

Precisiones sobre el "acto en ciernes" en la Acción Declarativa de Certeza legislada en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación

Stepanenko, Felipe C.

Karschenboim, Laura

Abstract: La idea del presente trabajo es analizar la evolución del instituto jurídico que, en los últimos años, ha sido protagonista exclusivo de los más diversos pronunciamientos jurisdiccionales, el llamado "acto en ciernes".

Nuestra intención en esta oportunidad es recorrer de manera analítica la evolución resolutoria del instituto jurídico que en los últimos años ha sido protagonista exclusivo de los más diversos pronunciamientos jurisdiccionales; tal es el caso del llamado "acto en ciernes".

Quienes desarrollamos a diario la difícil tarea de interpretar el derecho, advertimos que el puntapié inicial de la temática que abordaremos en esta oportunidad se gesta en la orfandad legislativa que a nivel nacional existe en nuestro sistema procesal en relación con la ausencia de una acción judicial autónoma con la que, de manera pura y simple, se pueda objetar la constitucionalidad de una norma. Con ello nos referimos a la inexistencia de un control de constitucionalidad abstracto en el ámbito federal que, en cambio, sí se encuentra previsto en el ámbito de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Receptar dicha modificación, evitaría tener que recurrir a la utilización de la consabida acción declarativa de certeza que legislada en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, es utilizada como "comodín" normativo para dejar cautivos en un escenario contencioso tributario, tanto a los interesados como a los juzgadores, quienes víctimas de interpretaciones diversas acerca de ser o no necesario la exigencia de requisitos formales de admisibilidad para el caso pretendido —al final del camino— protagonizarán costosos dispendios jurisdiccionales que solo demoran con creces —en la mayoría de los casos— el fin último que todo litigante persigue; a saber: hacer justicia ante la afectación de sus derechos.

Evidencia de ello, se desprende de manera palmaria de la lectura del presente.

I. La acción declarativa de certeza y la acción directa de inconstitucionalidad en la instancia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

La Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante, la "Corte" o nuestro "Máximo Tribunal") fue creada por la Constitución Nacional de 1853. Sin embargo, comenzó a funcionar 10 años después; a partir de 1863 luego que sus ministros prestaran juramento el 15 de enero frente al entonces presidente Bartolomé Mitre. Ubicada originariamente en la calle Bolívar entre Moreno y Belgrano [\(1\)](#), la Corte dictó su reglamento interno el 11 de octubre de ese mismo año y tan solo 4 días después nació su primera sentencia.

Entre sus primeros pronunciamientos, destacamos la causa "Domingo Mendoza y Hno. c. Provincia de San Luis" (CS, Fallos 3:131) de fecha 05/12/1865, en donde la Corte declaró la inconstitucionalidad de una norma local que imponía derechos a los productos que salían fuera de la provincia de San Luis. Este precedente no solo resultaría relevante por establecer de manera primigenia que en el interior de la República la circulación de los productos nacionales es libre de derechos; sino también por las bases que sentaría unos meses antes —más precisamente el 03/05/1865— al rechazar la excepción de incompetencia opuesta por la provincia de San Luis quien pretendía argumentar que: (i) las provincias no podían en ningún caso ser demandadas sin su consentimiento ante los Tribunales de la Nación por

individuos particulares, y (ii) aunque en general las provincias pudiesen ser demandadas por particulares, ello no podía prosperar si estos eran vecinos de la misma provincia. Contrariamente a ello, la Corte se manifestó competente —cualquiera fuese la calidad de las partes— para (i) conocer en las controversias que se susciten entre particulares y una provincia, ya sea esta última demandante o demandada y (ii) cuando el fuero fuese determinado por la materia (CS, Fallos 1:485) (2).

Originariamente los contribuyentes solicitaban la declaración de inconstitucionalidad de las normas provinciales ante la instancia originaria de la Corte a través de la acción de repetición. Luego, con la ley 16.986 nació la acción de amparo, que a partir de la reforma de la Constitución de 1994 los constituyentes le reconocieron expresamente su estatus constitucional al incorporar el art. 43. Lo cierto es que el amparo devino como consecuencia de una creación pretoriana de la Corte a través de una serie de célebres fallos que fueron los antecedentes de la ley 16.986 (3).

Finalmente, mediante la ley 17.454 se sancionó el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y con él nació la acción declarativa de certeza cuyas características definiría la Corte a través de su jurisprudencia.

