

JURISPRUDENCIA

Impuesto al valor agregado. Exenciones. Instituciones públicas. Inmunidad fiscal. Coparticipación federal de impuestos. Pacto de San José de Flores. Banco de la Pcia de Bs. As. c/D.G.I. s/Dirección General Impositiva, C.S.J.N., 11/12/07.

Suprema Corte:

A fs. 681/686, la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar lo resuelto por la instancia anterior, declaró la nulidad del acto administrativo, a través del cual la Dirección General Impositiva (Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales) –en adelante D.G.I.–, le asignó al Banco de la Provincia de Buenos Aires el carácter de “contribuyente de derecho” en el impuesto al valor agregado, respecto de las “... colocaciones y prestaciones financieras” que por el Dto. 879/92 (modificatorio de la Ley 23.349) resultaron alcanzadas por el gravamen.

Para así decidir, afirmó que la actora goza de inmunidad tributaria nacional, con fundamento en el pacto celebrado entre la provincia de Buenos Aires y el Gobierno de la Confederación, en la ciudad de San José de Flores el 11 de noviembre de 1859, que es Ley Suprema de la Nación de acuerdo con lo dispuesto en la Constitución Nacional (arts. 31 y 121), carácter que ya ha sido reconocido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Añadió que no obsta a lo expuesto la incidencia que ejerce el régimen de coparticipación federal de impuestos a partir de la reforma constitucional de 1994 –art. 75, inc. 2)–, en tanto el acto administrativo de alcance individual impugnado por el Banco es anterior a ella (18/10/92).

Disconforme, la Dirección General Impositiva interpuso el recurso extraordinario de fs. 711/724, que fue concedido por el “a quo” a f. 747.

Sus agravios, en lo sustancial, pueden resumirse del siguiente modo:

I. El decisorio soslayó la jerarquía constitucional del régimen de coparticipación federal de impuestos.

II. El “a quo” efectuó una interpretación extrema del pacto de San José de Flores, puesto que si la inmunidad fiscal concedida a la provincia de Buenos Aires tuviese carácter absoluto, vulneraría el principio de igualdad no sólo en relación a los demás operadores del

sistema bancario nacional y/o provincial, sino también respecto de las provincias en sí.

III. Dicha inmunidad cede ante los supuestos de imposición indirecta, por cuanto la actora no ha probado que su patrimonio o su renta sean afectados.

IV. El decisorio se aparta de lo resuelto por la Corte en su sentencia del 3/4/01, en la causa "Administración Nacional de Aduanas c/Municipalidad de Bahía Blanca s/acción meramente declarativa".

V. La sentencia apelada se remite a los argumentos de primera instancia y no trata los expuestos por el Fisco.

VI. El acto administrativo impugnado se sustenta en la legislación vigente, cuya constitucionalidad no fue cuestionada por la actora.

En consecuencia, es válido y legítimo.

A mi modo de ver, el remedio intentado es formalmente admisible, toda vez que se ha puesto en tela de juicio la inteligencia de normas federales (arts. 31 y 121 de la Constitución Nacional, Dto. 879/92) y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa fue contraria a la tesitura sostenida por el recurrente con fundamento en ellas (art. 14, inc. 31, Ley 48).

Desde mi óptica, la cuestión debatida en autos guarda sustancial analogía con la ya examinada por V.E. en fs.: 186:170.

En tal oportunidad, la Corte señaló que la garantía dada por el Gobierno de la Confederación al de la provincia de Buenos Aires respecto de su Banco, aparece incorporada por los convencionales de 1860 a los arts. 31 y 104 –hoy 121– de la Constitución Nacional.

Este último dispone, en efecto, que las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno Federal y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.

En tal sentido, sostuvo que el Banco de la Provincia de Buenos Aires, a mérito de antecedentes históricos y legales cuya fuerza de convicción no es posible desconocer, se encuentra sujeto desde la fecha del pacto –noviembre de 1859– a la jurisdicción y legislación exclusivas de la provincia y, por consiguiente, dentro de la situación excepcional que le crean a aquél los arts. 31 y 104 de la Constitución Nacional, y 2 y 3 de la Ley 1.029.

En tales condiciones, estimo que no asiste razón a la recurrente cuando sostiene que la decisión en crisis vulnera el principio de igualdad ante las cargas públicas consagrado en el art. 16 de la Constitución Nacional, pues la armonía entre el Pacto de San José de Flores del 11 de noviembre de 1859 y aquel principio ha sido un juicio del propio constituyente.

En efecto, así lo han juzgado los convencionales de 1860 al otorgar protección constitucional a ese pacto y, por consiguiente, sus disposiciones no pueden ni han podido contradecir la Ley Suprema en este aspecto, pues sería un contrasentido insusceptible de ser atribuido al constituyente, cuya imprevisión no cabe presumir.

Y ese juicio, cabe recordar, no puede ser desconocido o impugnado por los poderes constituidos (arg. fallos 319:3148, 3241; 321:2637; 326:4165).

"Máxime" cuando –como resaltó el Tribunal– el privilegio que aquí se discute fue, en parte, el precio de la unión e integridad nacional; que respondió a un determinismo histórico y económico de fuerte gravitación y hondo arraigo, y que los beneficios obtenidos por el país superan –con creces– al sacrificio que puede importar la exención acordada.

Sentado la anterior, y atento que –como bien señala el "a quo"– el objeto de esta litis es la impugnación judicial del acto administrativo del 10/8/93, resulta innecesario pronunciarse respecto del rango conferido al régimen de coparticipación en la reforma constitucional de 1994, en tanto el dictado de aquel es anterior a la modificación de la Carta Magna.

Por lo demás, es del caso destacar, no sólo que el nuevo texto de la Constitución no modificó los arts. 31 y 121, sino que la Corte tiene dicho que, la renuncia del gobierno de la provincia de Buenos Aires al privilegio concedido debió ser expresa, lo mismo que su consentimiento, y ni aquélla ni éste pueden presumirse (fallos 186:170).

