanto, excluyente de la primera.

El poder impositivo de las provincias y del Gobierno Nacional en sus ámbitos territoriales respectivos, no puede ser absoluto, y el poder del uno debe cesar donde comienza el poder del otro, como se ha dicho en algún fallo.

La facultad de gravar con un impuesto la transmisión gratuita de bienes no es ilimitada en el tiempo, ni puede serlo en el espacio. En ese mismo sentido el propio Código Fiscal ahora impugnado, sienta como normas generales que "la ley impositiva aplicable será la que rija en el momento en que la transmisión gratuita se exteriorice en la Provincia", y que se pagará el impuesto "por toda transmisión a título gratuito que comprenda o afecte bienes situados en la Provincia de Buenos Aires o sujetos a su jurisdicción". Así, pues, mal pueden excederse o desnaturalizarse estos principios de buen régimen tributario, gravando la transmisión de bienes, como las participaciones del causante en una sociedad con asiento en jurisdicción extraña a la Provincia.

Que ocupándose en el fallo tomo 182, pág. 67, del caso de la transmisión hereditaria de los bienes muebles "intangibles", como lo son los créditos que figuran en el activo de una sucesión, ha recordado esta Corte los precedentes doctrinarios y jurisprudenciales norteamericanos con arreglo a los cuales, cuando coincide el domicilio del acreedor con el lugar en que deba cumplirse la obligación, la transmisión es regida por la ley impositiva del domicilio del acreedor; o sea, por la del Estado en donde la transmisión se opera, pues de serlo la de otro lugar "faltaría jurisdicción en el sentido del debido proceso de racionalidad". "Efectivamente: -concluía esta Corte- un crédito en que

coincide el domicilio del acreedor con el lugar en que debe ser pagado, está en absoluto bajo la jurisdicción imperante en este lugar; solamente ésta puede prestarle su protección y solamente el Estado que la ejerce puede gravar tal bien o valor". Dar a la ley impositiva local otro sentido que el de que grava solamente los bienes sucesorios que están dentro de su territorio, bajo la jurisdicción provincial, importaría ultrapasar la facultad impositiva de un Estado, invadiendo la de otro, en mengua de la garantía constitucional de quien debe soportar la doble imposición.

Refirmando este concepto en el fallo posterior del tomo 202, pág. 113, admitió el Tribunal que era legítima la imposición, cuando "la materia del impuesto debe estar de algún modo bajo el imperio de la autoridad que lo establece, o sea, en la órbita de los fines que ésta debe cumplir. Si para la transmisión de determinados bienes cualquiera sea su especie, ha de interponerse de algún modo la autoridad del Estado en cuya jurisdicción se hallan, hay razón para establecer, en el caso, el pago de un tributo, porque hay relación entre él y el cumplimiento de sus fines por parte del Estado que lo cobra, así se trate sólo de la seguridad jurídica que comporta su intervención en la emergencia" -Confr., doctrina de los Fallos: 181, 184 y 182, 67-.

Que tratándose en el presente caso de la transmisión hereditaria de las participaciones que el causante tenía en sociedades radicadas en la Capital Federal, aparece indudable que ha sido en virtud de la asistencia legal de las autoridades de ese lugar que la transmisión ha podido operarse (argumento de los arts. 11 y 3283 del Código Civil y art. 12 de la ley 11.645), y es, por tanto, a la ley fiscal de ese lugar a la que le ha correspondido gravar la transmisión de las mencionadas participaciones sociales, y solamente a ella.

Para que esa transmisión se efectuara, los herederos de D. Atilio César Liberti no tenían porqué recurrir a las autoridades de la Provincia de Buenos Aires, aunque las sociedades a las que aquél pertenecía tuvieran bienes en ella, y sí a las del domicilio del mismo que era también el de esas sociedades. La inscripción, en la Provincia, de la declaratoria de herederos dictada en la sucesión Liberti que tramitó en la Capital Federal, sólo era útil y necesaria en razón de los bienes que el causante, personalmente, tenía en la Provincia, y sólo por ello.