Así sostuvo que "siempre que la cuestión no tenga un carácter simplemente consultivo ni importe una indagación meramente especulativa, sino que responda a un 'caso' y busque precaver los efectos de un acto en ciernes, al que se atribuye ilegitimidad y lesión al régimen constitucional federal, la acción declarativa constituye un recaudo apto para intentar que se eviten los eventuales perjuicios que se denuncian" (CS, Fallos 318:2374, consid. 5º, entre muchos otros).

Asimismo, ha exigido "que medie: a) actividad administrativa que afecte un interés legítimo; b) que el grado de afectación sea suficientemente directo; c) que aquella actividad tenga concreción bastante" (CS, Fallos 307: 1379; 325:474 y 327:2529), "requisitos que resultan incluso revisables de oficio, porque lo contrario importaría permitir que se contraríe lo preceptuado en los arts. 116 y 117 de la CN en cuanto a que la Justicia federal actúa exclusivamente ante 'causas', sin que le quepa la misión de emitir opiniones en abstracto" (CS, Fallos 322:528, consid. 3º).

Tiempo más tarde, la Corte admitió la procedencia de la acción declarativa de inconstitucionalidad en los autos "Santiago del Estero, Provincia de c. Estado Nacional y/o Yacimientos Petrolíferos Fiscales s/ acción de amparo" (CS, Fallos 307:1379). Allí nuestro Máximo Tribunal resolvió tratar la acción de amparo interpuesta por la provincia como una acción declarativa en los términos del art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com. De esta forma dicha acción fue utilizada como vía para efectuar el control de constitucionalidad. Señaló la Corte que "en la medida en que la cuestión no tenga un carácter simplemente consultivo ni importe una indagación meramente especulativa, sino que responda a un caso y busque precaver los efectos de un acto en ciernes —al que se atribuye ilegitimidad y lesión al régimen constitucional federal—", "la acción declarativa, regulada en el art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación, constituye un recaudo apto para evitar el eventual perjuicio denunciado".

Pero en realidad fue en el caso "Gomer SA c. Córdoba, Provincia de s/ declaración de inconstitucionalidad" (CS, Fallos 310:142) de fecha 03/02/1987, en donde la Corte, haciendo remisión al caso antes mencionado, entre otros, sostuvo que "de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal existe en el orden nacional la acción declarativa de inconstitucionalidad y ella puede ser instaurada directamente ante esta Corte cuando se dan los requisitos que determinen su intervención en instancia originaria". No obstante, ello,

agregó que "la acción meramente declarativa está sujeta a los requisitos de admisibilidad que determina el art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación". Y justamente debido a no encontrarse aquellos requisitos reunidos en el planteo de la actora, rechazó in limine la acción interpuesta en aquel caso.

En síntesis, la Corte recepta la acción declarativa de inconstitucionalidad en su instancia originaria, pero, sin embargo, la procedencia de esta se encuentra condicionada al cumplimiento de los requisitos exigidos para la acción prevista en el art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com.

Así advertimos, tal como lo señala Sola, que "en estos últimos años la Corte ha efectuado reformas que revolucionaron el proceso judicial, muchas que por su novedad no han sido todavía plenamente apreciadas por la sociedad". En ese sentido el autor destaca "la expansión de las acciones declarativas de certeza para transformarlas en un instrumento procesal que permite analizar la constitucionalidad de las normas aun superando los límites del agotamiento de la vía administrativa y del solve et repete en materia tributaria" (4).

Así llegamos al objetivo que nos hemos propuesto en esta oportunidad para el presente trabajo. Esto es, el análisis de cómo ha evolucionado en los últimos tiempos el concepto de "acto en ciernes" en cabeza de la Corte a través de sus pronunciamientos.

Abordaremos dicha evolución desde lo conceptual y lo casuístico.

Focalizaremos por ende en los requisitos de admisibilidad de las acciones declarativas y analizaremos casos pendientes de resolución —en su mayoría relacionados con la consabida discusión de la procedencia de alícuotas diferenciales en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (en adelante, el "ISIB") en función de la radicación del establecimiento productivo del contribuyente— donde advertimos —novedosamente— la emisión de una serie de requerimientos cursados en forma previa al dictado de sentencias que definirán su competencia y la procedencia de medidas cautelares solicitadas.

¿Podrían estos requerimientos estar denotando cierta gestación de un cambio de criterio o evolución conceptual del concepto de "acto en ciernes"?

II. Evolución del concepto del "acto en ciernes" en la jurisprudencia de la Corte

El criterio clásico de la Corte fue considerar que se encontraba configurado el "acto en ciernes" cuando existía un acto de la Administración tendiente al cobro del tributo. Y ese acto debía tratarse de una determinación de oficio.