En tales condiciones, desde mi óptica, era menester que la demandada identificara aquellas cláusulas del régimen de coparticipación por medio de las cuales la provincia de Buenos Aires habría renunciado –"en forma expresa"– al privilegio reconocido en el Pacto de San José de Flores.

Al no hacerlo, las genéricas consideraciones en que sustenta su postura no constituyen, en mi opinión, la fundamentación que exige el art. 15 de la Ley 48 (fallos 280:121; 283:404; 285:308; 300:656).

Por otra parte, entiendo que lo decidido por V.E. en fallos 324:933 no resulta aplicable al "sub lite".

Ello es así pues, mientras en tal oportunidad la Corte valoró que la Aduana no había intentado siquiera demostrar de qué manera la pretensión tributaria local frustraría o dificultaría el cumplimiento de los fines nacionales que tiene a su cargo, y como consecuencia de ello concluyó que, en ausencia de una norma del Congreso de la Nación que establezca la exención o inmunidad alegada por la Aduana, su oposición al pago de la tasa resulta infundada, en el "sub examine" se trata de un instrumento de gobierno, sometido a la legislación exclusiva de la provincia de Buenos Aires, de acuerdo con las facultades expresamente reservadas al efecto en el pacto tantas veces citado del 11 de noviembre de 1859.

Está, pues, al margen de toda legislación extraña a la que el Pacto le ha garantizado a través del art. 104 (actual art. 121) de la Constitución Nacional (fallos 186:170) y, con tal fundamento, le resulta inaplicable lo dispuesto por el Dto. Nacional 879/92 y por el acto administrativo aquí cuestionado.

Ello es así pues, la calificación como contribuyente de derecho efectuada por la D.G.I. al Banco, no se ajusta a las prerrogativas contempladas a favor de éste último en el propio texto constitucional, por cuanto en su carácter de sujeto pasivo del I.V.A., deberá someterse al contralor permanente de la D.G.I. y admitir o tolerar dentro de sus oficinas y dependencias estrictamente provinciales, distintas restricciones dispuestas por la Ley Nacional 11.683.

Así, la D.G.I. podrá, cuando lo juzgue necesario exigirle declaraciones juradas en las formas y plazos que fijare; verificar –en cualquier momento– lo declarado por el Banco o el cumplimiento de las disposiciones de la ley, inspeccionando los libros y demás documentos de contabilidad; aplicar multas, etc. (arts. 11, 16, 33, 35, 37, 38, 39, 45 y 46 de la Ley 11.683).

En tales condiciones, cabe recordar que tanto el Pacto de San José de Flores, por el cual la Provincia se reservó el derecho de legislación exclusiva sobre su Banco, como la interpretación constitucional según la cual los instrumentos o medios de gobierno de un estado están fuera del poder impositivo de otro, han tenido como principal objeto impedir que autoridades extrañas ejerciten sobre aquéllos un contralor de naturaleza tal que les haga perder la independencia necesaria para llenar sus fines (fallos 186:170).

Sobre tal base, concluyo que la extensión del impuesto al valor agregado a las colocaciones y prestaciones financieras, dispuesta por el Dto. 879/92, no resulta oponible al Banco de la provincia de

Buenos Aires, pues, de lo contrario, aquel debería tolerar una intromisión permanente de extraña jurisdicción, llamada a provocar precisamente los conflictos que se intentaron evitar.

Por lo hasta aquí expuesto,

RESUELVE:

A mi parecer, el acto administrativo que asignó al Banco de la Provincia de Buenos Aires el carácter de contribuyente de derecho en el impuesto al valor agregado, respecto de las colocaciones y prestaciones financieras, es nulo y así debe ser declarado. Opino, por lo tanto, que debe confirmarse la sentencia de fs. 681/686 en cuanto fue materia de recurso extraordinario.

Buenos Aires, 20 de mayo de 2005.

Dr.: Ricardo O. Bausset.

Es Copia.

Buenos Aires, 11 de diciembre de 2007.

VISTOS: los autos: "Banco de la Pcia. de Bs. As. c/D.G.I. s/Dirección General Impositiva".

CONSIDERANDO:

1. Que la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (fs. 681/688), al confirmar en lo sustancial lo resuelto por la jueza de primera instancia (fs. 582/585), hizo lugar a la demanda promovida por el Banco de la Provincia de Buenos Aires con el objeto de que se declarase la nulidad del acto administrativo, mediante el cual la Dirección General Impositiva había dispuesto que en virtud de lo establecido por el Dto. 879/92 (ratificado posteriormente por la Ley 24.447), el carácter de la mencionada entidad bancaria frente al impuesto al valor agregado dejaba de ser el de exento, para pasar a revestir el de contribuyente de derecho".

2. Que, para así resolver, el Tribunal "a quo" señaló que el art. 7 del Pacto de San José de Flores, celebrado el 11 de noviembre de 1859 entre la Confederación Argentina y el Gobierno de Buenos Aires, estableció que "todas las propiedades de la Provincia que le dan sus leyes particulares, como sus establecimientos públicos, de cualquier clase y número que sean, seguirán correspondiendo a la provincia de Buenos Aires y serán gobernadas y legisladas por la autoridad de la Provincia".

Al respecto puntualizó que esta Corte no sólo reconoció la plena vigencia de dicho acuerdo, sino que declaró al Banco de la Provincia de Buenos Aires abarcado por las previsiones de la cláusula transcripta y, como consecuencia de ello, negó las potestades del Gobierno Nacional para imponer contribuciones que de algún modo afectaran el patrimonio de esa entidad bancaria y las operaciones mediante las cuales ella ejerce los poderes que le fueron acordados por la Ley Fundamental (fallos 186:170).

Al respecto, rechazó el argumento del organismo recaudador, en el sentido de que con la previsión constitucional del régimen de coparticipación federal de impuestos (art. 75, inc. 2, en el texto resultante de la reforma de 1994) cabía entender que el mentado Pacto "en la práctica ha quedado derogado".

