

Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes

Delegación de facultades. Doble imposición. Doble imposición interna. Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes. Jerarquía de la ley. Poder tributario. Poder tributario nacional. Poder tributario provincial. Poderes exclusivos de la Nación.

- CS, 10/8/1956. *Liberti, Atilio César (Suc.) s/ inscripción*. (Publicado en *La Ley*, 84-469. Fallos: 235:571)

1.— 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 este, al menos en su generalidad. (Del voto en disidencia del doctor Alfredo Orgaz).

2.— 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.

3.— 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 exce-

derse 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 ultrapasarse la facultad impositiva de un Estado, invadiendo la de otro, en mengua de la garantía constitucional de quien debe soportar la doble imposición.

4.— 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 artículo 108 de la Constitución; siendo la creación de impuestos, elección de objetos imponibles 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.

5. — 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 artículo 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.

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° 38316, denominada “Poltzer 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 Cámara Segunda de Apelación

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, doctores Fernando Legón y Miguel Ángel Zorraindo, para pronunciar sentencia en los autos caratulados “Liberti, Atilio César (suc.) Inscripción”, se procedió a practicar la desinsaculación prescripta por los artículos 129 de la Constitución de la Provincia y 300 del Código de Procedimiento, resultando de ella que debía votar en primer término el doctor 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 doctor 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 74604, 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-40607, “Justo Oscar Felipe”. Va de suyo entonces, y por aplicación de los artículos 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, correspon-

de “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 esta estén ubicados los bienes sociales” (“D. J. J.”, año XIII, t. XLIII, n° 3098, f° 38316).

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 doctor Legón, por los mismos fundamentos, votó en igual sentido.

Ante la cuestión segunda, el doctor 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 doctor 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 74604, “D. J. J.”, 13 de octubre de 1954, f° B-40607, “D. J. J.”, año XIII, t. XLIII, n° 3098, f° 38316; 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 causa-

do (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 artículo 116, inciso 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, cuales-

quiera 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 artículo 126, inciso g, hace extensiva, para la determinación del valor de las acciones que se transmiten, las normas del inciso 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 artículos 22, 68, inciso 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 artículos 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, p. 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 esta puede pres-

tarle 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 ultrapasarse 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, p. 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 esta 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 solo de la seguridad jurídica que comporta su intervención en la emergencia” –cfr., 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 menciona-

das participaciones sociales, y solamente a ella.

Para que esa transmisión se efectuara, los herederos de D. Atilio César Liberti no tenían por qué recurrir a las autoridades de la provincia de Buenos Aires, aunque las sociedades a las que aquel 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, solo era útil y necesaria en razón de los bienes que el causante, personalmente, tenía en la provincia, y solo 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 artículo 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 artículo 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 aquellos 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 artículo 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 artículo 2508 del Código Civil; o la asimilación de la sociedad a un condominio, lo que estaría en contradicción con el artículo 1702 antes citado y la nota al artículo 1648.

Y lo propio ha de decirse con respecto a la participación de los socios en las sociedades de responsabilidad limitada. Du-

rante 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 estos es un mero derecho personal a la percepción de los dividendos que se repartieren y de injerencia 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 14.060, artículo 5, inciso 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 estas 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 señor 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 artículos 22, 68, inciso 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 esta estén ubicados los bienes sociales”.

Que el recurrente se queja de la aplicación de una ley impositiva provincial –nº 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 señor 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 artículo 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 artículo 67, inciso 16, de la Constitución. En esa oportunidad, el procurador general, doctor 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 esta 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. 4, 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. 2 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” (p. 215).

Que establecida esta doctrina general, el problema accesorio relativo a la jurisdicción territorial competente para establecer el impuesto cuando se trata de transmisión 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 aquellos; 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 este. 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 transmisión 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 aquellos. 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 fi-

nes 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 transmisión, 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 aquel 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 aquellas.

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 esta 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, solo 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 este, 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*, Ed. Labor, 1933, 4, p. 47; además, Mario Pugliese, *Instituciones de derecho financiero*, México, Fondo de Cultura Económica, 1939, p. 27; etc.). La mayoría de los preceptos, clasificaciones y distinciones del Código Civil no es, por consiguiente, susceptible de ser trasladada al derecho público, solo una parte menor de aquellos 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 artículos 67, inciso 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 aquellos 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 ante-

riormente 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 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 razona-

blemente 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 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 5605, ya que ese juicio pertenece exclusivamente al órga-

no 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 señor procurador general, se confirma la sentencia recurrida en cuanto ha sido materia del recurso. *Alfredo Orgaz.*

Comentario al fallo *Liberti, Atilio César s/ inscripción*

Corte Suprema de Justicia de la Nación, "*Liberti, Atilio César (Suc.) s/ inscripción*", 10/8/1956*

Alberto M. Miguens**

1. Introducción

Traemos a consideración un fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación del año 1956, notable por su claridad conceptual y que, en virtud de la sanción de la Ley de Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes (ITGB) por la provincia de Buenos Ai-

* Especial para la *Revista del Notariado*.