Así en la causa "Droguería del Sud S.A. c. Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de certeza" (expte. CSJ 38/2014) de fecha 06/11/2018 la Corte tomó a la Disposición Delegada (SEFSC) 3901/2013, mediante la cual se determinó de oficio el ISIB como un "acto en ciernes" y otorgó preminencia a "una conducta estatal explícita de la demandada dirigida a la 'percepción' del impuesto" cuestionado (CS, Fallos 311:421 y 328:4198) que surgía de la prueba documental agregada en la causa y evidenciaba "la actividad desplegada por la autoridad provincial" con "entidad suficiente para colocar a la actora en un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance y modalidad de una relación jurídica, por lo que la controversia es actual y concreta (CS, Fallos 310:606; 311:421, entre otros)" (el destacado no obra en el original).

A continuación, referiremos una serie de casos donde se advierte que nuestro Máximo Tribunal fue flexibilizando el concepto de "acto en ciernes". Ello evidentemente porque es sabido que la destacada actividad desplegada por los Fiscos suele materializarse a través de diversos actos administrativos.

- En el caso "Asociación Mutual Sancor c. AFIP DGI s/ acción meramente declarativa de

derecho", expte. CSJ 78/2014, 14/04/2015; se interpuso ante la Corte un Recurso Extraordinario Federal contra la sentencia de la Cámara Federal de Rosario que había rechazado la acción declarativa deducida con el objeto de obtener un pronunciamiento que despeje el estado de incertidumbre en relación con el alcance del artículo incorporado a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que disponía que aquella entidad era un sujeto exento en el impuesto.

En su dictamen de fecha 29/09/2014 la procuradora opinó que no existía actividad administrativa suficiente como para poner en tela de juicio el derecho que se invocaba, toda vez que las tareas de inspección llevadas a cabo en el marco de la fiscalización al contribuyente no implicaban una pretensión fiscal al no haber mediado una intimación de pago.

Sin embargo, la Corte con fecha 14/04/2015, consideró que "mediaba entre las partes una vinculación de derecho que traduce un interés serio y suficiente en la declaración de certeza pretendida, que asume así la condición de 'caso' (...)". Y agregó que "aunque es cierto —como lo destaca la señora procuradora fiscal— que en estas actuaciones no ha existido una resolución determinativa de oficio con respecto al tributo que le sería exigible a la actora (...), a juicio de este Tribunal la cuestión debatida no tiene un carácter meramente consultivo ni consiste en una indagación especulativa, máxime si se tienen en cuenta las particulares características en el sub examine".

¿Cuáles fueron para la Corte las "particulares características" existentes en el caso?

Para responder el interrogante nuestro Máximo Tribunal remarcó los siguientes hechos:

(i) en la reunión mantenida por las partes durante el desarrollo de las tareas de inspección y fiscalización la AFIP hizo saber a Asociación Mutual Sancor que: a) conforme a su postura debía encontrarse inscripta en el Impuesto al Valor Agregado por su actividad de servicios de salud, y b) le informó los importes precisos que debía ingresar en concepto de aquel impuesto;

(ii) el criterio del fisco respecto al tratamiento impositivo de los servicios de asistencia sanitaria, médica o paramédica había sido expuesto en las respuestas a las consultas vinculantes efectuadas por otras entidades mutuales;

(iii) el criterio del fisco había sido sostenido a lo largo de su intervención en el expediente, que llevaba casi 8 años de duración.

En síntesis, la Corte declaró procedente la acción declarativa interpuesta por Asociación Mutual Sancor, aun cuando el contribuyente luego del desarrollo de tareas de inspección y fiscalización por parte de la AFIP decidió finalmente reorganizarse como sujeto responsable abandonando su condición de sujeto exento en el Impuesto al Valor Agregado. Por lo tanto, nunca se llegó a dictar un acto determinativo de oficio [\(5\)](#).

- En el caso "Shell Compañía Argentina de Petróleo SA c. Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", expte. CSJ 4019/2015, 26/09/2017; se interpuso una acción declarativa de inconstitucionalidad en instancia originaria de la Corte a los efectos de que se declare la inconstitucionalidad de la pretensión de la provincia de Buenos Aires de gravar con el ISIB la venta de combustibles para el aprovisionamiento de buques o aeronaves destinados al transporte internacional de carga o pasajeros. Es decir que en el caso se veían afectadas las operaciones amparadas por el llamado "permiso de rancho" expedido por la autoridad aduanera. Asimismo, se solicitó el dictado de una medida cautelar.

En efecto, interpretó que la provincia pretendía ejercer su potestad tributaria transgrediendo principios y garantías constitucionales, esto es los arts. 16, 75 incs. 1º, 2º, 12,

13 y 18 de la CN.