Que no puede afirmarse que las conclusiones precedentes afecten el derecho tributario en la medida en que legítimamente corresponde a la Provincia. Esta Corte Suprema ha admitido no ser objetable la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de impuestos y, en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el art. 108 de la Constitución; siendo la creación de impuestos, elección de objetos imposables y formalidades de percepción, del resorte propio de las provincias, porque entre los derechos que hacen a la autonomía de ellas es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña (Fallos: 7, 373; 105, 273; 114, 282; 137, 212; 150, 419). Pero ha debido admitirlo con la salvedad de que aquellas leyes impositivas no graven bienes existentes fuera de sus límites políticos, o actos con efectos en extraña jurisdicción; o que sean por otras razones contrarias a la Constitución.

Si las provincias han delegado en la Nación la facultad de dictar los códigos de fondo (art. 67, inc. 11 de la Constitución), para robustecer mediante esa unidad legislativa la necesaria unidad nacional, consecuentemente han debido admitir la prevalencia de esas leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas, fiscales o no fiscales, que las contradigan. El precepto constitucional así lo establece en términos categóricos. "Esta Constitución -dice el art. 31-, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia está obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires los tratados ratificados después del pacto de 11 de noviembre de 1859".

Es así que la infracción constitucional puede ocurrir de dos maneras: o directa, cuando la ley impositiva afecta los principios, derechos y garantías que la Constitución ha asegurado a todos los habitantes de la República; o indirecta, cuando la ley fiscal se pone en contradicción irreductible con los principios y normas de las leyes que dicta el Congreso en materia que le es propia. De ahí las inconstitucionalidades pronunciadas en los Fallos: 149, 117; 161, 397; 169, 296, con respecto a las leyes locales sobre el impuesto a la transmisión gratuita de bienes, y en los Fallos: 168, 403; 188,403; 175, 300; 176, 115; 183, 143 y otros, con respecto a leyes fiscales de otra índole.

Es esa falla constitucional la que se atribuye a la ley fiscal impugnada en autos, en cuanto grava con el impuesto a la transmisión gratuita de bienes, las participaciones que el causante tenía en sociedades con sede en la Capital Federal, lugar también de su domicilio, aunque el capital de dichas sociedades esté integrado con bienes ubicados en la Provincia.

La participación de los socios en las sociedades colectivas o de responsabilidad limitada, no puede considerarse un derecho actual de cada uno de aquéllos sobre los bienes sociales o cosas determinadas del capital social. El patrimonio de las sociedades es independiente del patrimonio individual de los socios. Como lo prescribe el art. 1702 del Código Civil, "la sociedad tiene el dominio de los bienes que los socios le hubieren entregado en propiedad (o los que hubiese adquirido durante su giro, cabe agregar), y cuando ella se disuelve los socios no tienen derecho a exigir la restitución de los propios bienes, aunque se hallen en ser en la masa social" -la norma es también aplicable a las sociedades mercantiles (art. 220 del Código de Comercio y 24 de la ley 11.645).

La incidencia del impuesto hereditario liquidado en la sucesión del socio fallecido, respecto de las cosas que integran el patrimonio de la sociedad, exigiría admitir la coexistencia del derecho de dominio de los socios respecto de las cosas que son de la sociedad, lo que no permite el art. 2508 del Código Civil; o la asimilación de la sociedad a un condominio, lo que estaría en contradicción con el art. 1702 antes citado y la nota al art. 1648.

Y lo propio ha de decirse con respecto a la participación de los socios en las sociedades de responsabilidad limitada. Durante la vigencia de la sociedad, la cual no se disuelve por muerte de uno o de algunos de los socios (art. 22 de la ley 11.645), el derecho de

éstos es un mero derecho personal a la percepción de los dividendos que se repartieren y de ingerencia en la administración de la sociedad en la medida que la ley o el contrato la conceda a los que se agrega el eventual a la cuota parte resultante de la liquidación, sin aplicación concreta a los bienes que integran su haber, ni a ninguno que no llegare a serles adjudicado en la partición (Código de Comercio, art. 447; Código Civil, arts. 1788 y 3503).