** Escribano público, titular de un registro notarial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

1. Artículo 31, C. N.: “Esta Constitución, 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 están obligadas a conformarse a ellas, no obstante cualquier disposición en contrario que contengan las leyes o *constituciones provinciales* [...]”.

2. Capítulo cuarto, “Atribuciones del Congreso”. Artículo 75: Corresponde al Congreso: [...] 12. Dictar los códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados, sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones [...]”.

3. Artículo 126: “Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación. No pueden celebrar tratados parciales de carácter político; ni expedir leyes sobre comercio [...] ni dictar los códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería después que el Congreso los haya sancionado [...]”.

4. Ver nota extendida en p. 125.

5. Ver nota extendida en p. 125.

res –Leyes 14.044 y 14.200– ha adquirido actualidad y vigencia, manteniéndose incólume a pesar del paso de las décadas.

Desde que la sentencia fuera dictada, se ha modificado la Constitución Nacional dos veces –1957 y 1994–. No obstante ello, al lector le bastará considerar que, donde el tribunal refiere a los artículos 31, 67, inciso 11, y 108 de la Constitución Nacional, se está refiriendo a los artículos 31¹, 75, inciso 12², y 126³ de la actual suprema regulación.

En estos años, también ha sido modificado el Código Civil en diversas oportunidades, señalándose, como la reforma más importante, la producida por la Ley 17.711, de 1968. Al objeto de este análisis interesa, primordialmente, la reforma del artículo 33⁴, que reconoce –o, mejor dicho, confirma– la personería jurídica a las sociedades civiles y comerciales, distinta de los miembros que la componen.

Se ha producido, además, un profundo cambio al Código de Comercio, a partir de la sanción de la Ley de Sociedades Comerciales (19.550), que, en su artículo 2, establece que “la sociedad es un sujeto de derecho con el alcance fijado en esta ley”; vale decir: una persona distinta de los miembros que la componen.

Dicha circunstancia surge no solo del texto normativo sino que ha sido expresamente puesta de relieve por la comisión redactora de la ley, en el punto 2 de la *Exposición de motivos*⁵.

2. El fallo

El contenido del fallo es simple, de toda actualidad, frente a la licenciosa redacción que la provincia de Buenos Aires ha dado al nuevo ITGB.

Señala la Corte que la potestad tributaria de una provincia tiene límites no solo temporales sino también espaciales; vale decir que la facultad de gravar que tiene cualquier provincia se extiende a los bienes situados en la misma o sujetos a su jurisdicción, mas no a aquellos bienes con asiento en extraña jurisdicción. Que pretender gravar los bienes que no tienen punto de conexión con la provincia importa ultrapasarse la facultad impositiva de un Estado invadiendo la de otro.

Aclara, asimismo, la Corte que no se trata de un hecho de doble imposición. No. Lo que refiere el tribunal es que “la materia del impuesto debe estar de algún modo bajo el imperio

de la autoridad” del Estado que lo establece. Debe existir una relación entre lo gravado y el Estado que impone el tributo en cumplimiento de sus fines. Que el Estado grava aquello sobre lo cual tiene injerencia como tal, donde ejerce su soberanía –*imperium*–, en función de la seguridad jurídica que garantiza con su intervención. En definitiva, que la conexión espacial legitima la existencia del tributo.

Revisando otros precedentes –algunos citados por el mismo fallo y otros de diversa fuente–, verificamos que esta declaración de principios que hace el tribunal no ha sido una manifestación aislada y puntual, sino que integra una extensa serie de precedentes coincidentes y concordantes.

Del caso “Saffores de Doumecq, Ana M. sobre Sucesión”, del año 1939, surge que “[...] el fundamento del impuesto a los actos de transmisión de bienes⁶ se encuentra en la garantía que el Estado presta a las transacciones sociales”.