La acción fue interpuesta toda vez que la ley 14.653, a partir del año 2015, derogó la exención introducida por la ley provincial 12.387 a "los ingresos provenientes de la venta de combustibles para el aprovisionamiento de buques o aeronaves destinado al transporte internacional de carga y/o pasajeros" que se plasmó en el art. 207, inc. t) del Cód. Fiscal (t.o. 2011). Como consecuencia de ello, Shell advirtió la inconsistencia de dicha derogación con el art. 186 inc. d) del Cód. Fiscal, que no consideraba gravada a "las exportaciones a terceros países", y con el art. 513 del Cód. Aduanero que trata a la carga amparada por el permiso de rancho como si fuera una exportación para consumo.

Por lo tanto, Shell decidió ingresar los anticipos del ISIB excluyendo los ingresos provenientes de las operaciones de rancho de la base imponible del tributo. Manifestó en su demanda que dicha situación provocaba que se encontrara expuesta a un inminente reclamo en concepto de capital, intereses y multa por parte de la provincia de Buenos Aires.

Asimismo, al plantear la acción Shell consideró al Informe 14/2014 de fecha 04/12/2014 emitido por la Dirección Provincial de Política Tributaria del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires como una conducta normativa y fáctica que daba origen a la controversia. Dicho informe fue emitido como respuesta a la nota presentada por la Cámara de la Industria del Petróleo ante el gobernador de la provincia de Buenos Aires, mediante la cual se solicitó la observación de la norma que derogó la exención mediante el ejercicio de su poder de veto. Concretamente, la Dirección Provincial de Política Tributaria manifestó que el Código Fiscal "considera exportaciones solo a la venta de mercaderías efectuadas al exterior, es decir, operaciones de venta por las cuales los efectos vendidos superan los límites del territorio nacional en el plano jurídico-político incorporándose a la riqueza de otros países extranjeros".

Con fecha 24/11/2015 la procuradora consideró que el proceso correspondía a la competencia originaria de la Corte.

Por su parte la Corte, previo a pronunciarse sobre su competencia y sobre la admisibilidad de la medida cautelar solicitada por Shell, cursó un requerimiento con fecha 09/08/2016. Allí solicitó al contribuyente que "informe y, en su caso, acredite, cuál ha sido la actividad administrativa provincial tendiente a percibir el impuesto sobre los ingresos brutos sobre aquellos ingresos provenientes de la venta de combustible para el aprovisionamiento de buques o aeronaves destinados al transporte internacional de carga, que justifique la interposición de esta acción ante la jurisdicción excepcional".

Finalmente, con fecha 26/09/2017 nuestro Máximo Tribunal decidió rechazar in limine la demanda interpuesta por Shell.

Justificó aquel decisorio señalando su doctrina legal respecto de la existencia de un "caso" a los fines de la procedencia de una acción declarativa de inconstitucionalidad. Asimismo, indicó que dicha acción tiene por finalidad precaver las consecuencias de un "acto en ciernes" y que para que prospere resulta necesario que medie "a) actividad administrativa que afecte un interés legítimo; b) que el grado de afectación sea suficientemente directo; y c) que aquella actividad tenga concreción bastante".

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

Tampoco se trata en el caso de normas que por su sola vigencia tengan una incidencia

concreta sobre la esfera de derechos de la requirente. Todo lo que se hace en la demanda es, a partir del informe de una unidad interna del ministerio de economía provincial, inferir cuál será la interpretación y el comportamiento de las autoridades provinciales competentes y, sobre esa base, poner en cuestión las normas generales que establecen el impuesto sobre los ingresos brutos y las correspondientes exenciones".

Claro está que en esta oportunidad la Corte focalizó en identificar: (i) un acto orientado a la estimación o percepción de las obligaciones fiscales de Shell y (ii) alguna norma que por su sola vigencia incida concretamente sobre la esfera de derechos de Shell; y así rechazó in limine la demanda debido a la ausencia de ambos.

En el caso "Harriet y Donnelly S.A. c. Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de certeza", expte. CSJ 114/2014, 31/10/2017—primer contribuyente que logró obtener una medida cautelar por parte de la Corte en materia de alícuotas diferenciales en función de la radicación del establecimiento productivo en el ISIB— el 24/02/2015 nuestro Máximo Tribunal estableció que la actora, debía tributar en lo sucesivo el ISIB aplicando la alícuota menor hasta tanto se dictara sentencia definitiva en el proceso.

A partir de este precedente la Corte comenzó a conceder las medidas precautorias solicitadas por centenares de contribuyentes que iniciaron acciones declarativas ante su instancia originaria sobre este tema en cuestión.