A tal fin, afirmó la cámara que ello supone presentar un caso de "desuetudo constitucional", e importa renegar de los pilares en los que reposa la organización jurídica de la República Argentina, a lo que agregó que el acto impugnado en estos autos es anterior a la mencionada reforma constitucional.

Por otra parte, reiteró lo expuesto por la jueza de primera instancia, para quien "resultaba menester separar el tratamiento jurídico del problema del que puede llevarse a cabo en el seno de la ciencia económica", de modo que, "en términos jurídicos, sujetos pasivos son las personas que asumen una posición deudora en el seno de la obligación tributaria", tal el caso de la actora, quien se ve constreñida "a realizar la prestación en que consiste el objeto de la obligación, sin perjuicio de que, por ulteriores procesos de la vida económica, indiferente al ordenamiento jurídico, obtengan el resarcimiento de las sumas satisfechas poniendo a éstas a cargo de otras personas que son ajenas al 'vinculum iuris' en que consiste la obligación tributaria".

Descartó, por último, que el privilegio de la entidad actora redunde en la existencia de una discriminación respecto de los restantes operadores del sistema bancario (nacional y provincial), "máxime" si la demandada no resulta afectada por ello.

3. Que contra lo así decidido, el Fisco Nacional interpuso recurso extraordinario en el cual formula, en síntesis, los siguientes agravios: a) la interpretación del "a quo" del art. 121 de la Constitución Nacional conduce a la admisión de privilegios "fuera" del orden constitucional; b) en todo caso, se ha realizado una lectura del Pacto de San José de Flores "aislada" y fuera de contexto, tal como ha sido reconocido, años después de celebrado aquel, por autoridades de la talla de Bartolomé Mitre y de José Nicolás Matienzo; c) la interpretación adoptada por el "a quo" violenta la garantía constitucional de la igualdad; d) aún si no se considerara lo anterior,

debe concluirse que su alcance ha mutado luego de la Reforma de la Ley Fundamental en el año 1994 que otorgó rango constitucional a la coparticipación federal de impuestos y e) la inmunidad cuestionada "debe ceder" en tanto el impuesto al valor agregado es un tributo indirecto, por lo que el "patrimonio" o "renta" de la institución "no se ven necesariamente y de hecho afectados".

4. Que, contestado el referido recurso, éste fue concedido a f. 747 y resulta formalmente admisible toda vez que se controvierte la inteligencia de normas federales y lo resuelto es adverso al derecho invocado por la recurrente con sustento en disposiciones de tal naturaleza (art. 14, inc. 31, de la Ley 48).

5. Que una constante jurisprudencia de esta Corte ha reconocido la existencia de determinadas prerrogativas e inmunidades en cabeza de instituciones públicas de la provincia de Buenos Aires, con fundamento en lo dispuesto por los arts. 31 y 104 (actual 121, al que en lo sucesivo se hace referencia) de la Constitución Nacional.

Tal fue, en efecto, el criterio expuesto en fallos 256:588 en relación con su telégrafo, precedente en el que, con arreglo a la doctrina de fallos 239:251, determinó la exención del pago de "gravámenes nacionales por incidir ellos sobre la prestación de un servicio que se reservó la provincia" a mérito de lo dispuesto en dichas normas.

Y tal ha sido el temperamento seguido respecto de la entidad bancaria de dicha provincia, según se desprende de diversos precedentes.

En efecto, en lo concerniente al ámbito laboral, en fallos 276:432 se desestimó el reclamo relativo a ciertos aportes sindicales no retenidos a los empleados de dicha institución dado que, por remisión a los artículos mencionados, "el Banco como entidad estatal sólo puede ser gobernado y legislado por la autoridad de la provincia", en tanto que en fallos 301:1010 y por idéntico motivo, se declaró la incompetencia de la justicia laboral de la Nación en lo atinente a la dilucidación de un despido.

A su vez, en la causa de fallos 170:12 se rechazó que la ley provincial por la que se creó la Caja de Jubilaciones, Subsidios y Pensiones del personal de dicha entidad careciera de jurisdicción en la Capital Federal, con el argumento de que el actual Banco no sería el "histórico" a que se refiere el Pacto de Unión del 11 de noviembre de 1859, el art. 121 de la Constitución Nacional y otras disposiciones dictadas en su consecuencia (confr. esp. pp. 37/38).

De igual modo, en los precedentes de fallos 176:292 y 177:13 se convalidó la constitucionalidad de facultades de la sección de Crédito

Hipotecario del Banco con sustento, además de en disposiciones de normas locales que tornan inoponible el derecho común, en el hecho de que se trata de la "institución de crédito que la provincia se reservó en propiedad y jurisdicción con el asentimiento de la Nación en horas solemnes para la paz, la integridad y la armonía de la República" (p. 24 de la segunda sentencia).

Por último, en la citada causa de fallos 186:170, que es singularmente semejante a la aquí discutida, se rechazó que la actora estuviera obligada al pago del impuesto a los réditos sobre las acciones que forman su capital, aunque aquél "no incida sobre el patrimonio del Banco" sino "más bien sobre los valores que a título de beneficios o rentas ingresan a la fortuna de los particulares" (p. 219).

Invocó a tal fin "la facultad conferida a la Provincia por el Pacto de 1859 de legislar sobre su Banco", de modo que las exenciones controvertidas "deben ser respetadas por las autoridades nacionales, pues gozan de la misma supremacía que corresponde a las disposiciones de orden constitucional sobre las leyes nacionales y provinciales, a mérito de lo dispuesto por los arts. 31 y 104 de la Carta Fundamental, y 2 y 3 de la Ley 1.029 ... " (p. 230).