La idea se reitera y aclara en autos “María Amelia Fano de Granara Costa v. Provincia de Buenos Aires”, de 1950⁷, donde puntualiza el tribunal:

Que no se trata pues de la constitucionalidad de la doble imposición [...] sino de la facultad de la provincia para establecer el gravamen explicado, haya o no de por medio un impuesto nacional por el mismo concepto [...]

Cuando la inmaterialidad de los bienes impide hablar de ubicación en sentido propio, su dependencia con respecto a determinada autoridad debe resultar de la relación en que el episodio determinante del tributo esté con actos de concreto amparo prestado por el Estado que lo cobra.

De la “Sucesión María Luisa Pereyra Iraola de Herrera Vegas”⁸, por unanimidad de votos, resulta aprobado el dictamen del procurador general de la Corte, doctor Carlos G. Delfino, que manifiesta:

Es este un tributo bien definido y claramente especificado en la teoría fiscal de los Estados modernos; su fundamento se encuentra en la garantía que el Estado presta a las transacciones sociales; gracias a la protección de aquel, a su policía, a sus tribunales, los bienes pueden pasar con seguridad, de padres a hijos, del propietario vendedor al capitalista adquirente, del donante al donatario. El impuesto a los actos de mutación vendría a ser el precio de un servicio que solo el Estado puede prestar.

6. Refiriéndose al Impuesto a la Transmisión Gratuita. CSJN, tomo 184, p. 5.

7. CSJN, tomo 217, p. 189.

8. CSJN, tomo 215, p. 5.

Este mismo criterio fue sostenido por la Corte desde sus orígenes. Así surge de la causa CXLIII⁹, caratulada “La sucesión de Doña Tomasa Vélez Sarsfield contra el Consejo de Educación de la provincia de Buenos Aires sobre inconstitucionalidad de un impuesto”, de 1877, donde, con precisión singular, apunta el doctor Basavilbaso, y así fuera aprobado por la mayoría del tribunal:

[...] los impuestos tienen por objeto garantizar esa propiedad como los demás derechos, ya sean estos naturales, ya sean creados por la ley civil. [...] Los impuestos no tienen su fundamento en la facultad de los poderes públicos para reglamentar el ejercicio de los derechos garantidos por la Constitución, sino en su propia causa, que es la misma causa del gobierno, del poder, la necesidad de que cada uno contribuya a sostener este poder para asegurarse el goce pacífico de sus bienes y el respeto de su persona.

En definitiva, el tributo se establece e impone legítimamente por su conexión espacial; por la conexión del hecho imponible con el lugar donde el acto produce sus efectos. Le pago a quien me defiende, a quien me garantiza, al soberano que impera en el lugar donde el acto produce los efectos que se deben proteger.

3. La ley de la provincia de Buenos Aires

La nueva ley de la provincia de Buenos Aires pretende gravar con el ITGB la transferencia de cuotas, acciones o participaciones sociales de entidades situadas en extraña jurisdicción. Pretende utilizar, para ello, la endeble circunstancia de que alguno o algunos de los bienes que integran el patrimonio de la sociedad estén situados en la provincia.

Pretende convertir la transmisión de la participación social de una sociedad sita en extraña jurisdicción en objeto del tributo, confundiendo el patrimonio de la sociedad con el patrimonio del accionista. Pareciera desconocer que el patrimonio de la sociedad no constituye el objeto de la transferencia.

Pretende gravar la transferencia de participaciones sociales como si la sociedad fuera la misma persona que sus socios; como si el objeto de la transferencia fueran los bienes de la sociedad en lugar de la participación social del causante o donante. Y, precisamente, eso es lo que reprueba el fallo de 1956.

Sobre el particular, expresa el artículo 95 de la nueva ley:

Artículo 95: Se consideran situados en la provincia:

- [...] m) Los títulos, acciones y otros valores mobiliarios *representativos de capital social* o equivalente que al tiempo de la transmisión se hallaren en *otra jurisdicción*, emitidos por entes o sociedades *domiciliados también en otra jurisdicción*, en proporción a los bienes de los emisores que se encontraren en la provincia;
- n) Las cuotas o participaciones sociales en sociedades *domiciliadas en otra jurisdicción*, en proporción a los bienes que se encontraren en la provincia;
- o) Los *patrimonios* en empresas o explotaciones unipersonales o patrimonios de afectación *ubicados en otra jurisdicción*, en proporción a los bienes de estos que se encontraren en la provincia; [...].

El texto transcrito se encuentra en abierta contradicción con los criterios históricamente sustentados por la Corte Suprema como inconstitucionales.