Que lo expuesto no significa transferir normas del derecho civil al derecho financiero, sino solamente hacer respetar la entidad de bienes y derechos tal como los estructura el derecho común, de vigencia nacional (art. 31 de la Constitución); sin interferir en la esfera autónoma del derecho financiero local para hacerlos fuente de imputación tributaria, pero respetándolos en su esencia y significado jurídico.

Que tampoco importaría contrariar el justificado principio de que el impuesto ha de tener en cuenta la radicación económica del haber transmitido, pues según ha quedado demostrado, el haber imponible es un crédito con emplazamiento jurídico fuera de la jurisdicción política en la que rige el tributo que se quiere aplicar; con lo que faltaría la relación directa e inmediata del haber corporizado que se hace tributar con el impuesto a la herencia.

Que los precedentes norteamericanos que se suelen invocar para justificar la disposición de la ley 5605 de la Provincia de Buenos Aires que ahora se impugna, además de no contemplar el supuesto de autos, de transmisión hereditaria de participaciones en sociedades colectivas o de responsabilidad limitada con domicilio, lo mismo que el causante, fuera de la Provincia, y de no adaptarse a la realidad argentina de unidad jurídica sustantiva; dichos precedentes han admitido la doble imposición (*Graves v. Elliot*, 307 U.S. 383; *Curry v. Mc. Canless*, 307 U.S. 357).

El Tribunal estima que semejante conclusión no es recomendable en cuanto no resultaría justa ni equitativa, como lo había entendido la Corte Suprema de los Estados Unidos en el caso resuelto el 4 de enero de 1932 (*First National Bank of Boston, Mass., Albacea v. Maine*, 284 U.S. 312); por lo que, mientras no se arbitren soluciones que den satisfacción adecuada a las jurisdicciones impositivas en conflicto, como dentro de las normas expuestas puede ser ejemplo singular la ley N° 14.060, art. 5°, inc. h, las conclusiones que impone el presente pronunciamiento son las que mejor concilian la unidad jurídica nacional con la autonomía impositiva de las provincias, en tanto éstas imponen tributos directos permanentes, pero dando sentido económico y tomando como materia imponible, las entidades jurídicas, tal como las crea el derecho sustantivo nacional.

Por ello, habiendo dictaminado el Sr. Procurador General, se revoca la sentencia apelada de fs. 360 en cuanto ha sido materia del recurso extraordinario.- Alfredo Orgaz (en disidencia).- Manuel J. Argañarás.- Enrique V. Galli.- Carlos Herrera.

DISIDENCIA DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON ALFREDO ORGAZ

Considerando:

En cuanto a la procedencia del recurso:

Que el recurrente planteó oportunamente la cuestión federal (fs. 17 vta.), fundándola de manera clara y concreta en la violación de los arts. 22, 68, inc. 11, 95 y 101 de la reforma constitucional de 1949, la que resultaría, a su juicio, de someter el fisco de la provincia de Buenos Aires al pago de impuestos la transmisión sucesoria de bienes que, por su naturaleza y ubicación, caerían bajo la facultad impositiva de la Nación.

Que en el caso se trata de la transmisión por causa de muerte de la participación que tenía el causante en las sociedades "Liberti Hnos.", "S.R.L. Distribuidora de Drogas Terapéuticas" y "Los Manzanos S.R.L.", domiciliadas en la Capital Federal; también en esta Capital tenía el causante su último domicilio y lo tienen asimismo los herederos.

Que la Excma. Cámara Segunda de Apelaciones de La Plata, a fs. 360, ha resuelto definitivamente la cuestión planteada por el recurrente y declarado "que en los supuestos como el presente, corresponde liquidar el impuesto provincial a la transmisión gratuita de bienes sobre la transmisión de acciones de sociedades domiciliadas fuera de la Provincia, cuando en ésta estén ubicados los bienes sociales".