Ahora bien, en el caso de Harriet y Donnelly la medida precautoria fue otorgada con base en la intimación cursada por la provincia de Chaco de fecha 25/03/2013, mediante la cual se le informó al contribuyente que desde el período 1/2013 entraban en vigencia las modificaciones de las alícuotas en el ISIB. Asimismo, se lo intimaba "de corresponder, a presentar las declaraciones juradas rectificativas" y se le informó que ante su incumplimiento se le aplicarían las multas y sanciones establecidas en el Código Tributario Provincial y se procedería a la determinación de oficio de la deuda que pudiera resultar con los recargos correspondientes y posterior intervención judicial.

Aquella intimación para la procuradora no fue una "expresión suficiente de la pretensión fiscal", ya que solo empleó "términos generales, hipotéticos y conjeturales". Es por ello, que en su dictamen de fecha 16/03/2016, manifestó que los agravios traídos a juicio resultaban, en aquel momento, conjeturales e hipotéticos, ya que no se había probado comportamiento alguno configurativo del requisito del "acto en ciernes". Así opinó que la pretensión deducida no constituía "causa" o "caso contencioso".

Sin embargo, el 09/07/2016, cuando la causa ya se encontraba a sentencia, Harriet y Donnelly presentó un escrito manifestando un hecho nuevo en las actuaciones. En tal sentido, adjuntó el acta de fecha 22/03/2016, acompañada de una Orden de Intervención, mediante la cual la Administración Tributaria Provincial le había notificado el inicio de un procedimiento de fiscalización. Asimismo, acompañó la nota presentada el 29/03/2016 como respuesta a la mentada acta de fiscalización, en la que le solicitó al fisco que dejara sin efecto la intimación cursada, toda vez que había interpuesto una acción declarativa ante la Corte mediante la cual obtuvo el dictado de una medida cautelar (en la que se le ordenó a la provincia abstenerse de iniciar un procedimiento determinativo de oficio) que ya había sido oportunamente notificada. Como consecuencia de ello, el fisco le notificó mediante el acta de fecha 04/04/2016 que el proceso de verificación iniciado se suspendería provisoriamente, no obstante, lo cual se elevarían las actuaciones a la Dirección Jurídica para analizar el caso.

A pesar de ello, Harriet y Donnelly remarcó en la denuncia del hecho nuevo que de la documentación acompañada surgía claramente que la provincia pretendía proseguir con el reclamo que originó la interposición de la demanda en instancia originaria, incluyendo

incluso los mismos períodos fiscales que habían sido objeto de esta.

Como consecuencia de ello, la Corte dejó sin efecto el llamado de autos para sentencia, y corrió traslado del hecho nuevo denunciado a la provincia (6). El fisco en su contestación acompañó el dictamen de la Dirección Jurídica de fecha 23/05/2016, del cual surgía que se reconoció la medida cautelar a favor del contribuyente, pero que, sin embargo, esta no era "óbice para que la provincia pueda realizar tareas de fiscalización dirigidas a constatar que las bases imponibles declaradas se correspondan con las respectivas facturaciones y/o ingresos obtenidos por la empresa".

Finalmente, la Corte dictó sentencia el 31/10/2017. Consideró que la provincia demandada determinó a través de su conducta administrativa las condiciones a las que la actora debía someterse. Esto fue a través de (i) la intimación del 25/03/2013, (ii) del acta de fecha 22/03/2016, así como también (iii) mediante el Dictamen de la Dirección Jurídica del 23/05/2016, que a su criterio resultaban "reveladores de la actividad local enderezada a aplicar la normativa (...) impugnada". Por lo tanto, concluyó que la cuestión propuesta por el contribuyente constituía un "caso". Así, nuestro Máximo Tribunal advirtió la existencia de una actividad concreta del fisco provincial dirigida a la determinación o cobro del gravamen. En cuanto al fondo resolvió que las cuestiones planteadas eran sustancialmente análogas a las examinadas y resueltas en esa misma fecha en la causa "Bayer SA c. Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", expte. CSJ 505/2012.

Por lo tanto, aquí tampoco la Corte consideró necesaria la existencia de una determinación de oficio a los fines de configurar un "acto en ciernes". No obstante ello, la procuradora continúa remitiéndose a su dictamen obrante en el expediente de Harriet y Donnelly en todos aquellos expedientes en materia de alícuotas diferenciales en donde el fisco no haya dictado una resolución determinativa de oficio. Esto último será desarrollado en el punto III.