Señala el fallo *Liberti*:

[...] aparece indudable que ha sido en virtud de la asistencia legal de las autoridades de ese lugar¹⁰ que la transmisión ha podido operarse [...] 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 [...] no tenían por qué recurrir a las autoridades de la Provincia de Buenos Aires, aunque las sociedades a las que aquel pertenecía tuvieran bienes en ella [...].

4. Tesis civilista *versus* tesis fiscalista

Esclarecedora surge la disidencia del presidente de la Corte, doctor Alfredo Orgaz, en cuanto señala las distintas tesis que dividen a aquellos que sostienen a ultranza “la autonomía del derecho fiscal” (fiscalistas) frente a quienes –más eclécticos– opinan que la citada autonomía reconoce sus límites en el derecho común (civilistas).

Discusión tan vieja como la Constitución misma que se encuentra zanjada –al menos por ahora– en un último *leading case* de la Corte Suprema sobre el particular, denominado “*Filcrosa*”¹¹, oportunamente publicado en esta *Revista*.

10. Refiriéndose a la jurisdicción donde tramita una sucesión y se procede a inscribir la declaratoria de herederos en el registro público de comercio de la misma jurisdicción.

11. Recurso de hecho deducido por Abel Alexis Latendorf (síndico) en la causa F. 194, XXXIV, “*Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda*”, *Revista del Notariado*, Buenos Aires, Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires, n° 874, octubre-diciembre 2003, pp. 81 y ss.

Resulta imperativo considerar que el precedente “Filcrosa” fue luego replicado por la Corte Suprema de la Provincia de Buenos Aires –causa 111605, Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, caratulada “Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada”, de mayo 30 de 2007–, entendiendo que sigue siendo doctrina vigente también en esa jurisdicción.

En ambos precedentes –nacional y provincial–, se debate la preeminencia del Código Civil sobre el derecho tributario y ambas jurisdicciones están contestes en apoyar la denominada tesis civilista.

Surge de los referidos precedentes, que

[...] de acuerdo con la distribución de competencias que emergen de la Constitución Nacional, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (art. 121)¹², en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos (art. 75)¹³ [...], [y que] las normas de índole local no pueden alterar las normas comunes nacionales que regulan la prescripción.

Esencialmente, lo que se controvierte es si existe una obligación de derecho público con sus propias pautas o si, en cambio, cualquiera sea la fuente de la obligación, todas se rigen por la preceptiva común del Código Civil.

Es así que establece la Corte que

[...] si las provincias han delegado en la Nación la facultad de dictar los códigos de fondo [...] 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.

La Corte reitera, en “Filcrosa”, doctrina constante. Define que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho; es una forma de extinguir obligaciones. Que no hay obligaciones de derecho civil y de derecho tributario sino que todas se rigen y están reguladas por el Código Civil.

Desde esta tribuna, sostenemos que la misma doctrina que subyace en “Filcrosa” es aplicable en forma análoga al domicilio de las personas jurídicas y en relación al concepto de establecimiento o empresa.

12. Título Segundo. Gobiernos de Provincia. Artículo 121: “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”.

13. Artículo 75: “Corresponde al Congreso: [...] 12. Dictar los códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados, sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones; y especialmente leyes generales para toda la Nación sobre [...]”.

La inscripción registral a la luz del Código Civil y de la Ley de Sociedades Comerciales define el domicilio social y de la efectiva dirección y administración del ente. La provincia –cualquiera sea– está obligada a respetar y a adecuarse a dicho criterio, establecido por la ley sustantiva, independientemente del lugar donde la sociedad tenga sus bienes.

No podemos perder de vista el hecho dirimente de que el objeto de la transferencia a la que refiere el fallo no son los bienes sociales en sí mismos, sino las cuotas o acciones de la misma, la participación de propiedad del socio.

El objeto de la transmisión gravada no son los bienes sociales, sino las cuotas o acciones del socio, con una sola y única jurisdicción.

Vale decir que si un individuo domiciliado en Salta¹⁴ transfiere (por acto entre vivos o *mortis causa*) acciones o cuotas de una sociedad radicada en Mendoza a otro individuo domiciliado en Chubut, dicho acto no podría estar gravado por la provincia de Buenos Aires, a pesar de que la sociedad tuviera bienes ubicados en esa provincia.