Que el recurrente se queja de la aplicación de una ley impositiva provincial -N° 5605- en una situación que, a su juicio, escapa a la potestad local y corresponde a la Nación, de acuerdo con los preceptos de la ley común concernientes a la naturaleza jurídica de los bienes gravados y a la titularidad de los sujetos respectivos. Sostiene, en consecuencia, que existe un conflicto legislativo entre dicha ley local y los Códigos Civil y de Comercio, leyes dictadas por el Congreso en virtud de atribuciones exclusivas (arts. 22, 68, inc. 11, y 101 de la reforma constitucional de 1949), habiendo la sentencia apelada dado preferencia a la ley local sobre las leyes nacionales.

Que, por consiguiente, se discute la inteligencia de determinados preceptos de la Constitución, que hacen a la cuestión federal relativa a la facultad impositiva de las provincias, por lo que el recurso extraordinario es, sin duda, procedente. Así se declara, conforme a lo dictaminado por el Sr. Procurador General.

En cuanto al fondo del asunto:

Que el problema traído a resolución de esta Corte ha sido ya planteado otras veces en condiciones semejantes a las del caso actual, a propósito de acciones de sociedades anónimas, participaciones en sociedades de responsabilidad limitada y créditos, decidiéndose siempre en contra de las pretensiones del Fisco de la Provincia de Buenos Aires y en favor de la potestad exclusiva de la Nación (Fallos: 215, 5; 217, 189; 226, 587; 232, 482).

Que, la doctrina de esta Corte Suprema, desde los primeros tiempos de su constitución, ha sido siempre ampliamente respetuosa de la facultad de las provincias para gravar con impuestos todas las cosas que forman parte de su riqueza, con el indudable fundamento de tratarse de un poder no delegado a la Nación y, en consecuencia, conservado por ellas: así, con motivo de una ley impositiva de la provincia de Corrientes, esta Corte dijo en julio 31 de 1869, que teniendo cada provincia el derecho de regirse por sus propias instituciones conforme al art. 105 de la Constitución Nacional, "se deduce que a ella (la provincia) corresponde exclusivamente darse leyes y ordenanzas de impuestos locales, de policía, higiene y, en general, todas las que juzguen convenientes a su bienestar y prosperidad, sin más limitación, que las enumeradas en el art. 108 de la misma Constitución" (Fallos: 7, 373). Más tarde, en marzo 18 de 1893, dijo concordantemente: "Desde luego, es conveniente dejar establecido como punto de partida, el reconocimiento del derecho que indisputablemente tienen las provincias, para gravar con impuestos todas las cosas que, incorporadas a la propiedad común de sus habitantes, forman parte de su riqueza general" (Fallos: 51, 349). Esta doctrina fue reiterada con posterioridad en numerosas ocasiones (Fallos: 114, 282; 137, 212; 150, 419; 174, 358 y otros). El caso del tomo 137, antes citado ofrece el interés particular de referirse a una ley impositiva de la provincia de Tucumán sobre azúcares elaborados, aparentemente en pugna con la ley 8877 dictada por el Congreso de la Nación en ejercicio de la facultad conferida por el art. 67, inc. 16 de la constitución. En esa oportunidad, el Procurador General Dr. D. José Nicolás Matienzo, expresó estos claros conceptos: "El poder de establecer impuestos es inherente a todo Gobierno y, en el sistema federal, como el Argentino, las provincias tienen el goce y ejercicio de esa facultad sin otras limitaciones que las consignadas en la Constitución Nacional".

"El art. 104 de ésta dice: "Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno Federal".

"Ahora bien, las únicas contribuciones dejadas exclusivamente en manos del Gobierno Federal son los derechos de aduana y la renta de correos (arts. 4, 9, 10, 11, 12, 67, inc. 11 y 108)".

"Las demás contribuciones de que habla el art. 4º, no han sido prohibidas a las provincias, y pueden también ser impuestas por el Congreso bajo la condición de ser equitativas y proporcionales a la población, y cuando ellas son directas, el inc. 2º del art. 67 requiere que sean por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación y sean exigidas por la defensa, seguridad común y bien general del Estado".

"La regla general que deriva de estas disposiciones es que la Constitución ha dejado a las provincias, como recurso ordinario, todas las contribuciones directas e indirectas, con la excepción de la renta de aduana y de correos" (pág. 215).