- El caso "Festival de Doma y Folklore c. Estado Nacional s/ acción meramente declarativa de derecho", expte. CSJ 237/2014 y CSJ 581/2013, 20/02/2018, nos permitirá identificar cómo ha mutado o quizás la expresión acertada ha de ser "flexibilizado" el concepto que en análisis nos ocupa.

Llegamos de esta manera al último caso en donde la Corte desarrolló su doctrina sobre los requisitos de admisibilidad de una acción declarativa de certeza.

El Fisco Nacional interpuso ante la Corte por la vía del Recurso Extraordinario Federal cuestionando la sentencia de la Cámara Federal de Córdoba que había hecho lugar a la acción declarativa deducida por el contribuyente y declarado la inconstitucionalidad del conjunto normativo de la ley nacional que había delegado al Poder Ejecutivo la atribución de eliminar exenciones tributarias y el decreto dictado en consecuencia que modificó la Ley del Impuesto al Valor Agregado en cuanto derogó la exención a los espectáculos y reuniones de carácter artístico, científico, cultural, teatral, musical, de canto, de danza, circenses, deportivos y cinematográficos, por los ingresos que constituyen la contraprestación exigida para el acceso a dichos espectáculos.

En su dictamen de fecha 26/11/2014 la procuradora opinó que las actuaciones resultaban sustancialmente análogas a las examinadas en su dictamen en el caso "Asociación Mutual Sancor". Para arribar a aquella decisión, remarcó las siguientes cuestiones: (i) la actora presentó sus declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado sin gravar los ingresos correspondientes a la contraprestación de los espectáculos que organiza y (ii) el Fisco, por su parte, nunca las impugnó. Como consecuencia de ello, la procuradora consideró que los agravios esgrimidos por Festival de Doma y Folklore "resultaban conjeturales e hipotéticos frente a la ausencia del preceptivo e ineludible "acto en ciernes", que pueda válidamente

originar una relación jurídica concreta".

En este caso, la Corte también decidió rechazar la demanda interpuesta con fecha 20/02/2018, mediante el voto de la mayoría de sus ministros, y precisó nuevamente el concepto del "acto en ciernes".

Allí, si bien primigeniamente asimiló el "acto en ciernes" a la determinación de oficio, intimaciones de pago, notificaciones de deuda y/o requerimientos; no es menor advertir la decisión de la Corte de introducir ciertos conceptos que —ajenos a la naturaleza de una "actividad administrativa" propiamente dicha— se hacen presente a diario y en forma exponencial en situaciones cotidianas.

Concretamente, nos referimos a la negación lisa y llana de un derecho que se busca proteger —existente en el tiempo previo al dictado del acto administrativo— como, asimismo, al costo en que debe incurrirse durante dicho tiempo y que, en la práctica, se traduce como negación del derecho que se busca proteger. En otras palabras, la Corte admite la posibilidad de que un contexto normativo por sí solo cause una lesión concreta al peticionante.

Literalmente introdujo el alcance de estos supuestos, expresando que "ello puede darse, por ejemplo, cuando en el tiempo previo al acto administrativo que concretaría el agravio, el derecho que el actor busca proteger se encuentra de hecho negado o cuando el costo en que debe incurrir durante dicho tiempo implica en la práctica la negación del derecho que busca proteger. Sin embargo, en casos de esta naturaleza es el actor quien debe acreditar de qué modo esa incertidumbre afecta sus derechos, a través de la exposición de los presupuestos de la acción y la demostración de que concurren en el caso. Así, debe hacer manifiesta la existencia de una actividad o un contexto normativo que, en forma actual, ponga en peligro el o los derechos invocados o les cause lesión con concreción suficiente para justificar la actuación del Poder Judicial".

En tal sentido, entonces cabe preguntarnos: ¿cómo se genera una lesión al contribuyente pasible de ser tratada como un "acto en ciernes" habilitante de un planteo meramente declarativo?

1) A través de un acto administrativo que afecte uno o más de sus intereses legítimos de modo directo y concreto. Este acto administrativo puede ser una (i) determinación de oficio, (ii) intimaciones de pago; (iii) notificaciones de deuda; o (iv) requerimientos.

2) Por un contexto normativo o administrativo. La Corte estableció que el peticionante puede tener un legítimo interés en esclarecer de forma inmediata, sin estar obligado a propiciar o soportar un acto administrativo que concrete su agravio. Ello se puede dar cuando: (i) en el tiempo previo al acto administrativo que concretaría el agravio, el derecho que el peticionante busca proteger se encuentra de hecho negado, o bien cuando (ii) el costo en que debe incurrir el peticionante durante dicho tiempo implica en la práctica la negación del derecho que busca proteger.