6. Que el referido art. 121, tras disponer que "las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal", añade " ... y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación", atendiendo a la reforma propuesta por la Convención del Estado de Buenos Aires de 1860, finalmente aceptada por la Convención Nacional Constituyente "ad hoc" de ese año.

Las razones de dicha adición fueron elocuentemente explicadas por el "Informe de la Comisión Examinadora de la Constitución Federal" de aquel Estado, suscripta por los convencionales Mitre, Vélez Sarsfield, Mármol, Cruz Obligado y Sarmiento, cuando señalaron que "habiendo sido el origen de la guerra algunas de las disposiciones de la Constitución, ellas no podían quedar subsistentes sin comprometer la paz de los pueblos en lo futuro y la dignidad de Buenos Aires en lo presente ... ", máxime si "el principio de soberanía no quedaba salvado si Buenos Aires no ponía en ejercicio el mismo derecho de que usaron las provincias en 1853".

De ahí que, "partiendo de la base de que el convenio del 11 de noviembre fue a la vez un tratado de paz y un pacto de unión, la comisión reconoció la necesidad imprescindible de la reforma de la Constitución, como un medio de evitar (...) las causas que habían provocado la lucha (...) y como una prueba evidente de que la incorporación de Buenos Aires se efectuaba por el libre consentimiento, y no por la presión de circunstancias pasajeras".

Por lo expuesto, añade el Informe, el "plan de reforma" se ciñó, además de las cuestiones "absolutamente necesarias", a "aquellas que eran una consecuencia natural del Pacto de Noviembre y de las que tenían por objeto garantizar los derechos con que Buenos Aires se incorpora a la Confederación".

Y es, pues, con tal propósito que se proyectó el párrafo más arriba citado, el cual procura "salvar el poder que cada provincia se haya reservado por pactos especiales al tiempo de su reincorporación" y que, en el caso de Buenos Aires, al celebrar "el tratado del 11 de noviembre, en virtud del cual recién declaró que era su voluntad incorporarse o confederarse, previa revisión de la Constitución, ese y no otro es el pacto preexistente que se [le] refiere...". (Ravignani, Emilio, *Asambleas Constituyentes Argentinas*, Peuser, Buenos Aires, 1937, t. IV, pp. 766-768 y 786-787. El énfasis, en todos los casos, se ha añadido; cfr., en análogo sentido, Estrada, José Manuel, *Derecho Constitucional*, Buenos Aires, t. III, p. 89 y González, Joaquín V. *Manual de la Constitución Argentina*, Estrada, Buenos Aires, 1971, pp. 647).

7. Que las precedentes consideraciones desvirtúan el agravio de la recurrente fundado en la aducida violación a los principios de "legalidad" y de "declaración de estado federal" en la medida en que se estaría "creando un privilegio fuera de la Constitución", toda vez que, justamente, tanto la letra como el espíritu del art. 121 de la Ley Fundamental son diáfanos en cuanto a la existencia, extensión y ratio del privilegio anteriormente aludido -que resulta de lo estipulado en el art. 7 del Pacto de San José de Flores- y aceptado por la Convención Nacional Constituyente "ad hoc" de 1860 (confr. Ravignani, op. cit., p. 1052).

En efecto, como fue precisado por este Tribunal en el precedente de fallos 186:170, " ... a mérito de antecedentes históricos y legales cuya fuerza de convicción no es posible desconocer (...) se impone la conclusión de que el Banco de la Provincia de Buenos Aires (...) se encuentra sujeto desde la fecha del pacto de noviembre de 1859 a la jurisdicción y legislación exclusivas de la Provincia y, por consiguiente, dentro de la situación de excepción que le crean a aquél los arts. 31 y 104 de la Constitución Nacional ... ".

Sobre tales bases, según lo ha establecido reiteradamente el Tribunal, "no cabe a la Corte apartarse del principio primario de sujeción de los jueces a la ley (...) pues de hacerlo así olvidaría que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma" (fallos 313:1007;

320:61; 322:385, entre muchos otros), "máxime" si, en el "sub examine", se trata nada menos que de un precepto constitucional.

8. Que sin perjuicio de lo expresado, se estima conveniente recordar –en especial porque la distancia temporal con los hechos que se refieren podría desfigurar su cabal dimensión– la determinante trascendencia que, tanto para la pacificación de las provincias como para su definitiva integración bajo el imperio de la Constitución Federal, tuvieron el pacto tantas veces mencionado y la Convención Nacional Constituyente "ad hoc" de 1860.

Por de pronto, no deben soslayarse las pasiones y enconos latentes en aquel momento, que fueron causa de no pocos temores respecto de la posibilidad de recuperar la unión nacional.

Es, pues, en ese horizonte en que se explica, como fue inequívocamente puesto de relieve por los legisladores de la Convención del entonces Estado de Buenos Aires y, más tarde, afirmado por la doctrina, la necesidad de incorporar a la Constitución misma la cláusula en cuestión.

Así, los primeros, conforme surge del citado "Informe", manifestaron su voluntad de poner el "Pacto del 11 de noviembre de 1859 bajo la salvaguardia de la Constitución", de modo que, como fundamentó el convencional Sarmiento con motivo del debate en particular respecto de esa norma, "hemos querido que se diga en la Constitución que Buenos Aires no cede los poderes que se reservó por el Pacto. Ahora, si nos preguntan porque hemos puesto esa cláusula, diremos que lo hemos hecho por la razón más sencilla de que no pueden derogarla ... " (Ravignani, op. cit., pp. 786 y 874–875).

De ahí que, como recordaba el citado Estrada, "En la Convención Revisora de la Constitución renació el temor de que siendo como eran entonces, vivísimos los antagonismos locales, el Congreso Federal pudiera después de verificada la reintegración nacional, cercenar en algo las facultades de Buenos Aires respecto de su Banco y se quiso precaver esta eventualidad convirtiendo la promesa de 11 de noviembre en una garantía constitucional" (fallos 186:170, p. 225).