Que establecida esta doctrina general, el problema accesorio relativo a la jurisdicción territorial competente para establecer el impuesto cuando se trata de trasmisión de

derechos por causa de muerte -esto es, si en un caso dado corresponde al estado extranjero o al nacional, y en este último supuesto, a la provincia o a la Nación- depende en fundamental medida de las circunstancias de hecho. La doctrina universal es bastante clara en los casos extremos: con respecto a los inmuebles, se admite sin divergencias que la potestad impositiva corresponde al estado en cuya jurisdicción se hallan situados aquéllos; lo mismo puede decirse acerca de los muebles tangibles, con excepción de los que por su destino o carácter siguen a la persona de su dueño o poseedor, los que se rigen por el domicilio de éste. Pero relativamente a los llamados muebles intangibles (acciones, títulos de renta, créditos, etc.), la disparidad es muy grande: o se sustenta el criterio del domicilio, a veces del causante, a veces de los herederos, a veces también de la sociedad si se trata de la trasmisión de acciones o de cuotas sociales; o bien el de la situación, sea de los mismos bienes que inmediatamente se transmiten (acciones, títulos, etc.), sea de los bienes que constituyen el substrato económico de aquéllos. Ninguno de estos criterios puede decirse que se imponga racionalmente sobre los otros, porque no se trata de un problema puramente lógico, sino estrechamente ligado a las condiciones de hecho de las respectivas soberanías, de la organización política, de las necesidades y de los fines primordiales de cada comunidad.

Que la tesis que podría llamarse "civilista", es la que ha sido consagrada por esta Corte en su anterior constitución y se halla consignada en los fallos que se registran en los tomos antes citados: conforme a ella, "la innegable autonomía del derecho fiscal no es ilimitada en los órdenes locales. En el establecimiento de las normas del mismo que regulan el ejercicio de la potestad impositiva de la Nación -en la Capital y los territorios nacionales- y de las provincias, se ha de tener presente que la uniformidad de la legislación común en toda la Nación (art. 68, inc. 11) tiene un claro propósito de unidad nacional con el que no es compatible un ejercicio de la potestad impositiva que cree para sus propios fines normas explícita o implícitamente relativas a la naturaleza de los bienes que determinan la capacidad contributiva, a la relación del contribuyente con ello, al carácter y las modalidades de su trasmisión, etc., inconciliables con los principios del derecho común sobre el particular" (Fallos: 217, 189). Y desde que la naturaleza jurídica del derecho de socio es un crédito y el título donde consta en una cosa mueble, según el Código Civil (art. 2319), la potestad impositiva con motivo de la muerte del socio pertenece al estado en que aquél tenía su domicilio, con mayor razón si en este mismo lugar se encuentra el domicilio de la sociedad, con personalidad distinta de la de los socios (arts. 1702 a 1704). Esta doctrina es solamente válida en el caso de sociedades constituidas en el país y cuando se trata de la delimitación de la jurisdicción territorial entre las provincias y la Nación; en el supuesto de sociedades domiciliadas fuera del país, en cambio, se reconoce que aquellos conceptos del Código Civil -que no son, sin duda, exclusivos del derecho argentino, sino comunes a la doctrina y al derecho internacionales- carecen de toda aplicación ante la necesidad de salvaguardar los bienes que integran la riqueza del país.

Que la doctrina antes expuesta importa afirmar, en consecuencia, que, si bien las provincias no han renunciado expresamente en favor de la Nación a la facultad de establecer impuestos con la amplitud que esta Corte les reconoció desde sus primeros pronunciamientos, sí han aceptado implícitamente las limitaciones a esa facultad que provienen de los códigos de fondo, especialmente del Código Civil, puesto que delegaron absolutamente en la Nación el poder de dictarlos (arts. 67, inc. 11 y 108, Constitución Nacional); por consiguiente, las definiciones y categorías del Código Civil relativas a la personalidad autónoma de las sociedades, a la naturaleza mueble de las

acciones y derechos de socios, etc., constituyen límites a la facultad impositiva de aquéllas.