Sin embargo, la Corte estableció ciertas condiciones para que el contribuyente demuestre la afectación de un contexto normativo. Esto es que el peticionante: (i) debe acreditar de qué modo esa incertidumbre afecta sus derechos, a través de los presupuestos de la acción y la demostración de que concurren en el caso, como así también que (ii) debe hacer manifiesta la existencia de una actividad o contexto normativo que en forma actual ponga en peligro el o los derechos invocados o le cause lesión con concreción suficiente para justificar la actuación del Poder Judicial.

En función de todos estos parámetros establecidos en el decisorio, para nuestro Máximo Tribunal, en el caso "Festival de Doma y Folklore" surge una inexistencia de un acto

administrativo, ya que no puede ser invocado como lesión el hecho de poder potencialmente ser sometido a una fiscalización, porque ello resulta ser una mera conjetura.

Asimismo, consideró que tampoco se demostró en el caso una lesión a causa de un contexto normativo, toda vez que el contribuyente no acreditó "fehacientemente que de tener que pagar el tributo le sería imposible trasladar dicho costo al precio de las entradas ni tampoco (...) ha demostrado que existiría una merma del público concurrente a los espectáculos por ella organizados de tener que efectuar dicha traslación".

III. Opinión de la procuradora sobre la admisibilidad de las demandas en materia de alícuotas diferenciales en el ISIB

III.1. Casos en los que el "acto en ciernes" fue una determinación de oficio

Con fecha 15/05/2015 la procuradora dictaminó en la causa "Bayer SA c. Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", expte. CSJ 505/2012. Opinó que la Corte debía hacer lugar a la demanda, toda vez que las cuestiones en debate no tienen un mero carácter consultivo ni importan una indagación especulativa, sino que, antes bien, responden a un caso que busca precaver los efectos de actos en ciernes, como lo es la resolución determinativa de oficio.

Así en todos los casos en donde los contribuyentes han interpuesto acciones declarativas en instancia originaria de la Corte acreditando como "acto en ciernes" una determinación de oficio, la procuradora ha opinado que debía hacerse lugar a la demanda remitiéndose a su dictamen obrante en la causa "Bayer".

III.2. Casos en los que el "acto en ciernes" fue una intimación

En la causa "Harriet y Donnelly S.A. c. Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de certeza", expte. CSJ 114/2014 la procuradora opinó en su dictamen de fecha 16/03/2016 que no debía hacerse lugar a la demanda. Debemos tener presente que al momento en que se pronunció no existía el hecho nuevo al que se hizo referencia en el punto II.

Así manifestó que la intimación no fue una expresión suficiente de la pretensión fiscal, ya que solo empleó términos generales, hipotéticos y conjeturales. Agregó que los agravios traídos a juicio resultaban conjeturales e hipotéticos, ya que no se había probado comportamiento alguno configurativo del requisito del "acto en ciernes". Y como consecuencia de ello, la pretensión deducida no constituía "causa" o "caso contencioso".

Como consecuencia de ello, en todos los casos en donde los contribuyentes han interpuesto acciones declarativas en instancia originaria de la Corte acreditando como "acto en ciernes" una intimación, la procuradora ha opinado que no debía hacerse lugar a la demanda remitiéndose a su dictamen obrante en la causa "Harriet y Donnelly".

III.3. Casos en los que solo se impugnó el contexto normativo

Existen planteos en donde los contribuyentes iniciaron acciones declarativas sin dejar de ingresar el ISIB aplicando la alícuota incrementada. Por lo tanto, jamás existió un acto del fisco tendiente al cobro del tributo.

El primer caso que llegó a la Procuración fue "Cepas Argentinas SA c. Córdoba, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", expte. CSJ 1196/2016. Allí la procuradora en su dictamen del 13/12/2017 opinó que la Corte debía rechazar la demanda, toda vez que consideró que no se acreditó la existencia de un "caso".

Explicó que "nada impide que la actora presente sus declaraciones juradas y abone el impuesto resultante empleando la alícuota que considera correcta para su actividad, ni que el organismo fiscal las impugne en cada uno de los períodos fiscales, situación hipotética, que

puede o no producirse y, en este último supuesto y por el transcurso del tiempo, podría conducir a la prescripción de las acciones y poderes fiscales para su reclamo".

Por lo tanto, sostuvo que la pretensión tendiente a obtener la declaración general y directa de inconstitucionalidad no acreditan una "causa" o "caso contencioso" que permita la intervención del Poder Judicial de la Nación.