9. Que, sin embargo, los recelos entonces existentes no se acallaron con la admisión, por parte de la citada convención "ad hoc", de la cláusula mencionada, sino que pervivieron varios lustros más, como lo prueba el complejo tratamiento dado, justamente, a una de las cuestiones que estuvo en la base de buena parte de las divisiones de aquel momento: la llamada "cuestión capital".

En efecto, la Ley 1.029 del 21 de setiembre de 1880, por la que se federalizó la ciudad de Buenos Aires carece de la naturaleza de una

norma típica u ordinaria, puesto que, como fue recordado por esta Corte, se trató de una "ley contrato" (fallos 186:170; 239:251, sus citas y otros), en tanto que su vigencia se hallaba condicionada a la aceptación de sus términos por parte de la legislatura local, lo que así sucedió por medio de la Ley 1.355.

En cuanto aquí interesa señalar, la Ley de federalización, si bien disponía que "todos los establecimientos y edificios públicos situados en el Municipio, quedarán bajo la jurisdicción de la Nación, sin que los municipales pierdan por esto su carácter" (art. 21), añadía en el artículo siguiente, al cabo de un intenso debate que expresamente ocupó al estatuto del Banco actor –y en oposición a los términos de la Ley 12 del 28 de agosto de 1862 de análoga finalidad federalizadora y que no fue aceptada por la legislatura local–, las siguientes excepciones:

"El Banco de la Provincia, el Hipotecario y el Monte de Piedad permanecerán bajo la dirección y propiedad de la Provincia sin alteración a los derechos que a ésta correspondan" (énfasis añadido).

10. Que, en fin, como ha sido adecuadamente puesto de relieve por el voto del juez Boffi Boggero en el también citado precedente de fallos 256:588 en el que, si bien se refiere directamente a la Ley 1.029 sus consideraciones no escapan al proceso que aquí se describe, "no es posible desprender la ley en sí misma de su rico y en ocasiones turbulento contenido histórico", ya que dicho "trasfondo histórico confiere sentido a lo que entregaba Buenos Aires", pues no se trataba, como Virginia y Maryland, de una mera parte de su territorio para erigir en él la capital de un país, sino, antes bien, "su propia capital de provincia". Por ello, concluye, dicho "trasfondo explica correlativamente (...) los privilegios reservados por la provincia de Buenos Aires al entregar su gran ciudad, preferencias que, si no, aparecerían recogidas por una Constitución que ha hecho de la igualdad una de sus más altas banderas" (el énfasis corresponde al original. El subrayado se ha añadido).

11. Que lo expuesto en la última parte del considerando anterior, torna oportuno el examen del agravio de la recurrente de fs. 717/717 vta. según el cual "de admitirse la invocada inmunidad fiscal, se vulneraría claramente el principio de igualdad no solo en relación a los restantes operadores del sistema bancario nacional y/o provincial, sino respecto de las provincias en sí, toda vez que ellas tributan el impuesto y su recaudación, luego, por el régimen de coparticipación, es redistribuido a todas, incluyendo a la provincia de Buenos Aires quien se beneficia sin contribuir".

En primer término, corresponde señalar que ya en el mencionado "Informe", la Comisión encargada de revisar el texto de 1853 advirtió

que, ante "las cláusulas del Pacto del 11 de noviembre que (...) reforman o modifican, explícita o implícitamente algunos de los artículos de la Constitución", se tornaba "indispensable armonizar e l Pacto con la Constitución", criterio que, como ha sido reconocido por uniforme jurisprudencia del Tribunal, testimonia la mejor técnica hermenéutica ya que los derechos constitucionales "no son absolutos" (fallos 257:275; 290:83; 304:319 y muchos otros) ni, en consecuencia, pueden actuar de manera aislada, toda vez que conforman "un complejo de operatividad concertada de manera que el Estado de Derecho existe cuando ninguno resulta sacrificado para que otro permanezca" (fallos 256:241; 258:267; 259:403; 311:1438 y muchos otros).

Pues bien, como fue anticipado, convocada la Convención Nacional Constituyente "ad hoc" de 1860 de conformidad con lo previsto por el art. 51 del Pacto del 11 de noviembre a fin de pronunciarse acerca de las reformas propuestas, aquella las aceptó, pasando éstas, en consecuencia, a formar parte de nuestro texto supremo.

En tales condiciones, la incorporación del párrafo final del art. 121 refleja, en los términos de conocida jurisprudencia del Tribunal, un "juicio constituyente que no pueden los poderes constituidos desconocer o contradecir" (fallos 321:885 y otros).

Concluir lo contrario revelaría "un contrasentido insusceptible de ser atribuido al constituyente, cuya imprevisión no cabe presumir" (fallos 319:3148, 3241 y otros).

12. Que lo precedentemente afirmado no solo desvirtúa el agravio de la recurrente, fundado en que "las excepciones a los principios generales de la ley, obra exclusiva del legislador, no pueden crearse por inducciones o extenderse por interpretación a casos no expresados en la disposición excepcional" (f. 717), en tanto, como parece obvio, el principio que mediante esta sentencia se confirma emana categóricamente del texto supremo.

Al respecto cabe agregar que la noción de igualdad adoptada en la Constitución Nacional no se reduce, tal como parece ser el criterio del Fisco Nacional en este pleito, a la apreciación de un aspecto meramente formal o matemático que puede conducir a respuestas que revelen un excesivo ritualismo reñido con el mismo principio que se dice defender.

Dicho principio –sin perjuicio de que no es susceptible de ser invocado por el Fisco frente a los contribuyentes, puesto que se trata de una garantía instituida a favor de éstos frente a los poderes de la autoridad, y no a ésta última para la defensa de su potestad impositiva (confr. doctrina de fallos 134:37; 150:419; 183:190;

247:145 y 303:113 y 1923, entre otros)–, también está revestido de un aspecto eminentemente material, consecuencia de una prudente ponderación de proporciones que surgen de la puesta en correspondencia de las peculiares circunstancias de cada caso con el conjunto de principios y valores defendidos por el orden constitucional (confr., v. gr. doctrina de fallos 295:973; 316:1972 y sus citas; 318:1012 y muchos otros).