Que en oposición a esa doctrina debe señalarse que, si es indudable el interés superior que hay en salvaguardar la riqueza del país con respecto a las sociedades constituidas en el extranjero, no es menor el que existe, dentro de un sistema federal como el de nuestra organización política, de amparar la riqueza de las provincias frente a la absorción económica de la Capital de la República. El crecimiento desmesurado de ésta en proporción al del resto del país, ha producido y sigue produciendo profundos desequilibrios de toda índole, que sería ocioso y, en todo caso, inoportuno enumerar aquí. Con respecto a la materia de este pronunciamiento, es de inmediata evidencia que en la Capital Federal están domiciliadas todas o casi todas las grandes sociedades cuyos patrimonios se forman con bienes que integran la riqueza general de los estados provinciales. En esta situación, argumentar con la menuda lógica del Código Civil para excluir la facultad impositiva de las provincias en beneficio de la Nación, es contribuir, de hecho, a afianzar el centralismo de la Capital sobre las provincias; es asimismo, en el plano sistemático, interpretar la Constitución Nacional -Carta Suprema y federalista- según el Código Civil, código accesorio y unitario, sólo concerniente a las relaciones privadas. Nada de esto es legítimo. Es la Constitución Nacional en sí misma, a la luz de los antecedentes de nuestra historia y teniendo en mira los grandes objetivos para que fue dictada, la que debe determinar la solución de un problema que, como el de la potestad fiscal de las provincias, interesa a todo el sistema institucional. Entre esos grandes objetivos de la Constitución se halla, indiscutiblemente, el de la conservación y vigorización del federalismo, esto es, del poder de las provincias para gobernarse por sí mismas y para reglar, en todo lo no delegado a la Nación, cuanto concierne a su régimen, progreso y bienestar. El federalismo es ilusorio, ciertamente, sin la autonomía financiera de las provincias: "Nada más precioso -señala Alberdi-, nada más eficaz, más esencial al progreso y engrandecimiento de los pueblos argentinos, que el poder reservado a los gobiernos provinciales. Es el llamado a transformar su ser y a salvar la República" (Obras Completas, t. V, p. 124).

Que, por otra parte, del hecho de que las provincias han delegado expresamente en la Nación la facultad de dictar los códigos de fondo, no es legítimo deducir la voluntad de ellas de aceptar limitaciones a su potestad impositiva que resultan implícitamente de preceptos del Código Civil: todo lo que parece razonable inferir es que con aquella delegación lo que las provincias han querido es que exista un régimen uniforme en materia de relaciones privadas. El Código Civil no es limitativo del derecho público ni tampoco un derecho subsidiario de éste, al menos en su generalidad: el principio es, como se ha dicho, el de que "cada sistema de derecho ha de suplirse por sí mismo y, por lo tanto, una laguna aparente en el sistema del derecho público no debe suplirse por vía de analogía aplicando prescripciones del derecho privado, sino que ha de llenarse con preceptos emanados del sector del derecho público" (Fritz Fleiner, Instituciones de Derecho Administrativo, 4, p. 47; ed. Labor, 1933; además, Mario Pugliese, Instituciones de Derecho Financiero, p. 27; Fondo de Cultura Económica, México, 1939; etc.). La mayoría de los preceptos, clasificaciones y distinciones del Código Civil, no es, por consiguiente, susceptible de ser trasladada al derecho público, sólo una parte menor de aquéllos constituyen realmente "derecho común", es decir, vigente en todo el sistema jurídico. Pero esta situación excepcional revela por sí misma, como es obvio, que la transferencia de normas del Código civil al derecho financiero, por ejemplo, debe hacerse con grandísima cautela, y que no es bastante al efecto que esas normas se hayan

dictado por el Congreso de la Nación en ejercicio de sus facultades propias. La legislación común de los arts. 67, inc. 11, y 108 de la Constitución Nacional, en lo que respecta a los Códigos Civil y de Comercio, es casi toda de derecho privado; el derecho público, situado como está en otro plano, puede desembarazarse de las figuras y de los conceptos de aquéllos códigos y resolver sus problemas propios de acuerdo con sus necesidades y con su lógica peculiar.