La transferencia de cuotas de una S.R.L. o del capital solidario de una S.C.A. se registran en el registro público de comercio del domicilio social; si fueran acciones de una S.A. o de una S.C.A., se registrarían en los libros de la propia sociedad, que, por ley, deben estar físicamente en el domicilio de la sede social.

Vemos, pues, que los puntos de contacto o conexión legítimamente posibles y/o razonables del hecho imponible con el lugar de tributación son: a) El lugar de otorgamiento del acto (si fuera *mortis causa*, donde tramita la sucesión); b) El lugar donde se encuentra ubicado el bien objeto de la transferencia (domicilio de la sede social); y, eventualmente, c) El lugar del domicilio del heredero o donatario.

En la medida en que no exista ninguno de estos puntos de contacto, el tributo sería ilegítimamente exigido, a la luz de la interpretación que realiza la Suprema Corte en el fallo comentado.

5. La extraterritorialidad de la ley provincial

Establece el artículo 110 de la Ley del ITGB:

Artículo 110: [...] Los jueces, funcionarios y escribanos públicos deberán exigir la justificación del pago del impuesto o, en su de-

14. Pusimos adrede tres provincias distintas para que surja, en forma patente, lo ridículo de la pretensión plasmada en la ley.

fecto, la intervención y conformidad de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires para la entrega, transferencia, inscripción u otorgamiento de posesión de bienes afectados por este gravamen.

En especial, sin intervención y conformidad de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires no se podrá dar curso a los actos siguientes:

- a) *Los escribanos* no expedirán testimonios de declaratorias de herederos, hijuelas ni de escrituras de donación u otros actos jurídicos que tuvieren por efecto el hecho imponible de este impuesto;
- b) *Los registros* respectivos no inscribirán declaratorias de herederos, testamentos o transferencias de bienes u otros actos que tuvieren el mismo efecto previsto en el inciso precedente;
- c) El *archivo de los tribunales* no recibirá expedientes sucesorios para archivar;
- d) *Las reparticiones oficiales* no autorizarán entregas o extracciones de bienes ni transferencias de derechos comprendidos en el enriquecimiento gravado por este impuesto [...].

Surge evidentemente que las normas que dicta la provincia de Buenos Aires obligan a los habitantes y/o funcionarios de reparticiones oficiales de dicha provincia y que, en la medida en que no exista el punto de conexión con la provincia, estas normas no podrían obligar a habitantes y/o funcionarios u organismos públicos de extraña jurisdicción.

Así funciona la *barrera jurisdiccional* en lo que hace al poder de policía de las provincias.

¿Es que por ventura el Registro Público de Comercio de Tucumán va a negar la inscripción de una declaratoria de herederos, con relación a las cuotas de una S.R.L., por tener la sociedad bienes en la provincia de Buenos Aires? ¡Disparate!

Queda claro que las normas de una provincia encuentran su límite en la frontera provincial, hasta donde llega su poder de policía y su *imperium*; y que “la materia del impuesto debe estar de algún modo bajo el imperio de la autoridad” del Estado que lo establece.

Inevitable concluir que las leyes de las provincias no obligan –o no debieran obligar, al menos– a aquellos habitantes (escribanos, registros, archivos y reparticiones oficiales) de extraña jurisdicción; al menos, mientras no exista un punto de conexión con la misma.

Así funciona el sistema federal. Las provincias nunca pudieron haberse reservado el derecho de establecer la extraterritorialidad de su propia legislación, pues, al momento de integrar la confederación, no los tenían.

6. Prescripción

Establece, asimismo, el artículo 112 de la ley:

Artículo 112: No correrán los plazos de prescripción de las facultades de determinación impositiva de la Autoridad de Aplicación, en relación con el presente gravamen, cuando por cualquier razón de hecho o de derecho, los procesos sucesorios que debieron abrirse ante los tribunales de la provincia de Buenos Aires por aplicación del artículo 90, inciso 7, del Código Civil, lo hayan sido en otra jurisdicción. Tampoco correrán dichos plazos cuando en los documentos que instrumenten las transmisiones gratuitas entre vivos, *el domicilio real del beneficiario* en la provincia haya sido *omitido o sustituido por otro*.

Contraviniendo lo que ya adelantáramos sobre el precedente “Filcrosa”, del Supremo Tribunal de la Nación, y “Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada” del Tribunal Supremo de la provincia, la ley sienta un principio de imprescriptibilidad a todas luces también inconstitucional.

La prescripción tiene su fundamento en razones de interés público: contribuye a la certeza en el derecho, con su correlato en la seguridad jurídica. Como sostiene la doctrina, el instituto busca preservar la paz y el orden social.