13. Que en este último contexto, y desde una perspectiva general, no es inoportuno recordar, por de pronto, que la nuestra no es una república unitaria sino federal, de modo que es precisamente en esta última nota, como lo ha recordado esta Corte, en que se halla la “unidad particular” que la caracteriza en tanto se trata de una “unidad en la diversidad”.

En efecto; aún cuando “el art. 5 de la Constitución Nacional declara la unidad de los argentinos en torno del ideal republicano”, se trata, como se señaló, de aquella “unidad en la diversidad”, que proviene, precisamente, “del ideal federalista abrazado con parejo fervor que el republicano” y a tenor del cual se “encierra un reconocimiento y respeto hacia las identidades de cada provincia”, de modo que “no entraña la diversidad enunciada ninguna fuerza disgregadora, sino una suerte de fructífera dialéctica, enmarcada siempre por la ley cimera de la Nación” (fallos 311:460, considerando 19; 316:2747, considerando 4 del voto de mayoría y del voto de los jueces Petracchi y Belluscio).

Sentado lo anterior, no cabe sino concluir que es, pues, bajo tal horizonte de sentido que han de inteligirse sus términos y las consecuencias que de ellos se derivan de modo que, como se señaló en el citado precedente de fallos 186:170 al glosar el art. 71 del pacto que, como en el caso de autos, era el decisivo a fin de resolver la contienda, “si se estimara que el privilegio de exención alegado por el Banco es excesivo, cabe recordar que él fue, en parte, el precio de la unión e integridad nacional; que respondió a un determinismo histórico y económico de fuerte gravitación y hondo arraigo; y que los beneficios obtenidos por el país superan –con creces– al sacrificio que puede importar la exención acordada” (p. 230).

14. Que la recurrente invoca, en apoyo de su postura, tanto el discurso del entonces diputado Mitre en la sesión de la cámara baja del 13 de setiembre de 1878, en la que se discutió el proyecto del Poder Ejecutivo relativo a los límites internos colindantes con el territorio nacional, ubicado al sur de la llamada “frontera del Río Negro de Patagones”, como la del procurador general de la Nación José Nicolás Matienzo en un dictamen del 28 de diciembre de 1918, recogido en su obra Cuestiones de Derecho Público Argentino, 1924, t. 1, pp. 77–87.

15. Que, en relación con el primero, a propósito de la carta remitida por parte del gobernador de la provincia de Buenos Aires don Carlos Tejedor en la que, entre otros conceptos, señalaba que en el proyecto de ley bajo tratamiento "quedan afectados territorios y poblaciones que le pertenecen" en razón de que, por los fundamentos que en ella se suministran, "el derecho de esta provincia (...) va hasta el Cabo de Hornos" de modo que aquella "lo dejó a salvo al celebrarse el Pacto del 11 de noviembre, en virtud del cual se incorporó a la Nación", expresó Mitre que "se ha hablado mucho de pactos que, según se dice, darían privilegios a alguna provincia y limitarían éstas y otras facultades legislativas de la Nación.

No hay ningún pacto fuera de la Constitución que pueda limitar la autoridad suprema del Congreso para dictar leyes y menos aún en materia de límites".

Y, de seguido, agregó (párrafo en parte transcrito por la recurrente) que "si el Pacto del 11 de noviembre hubiese creado privilegios exclusivos a favor de una provincia respecto de las otras, como se pretende, nuestro país no sería una Nación con vida orgánica y robusta ... " ya que "tendría en su seno el principio de la disolución prematura (...) porque cuando en una nación, unas provincias son hijas y otras son hijastras (...) no hay intereses comunes y solidarios".

De ahí que, concluyó, "lo repito, el Pacto del 11 de noviembre no ha dado ningún derecho ni privilegio a Buenos Aires que no corresponda igualmente a todas y a cada una de las demás provincias hermanas" (Congreso Nacional, Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados, Imprenta y Librería Mayo, Buenos Aires, 1978, pp. 280-282).

Si se observa con detenimiento, las enfáticas palabras de Mitre no deben independizarse del contexto en el que se expusieron y en el que gravitó, además del sensible tema de los límites internos de la República, el no menos espinoso asunto de la "cuestión capital".

En cuanto a lo primero, porque si bien Mitre expresó que en la Convención Constituyente de Buenos Aires de 1871 "todos convinieron (...) que el Pacto del 11 de noviembre había caducado de hecho y de derecho; es decir, que si había tenido alguna razón de ser y producido sus resultados, no le constituían ningún privilegio respecto de sus demás hermanas" (op. cit., p. 282), tal afirmación, como él mismo lo reconoce, tuvo lugar al tratar, en el ámbito de aquella convención, el tema de los límites provinciales.

Y, en cuanto a lo segundo, porque en oposición a lo expuesto por el diputado Quesada en el debate glosado, la parte final del art. 51 del pacto (según el cual las decisiones de la Convención Nacional "ad

hoc" que correspondía convocar de introducirse reformas al texto de 1853, debían "salvar la integridad del territorio de Buenos Aires, que no podría ser dividido sin el consentimiento de su Legislatura") no podía exacerbarse de su juicio histórico, a saber, "la ley de capital", la cual, añade Mitre, "estaba como una espada pendiente" (op. cit., p. 285), al extremo que, apenas dos años después, sus términos probaron una incuestionable vigencia cuando, como se adelantó, el citado art. 31 de la Ley 1.029 mantuvo el mencionado art. 51 prácticamente a la letra.