Que siendo, como queda dicho, innegable el poder amplio de las provincias para establecer impuestos, sin otras limitaciones que las que establece la Constitución ninguna restricción que se invoque de otras leyes, como el Código Civil, puede trabar el ejercicio de ese poder en cuanto a la materia misma de la imposición: "la elección del objeto imponible -dijo anteriormente esta Corte- es del resorte propio de ella (la provincia) y nada tiene que hacer el Código Civil acerca de su imposición fiscal" (Fallos: 174, 358). Tampoco las demás circunstancias concretas del impuesto pueden tener otras limitaciones que las provenientes de la Constitución: "...sobre las bases de las restricciones constitucionales, pueden (las provincias) establecer impuestos y determinar los medios de distribuirlos, en el modo y alcance que les parezca mejor; y en el ejercicio de su poder soberano, pueden adoptar cualquiera o todos los medios conducentes a crear renta, y sus decisiones sobre lo que es propio, justo y político, y respecto a la materia imponible, como a la naturaleza y cantidad del impuesto, deben ser finales y concluyentes. Sus poderes son discrecionales, y el interés, sabiduría y justicia del cuerpo legislativo y sus relaciones con sus electores, ofrecen la única seguridad contra los abusos de ese poder discrecional (Desty, citado por Joaquín V. González, Obras Completas, t. III, p. 599).

Que es tan exacto que no existe una relación necesaria entre la jurisdicción que establece el impuesto y la del lugar en que se opera la transmisión jurídica de los bienes, que la Nación misma, en la ley N° 14.060, de fecha 26 de setiembre de 1951, al establecer con carácter transitorio un gravamen sustitutivo del impuesto a la transmisión gratuita de bienes aplicable en todo el territorio de la Nación a las sociedades de capital, ha dispuesto expresamente: "El producido de este impuesto se distribuirá entre la Nación y las Provincias sobre la base de la radicación económica de los bienes objeto del tributo", es decir, sobre la misma base razonablemente federalista que se rechaza, en la tesis prevaleciente, como contraria a la legislación común y a las facultades exclusivas de la Nación.

Que en el caso de autos no se afirma ni señala ninguna violación de limitaciones constitucionales por parte del Fisco de la Provincia de Buenos Aires, reduciéndose el fundamento del recurso traído a esta Corte a que la ley provincial N° 5605 habría desconocido preceptos de los códigos de fondo relacionados con la naturaleza jurídica de las acciones y cuotas de socio y con la personalidad autónoma de las sociedades, fundamento que, como queda señalado, es insuficiente para negar a la provincia una facultad expresamente reservada conforme a la Constitución Nacional (art. 104).

Que tampoco esta Corte es competente para revisar, fuera de los casos exceptuados, el criterio de acierto o de prudencia con que el gobierno de la provincia ha ejercido su facultad impositiva según las disposiciones de la ley N° 5605, ya que ese juicio pertenece exclusivamente al órgano dotado de la facultad correspondiente como lo ha

declarado esta corte en numerosas oportunidades (Fallos: 187, 79; 189, 234, entre otros). Cabe sin duda, la posibilidad de que los bienes a transmitir sean así objeto de más de una imposición, por parte de la Nación y de la provincia en casos como el de autos, o de dos o más provincias si se trata de superposición de jurisdicciones provinciales; pero la inconveniencia de este resultado práctico no se resuelve, desde luego, negando a cualquiera de esas jurisdicciones el ejercicio de una facultad que políticamente les pertenece. El remedio puede lograrse más adecuadamente sea generalizando la norma de la ley 14.060, antes citada, sea por la vía de los convenios de la Nación y de las provincias, a semejanza de los que existen en materia de patentes, o de los que pueden establecer entre sí las provincias con el mismo objeto.

Por tanto y habiendo dictaminado el Sr. Procurador General, se confirma la sentencia recurrida en cuanto ha sido materia del recurso.- Alfredo Orgaz.

-----