Es un instituto de orden público, un axioma universal establecido por la ley de todos los sistemas jurídicos del mundo. Pretender negar la prescripción es como pretender derogar la ley de gravedad.

Solo podremos concluir que al Gobierno de la Provincia de Buenos Aires se le fue la mano.

7. Disidencia del doctor Alfredo Orgaz

Señalamos en forma liminar que el fallo cierra con la disidencia del entonces presidente de la Corte, doctor Alfredo

Orgaz. Complementando dicho anticipo, ahora nos enfocamos en él.

El doctor Orgaz toca, básicamente, tres temas de interés. El primero refiere a las sociedades extranjeras. Señala Orgaz que aquellos conceptos del Código Civil utilizados por la mayoría para justificar la no aplicación del impuesto a sociedades de extraña jurisdicción carecen de toda aplicación ante la necesidad de salvaguardar los bienes que integran la riqueza del país frente a sociedades domiciliadas en el extranjero.

Básicamente, coincidimos en dicho aspecto de la disidencia planteada, sin dejar de señalar que, más que una disidencia, Orgaz realiza una aclaración, ya que los votos que le precedieron no tocaron dicho punto.

El segundo tema que levanta el doctor Orgaz está ligado a lo que denomina “la innegable autonomía del derecho fiscal”. Sostiene que el Código Civil no es limitativo del derecho público ni tampoco es este un derecho subsidiario de aquel.

Con una cita de Juan Bautista Alberdi, señala Orgaz: “El federalismo es ilusorio, ciertamente, sin la autonomía financiera de las provincias”.

Entendemos que dicho punto ha sido palmariamente resuelto por el precedente “Filcrosa”, por lo que omitiremos volver sobre él.

Por último, señala Orgaz que:

[...] es indudable el interés superior en salvaguardar la riqueza del país [...] 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 esta en proporción al del resto del país ha producido y sigue produciendo profundos desequilibrios de toda índole [...]

Entendemos que asiste razón a la queja del jurista, aún hoy, habiendo pasado más de medio siglo desde que expresara la misma. Pero, el problema que plantea es de índole netamente política y la solución solo puede ser legislativa, corregido solo mediante una ley nacional o con una reforma constitucional.

Sobre el particular, del precedente “Dora R. Martínez y Esquivel y otros v. Provincia de La Pampa”, del año 1967¹⁵, surge:

15. CSJN, tomo 269, p. 373.

8º) Que tampoco es dable argüir el que muchas sociedades con domicilio en la Capital Federal tengan radicados sus bienes en

otras jurisdicciones; pues aparte de ser este un hecho contingente, insusceptible –como tal– de variar la naturaleza jurídica de las cosas, no por ello dejan aquellas de tributar lo que les puede ser legítimamente impuesto; y porque, en todo caso, si la ley no prohíbe proceder de esa forma, no hay razón para sancionar ese modo de actuar dando patente de validez a leyes que están en contra de las bases mismas de la Constitución, según se demostró en Fallos 235:571 y en los votos en disidencia de Fallos 251:379.

9º) Que ello no significa negar por cierto que las provincias gozan de un amplio poder impositivo conforme se destacó en Fallos 243:98; 249:292; y sus citas, sino simplemente reconocer que ese poder encuentra sus límites constitucionales en la delegación de atribuciones efectuadas al gobierno nacional, con miras a lograr la unidad, entre otras materias fundamentales, en lo tocante a la legislación de fondo.

Definitivamente, la solución nunca puede pasar por dictar normas provinciales que violenten el espíritu y la letra de la Constitución Nacional.

Notas extendidas:

4. Artículo 33: “Las personas jurídicas pueden ser de carácter público o privado. [...] Tienen carácter privado: [...] 2º Las sociedades civiles y comerciales o entidades que conforme a la ley tengan capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, aunque no requieran autorización expresa del Estado para funcionar”.

5. “Se declara expresamente la calidad de sujeto de derecho que la sociedad reviste, si bien se precisa que ella guarda el alcance fijado en la ley. En este particular, se adopta la mas evolucionada posición en punto a la personalidad jurídica y, de este modo, [...] constituye una realidad jurídica, esto es, ni una ficción de la ley –reñida con la titularidad de un patrimonio y demás atributos propios de la personalidad como el domicilio, el nombre, la capacidad– ni una realidad física, en pugna con una ciencia de valores [...]”.