De ahí que, en conclusión, y como expuso la Cámara Federal con la firma, entre otros, del distinguido constitucionalista Juan A. González Calderón en la causa que motivó el precedente de fallos 186:170 – aspecto éste sobre el que la Corte, sin duda por entenderlo suficientemente resuelto, ni siquiera lo consideró en su extensa sentencia–, "no se le puede dar mayor trascendencia" a la opinión del ilustre publicista, ya que: "a)... está en abierta contradicción con lo manifestado por [él] en la Convención Reformadora de 1860 (...); b) porque fue dada en las especiales circunstancias que formaban el extraordinario ambiente político del momento en que la emitió (1878); c) porque la sola opinión del general Mitre, por respetable que sea, no tiene fuerza jurídica para invalidar ese pacto en los efectos que nuestro derecho público le ha reconocido y le reconoce; y d) porque no la han compartido nuestros más destacados constitucionalistas" (p. 194).

16. Que, a su vez, la recurrente cita a f. 716 del tramo del dictamen de Matienzo en el que expresa que "la cuestión que plantea el Banco Provincia estaba ya muerta (...) hace mucho tiempo. De privilegios basados en el Pacto del 11 de noviembre de 1859, la actual generación no ha oído hablar a nuestros publicistas y hombres de estado desde que el general Mitre, con la indiscutible autoridad de ejecutor de ese pacto y autor de la reforma de 1860, lo declaró caduco de hecho y de derecho en el memorable discurso" antes referido.

Y, a continuación (f. 716 vta.), transcribe lo esencial de los restantes argumentos en que Matienzo funda su postura: de un lado, que al exceptuarse a la Aduana del pacto, se demuestra que éste "no se propuso dar a la provincia poderes nacionales, sino resguardarla contra la posibilidad de que el Congreso Nacional le cercene facultades de naturaleza local que ya ella estaba ejerciendo" y, de otro, que el acuerdo no tuvo para la Nación una "prohibición de legislar sobre el Banco tan extrema", pues de lo contrario no hubieran tenido lugar las numerosas disposiciones dictadas en tal sentido.

En cuanto concierne al primer argumento –relativo a la intervención de Mitre– lo dicho en el considerando anterior basta para desecharlo.

En lo concerniente al segundo, la misma referencia a la cuestión de los derechos aduaneros (de lo que hacen mérito los arts. 81 y 91 del Pacto), perjudica la postura de Matienzo ya que tales disposiciones no hacen sino revelar la delicada composición de intereses contrapuestos de que da cuenta el acuerdo en cuestión, en tanto, si bien por un lado, efectivamente, la Provincia cedía en tales artículos sus pretensiones sobre la Aduana porteña, por otro, le era concedida, a través del art. 71, el gobierno y legislación de sus establecimientos públicos.

Dicho en otros términos: la cláusula del art. 71 no puede ser leída con prescindencia de las dos que a continuación le siguen.

Finalmente, el último argumento, como ya lo advirtió esta Corte en fallos 186:170, no condice con el reconocimiento expresado mediante sucesivos decretos de los presidentes Figueroa Alcorta (31 de marzo de 1908), Yrigoyen (3 de abril de 1922) y Alvear (21 de mayo de 1924), cuyos fundamentos coinciden en declarar que "el actual Banco de la Provincia es la misma institución tradicional que fue siempre considerada como liberada del pago de los impuestos que se cobran a los Bancos particulares, en virtud de los privilegios que a su respecto goza la Provincia" (p. 226).

Y, de igual modo, si bien la estructura jurídico-administrativa del Banco mudó a lo largo de los años, tal circunstancia no ha alterado su "naturaleza esencial" de instrumento necesario de gobierno y crédito de la Provincia (fallos 170:12, p. 39) y, en consecuencia, no roza al privilegio bajo discusión pues, "cuando [aquella] se reservó en el Pacto del 11 de noviembre de 1859 la facultad de gobernar y legislar sobre el Banco que ya había fundado, debe pensarse que no se comprometió a mantener la forma y organización que la ley le daba en esa época sino, muy por el contrario, la que ella juzgara más apropiada a las necesidades que el tiempo fuera presentando a su sabiduría y prudencia" (p. 228 del fallo más arriba mencionado – confr. la análoga argumentación respecto de la protección de las "estaciones radioeléctricas" empleadas por el telégrafo provincial que se lee en el citado precedente de fallos 256:588–).

17. Que es verdad que las leyes no deben ser interpretadas solamente en razón de sus circunstancias históricas sin consideración de las nuevas condiciones y necesidades de la comunidad, porque toda ley –y en especial la Constitución– tiene, por naturaleza, una visión de futuro y está predestinada a recoger y regir hechos posteriores a su sanción (confr. fallos 236:642; 241:291); dicho en palabras del reputado penalista e iusfilósofo Arthur Kaufmann, "el sentido de la ley nunca se deja descubrir sin el sentido; sin la naturaleza de la situación vital que se juzga".

Sin embargo, tampoco puede olvidarse que las actuales circunstancias no son independientes de las primeras sino que, al contrario, han sido nutridas por ellas a través, como explica el civilista italiano Emilio Betti, de los "anillos intermedios" que proporciona la jurisprudencia, ya que ésta "es capaz de fundir en armónica coherencia los datos de la tradición con las nuevas adquisiciones" y así "advertir los nexos que ligan la letra de la ley al pensamiento que traducen" (confr., respectivamente, Analogía y naturaleza de la cosa. Hacia una teoría de la comprensión jurídica, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1976, p. 84, del alemán por E. Barros Bourie e Interpretación de la ley y de los actos jurídicos, Edersa, Madrid, 1975, p. 77, del italiano por J. L. de los Mozos).

Sobre tales pautas y en cuanto aquí concierne, esta Corte ha señalado ya y es oportuno reiterarlo ahora, que la actora es "la institución de crédito que la Provincia se reservó en propiedad y jurisdicción con el asentimiento de la Nación en horas solemnes para la paz, la integridad y la armonía de la República" (fallos 177:13, p. 24), y que el gobierno y legislación concernientes a dicha propiedad carece de límite temporal por lo que está destinado a regir en "cualquier tiempo" (fallos 187:170, p. 230).

18. Que, ante lo expuesto, no resulta atinado el agravio expuesto a fs. 714/714 vta. y 717 vta./718 consistente en que "la actual jerarquía constitucional del régimen de coparticipación federal de impuestos prevista en el art. 75, inc. 21 de la Constitución Nacional modifica el marco interpretativo", con sustento en que "la autolimitación a la que se someten las provincias" al suscribir aquél importa una "delegación de sus potestades tributarias" en favor de la Nación, de donde ... no resulta atendible -dados los beneficios de la redistribución- negarse a tributar con sustento en una inmunidad fiscal absoluta derivada de una interpretación "aislada y actualmente fuera de contexto de un pacto que forma parte de nuestra Constitución".

Al respecto -sin perjuicio de que, como lo destacó el "a quo", el acto administrativo impugnado es anterior a la Reforma Constitucional de 1994- cabe, en primer término, señalar que la hermenéutica que propicia el recurrente importaría considerar como no escrito al párrafo final del art. 121 lo cual debe desestimarse de plano, "máxime" si el propio constituyente de 1994, que incorporó el texto invocado por la recurrente en defensa de su postura, mantuvo sin alteración alguna el añadido de 1860.

Más aún, este argumento choca con la propia naturaleza del pacto, de conformidad con el cual, como se afirmó en fallos 239:251, "las prerrogativas aseguradas a la provincia de Buenos Aires no pueden quedar sin efecto a no mediar un acto suyo válido que las abdique,

semejante al que le propuso, sin resultado, el art. 81 de la Ley 12" (énfasis añadido).

En tal sentido, nada hay en la cláusula incorporada como inc. 2 del art. 75 que permita afirmar que la provincia de Buenos Aires haya abdicado de las aludidas prerrogativas.

19. Que tampoco resulta atendible el argumento del Fisco Nacional, fundado en la traslación de la carga del impuesto al valor agregado, de lo cual infiere que el patrimonio del Banco no se vería afectado por la circunstancia de que se le asigne a éste el carácter de sujeto pasivo del mencionado tributo, ya que, según afirma, su aplicación resultaría "neutra respecto del patrimonio y renta del Banco" (f. 716).

En efecto, ello es así porque la atribución de ese carácter importa, por sí misma, y por las obligaciones que entraña, desconocer las prerrogativas de las que goza el Banco de la Provincia de Buenos Aires según los fundamentos expuestos en los considerandos que anteceden, lo cual es inaceptable en tanto, como se ha visto, la Provincia no ha abdicado de tales prerrogativas.

Sin perjuicio de tal conclusión –que bastaría para rechazar el agravio–, cabe señalar, a mayor abundamiento, que la recurrente omite hacerse cargo de la certificación obrante a f. 128 en la que, precisamente, se da cuenta del detrimento patrimonial que ocasionaría a dicha entidad constituirse en contribuyente de derecho del mencionado impuesto, y de las conclusiones del peritaje contable que son categóricas en tal sentido, en particular en cuanto detalla los importes de los intereses devengados y no percibidos por dicha institución sobre los que recaería igualmente el impuesto (fs. 504/512, pto. 7), conclusiones con las que coinciden, en cuanto aquí interesa, los consultores de parte (f. 514).

En tales condiciones, además de lo señalado en el párrafo anterior, resulta claro que el agravio en examen se desentiende de las circunstancias fácticas comprobadas en las presentes actuaciones.

20. Que por último, resulta conveniente precisar que si bien esta Corte ha acudido de modo conjunto a los arts. 31 y 104 de la Constitución Nacional, a fin de fundar sus decisiones en las causas en las que se plantaron cuestiones análogas a las debatidas en el "sub examine" (tal como dan cuenta los diversos precedentes citados en esta sentencia), en rigor la mención del Pacto de San José de Flores contenida en el primero de ellos atiende a una cuestión diversa de la discutida en estos autos.

En efecto, dicha referencia, instada por el convencional Mármol, obedece a la oposición de Buenos Aires a obligarse, de modo

especial, por el tratado celebrado por la Confederación con el Reino de España y mediante el cual "se sacrificó la ciudadanía natural en los hijos de extranjeros".

De ahí que, para dicho representante, "si aceptamos la Constitución sin una reserva especial de los tratados que la Confederación ha celebrado antes de nuestra reincorporación, desde ese momento quedamos obligados a ellos como toda la nación", por lo que propuso un agregado por el que se condicione el carácter de Ley Suprema a los tratados respecto de los cuales las "... provincias no hubiesen tenido su representación en el Congreso al tiempo de su aprobación, y que no se la otorguen posteriormente por medio de su legislatura".

Aprobado dicho texto por la convención estadual, éste, finalmente, fue modificado en la Convención Nacional "ad hoc" de 1860 por el más escueto que se lee en la parte final del actual art. 31 (confr. Ravignani, op. cit., pp. 875-878; 1048 y 1050-1051), de modo que, más allá de tener ambas normas, en lo pertinente, la misma génesis, el asunto sometido al conocimiento de esta Corte debe reconducirse, en sentido estricto, al actual art. 121.

Por ello, y lo concordemente dictaminado, en lo pertinente, por el Sr. procurador fiscal subrogante.

SE DECLARA:

Formalmente admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

Dres.: Elena I. Highton de Nolasco, Carlos S. Fait; Enrique Santiago Petracchi; Juan Carlos Maqueda; E. Raúl Zaffaroni.

Es copia.

Interpone el recurso extraordinario la A.F.I.P.-D.G.I., representada por la Dra. Bettina Laura García Scocco. Contestó el recurso el Banco de la Provincia de Buenos Aires, representado por el Dr. José Luis Viale, con el patrocinio de los Dres. Gustavo Alfonsín y Martín Molina Zavalla. Tribunal de origen: Sala I de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal. Tribunal que intervino con anterioridad: Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal N° 11.