Es así que en todos los casos en donde los contribuyentes han interpuesto acciones declarativas en instancia originaria de la Corte impugnando directamente el contexto normativo, la procuradora ha opinado que no debía hacerse lugar a la demanda remitiéndose a su dictamen obrante en la causa "Cepas Argentinas".

Cabe destacar que la Corte aún no se ha expedido en estos casos.

III.4. Casos en los que el "acto en ciernes" fue una nota del fisco

En materia de alícuotas diferenciales podemos encontrar otra variante de planteos. Consisten en casos en donde los contribuyentes presentaron una nota ante el fisco provincial mediante la cual pusieron en su conocimiento que aplicarían para el pago de los anticipos del ISIB la alícuota prevista para los contribuyentes que poseen establecimiento en su jurisdicción, en lugar de la alícuota mayor prevista para los contribuyentes que no cuentan con local en la provincia.

En respuesta a aquellas notas, la mayoría de los organismos fiscales notificaron a la parte involucrada un acto manifestando que el ente recaudador debía aplicar la ley impositiva vigente y carecía de competencia para declarar su inconstitucionalidad.

A partir de la notificación de aquellas notas, los contribuyentes interpusieron las acciones declarativas ante la Corte.

El primero de ellos en llegar a la Procuración fue "Milkaut SA c. Buenos Aires, provincia de s/ acción declarativa de certeza", expte. CSJ 2315/2016. Así con fecha 10/04/2019 la procuradora sostuvo que no debía hacerse lugar a la demanda interpuesta.

Manifestó que la nota del fisco involucrado —ARBA— se limitaba a transcribir los artículos de la ley impositiva e informaba que su misión es ejecutar la política tributaria y que carecía de competencia para declarar la inconstitucionalidad de las normas impositivas. Y, por lo tanto, no era posible equiparar aquella nota a un acto concreto por parte del organismo recaudador en el que fije su posición e intime el pago del tributo por los períodos fiscales que considera adeudados. Asimismo, resaltó que surge del expediente que las distintas reparticiones internas de ARBA manifestaron que no se había iniciado fiscalización individualizada al contribuyente.

Como consecuencia de ello, la procuradora concluyó que la acción declarativa interpuesta tendía a obtener una declaración general y directa de inconstitucionalidad, y, por ende, no existía "causa" o "caso contencioso".

En todos los casos en donde los contribuyentes han interpuesto acciones declarativas acompañando este tipo de notas emitidas por las reparticiones fiscales, la procuradora ha opinado que no debía hacerse lugar a la demanda remitiéndose a su dictamen obrante en la causa "Milkaut".

La Corte aún no se ha pronunciado en estos casos.

IV. Requerimientos cursados por la Corte previo a dictar sentencia acerca de su competencia

Como ya fuera expuesto en el punto II, el requerimiento cursado por la Corte en la causa "Shell" devino en un rechazo in limine de la demanda interpuesta. Veamos qué tipo de

requerimientos fueron cursados en las causas en materia de alícuotas diferenciales en el ISIB.

IV.1. Caso "Máquinas Agrícolas Ombú S.A. c. Córdoba, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", expte. CSJ 2120/2016

Con fecha 21/04/2017 la Corte, previo a expedirse acerca de su competencia y sobre la medida cautelar solicitada, cursó un requerimiento al contribuyente. En efecto, le solicitó "(...) que informe si la provincia de Córdoba ha dictado algún acto administrativo tendiente a la percepción de las alícuotas a las que hace referencia en su escrito inicial o, en su defecto, que acredite los pagos realizados durante los períodos alcanzados por las disposiciones cuestionadas; y asimismo acompañe, si existiesen, las presentaciones efectuadas en sede provincial".

El contribuyente manifestó que la provincia de Córdoba no había dictado acto administrativo alguno tendiente a la percepción del tributo, toda vez que había ingresado el gravamen bajo la alícuota más gravosa prevista para los contribuyentes que no desarrollan su actividad industrial en establecimientos ubicados en la provincia de Córdoba. Asimismo, acompañó los comprobantes de pagos correspondientes.

Como consecuencia de ello, la Corte mediante su sentencia de fecha 05/09/2017 resolvió declararse competente para entender en el proceso y hacer lugar a la medida cautelar de no innovar solicitada por el contribuyente. Así estableció que "Máquinas Agrícolas Ombú SA tribute en lo sucesivo en concepto sobre los ingresos brutos idéntica alícuota a la prevista en la legislación tributaria local para aquellos contribuyentes que desarrollen la misma actividad en establecimientos ubicados en la provincia de Córdoba, ello hasta tanto se dicte sentencia definitiva en estas actuaciones".

IV.2. Casos contra la provincia de Buenos Aires

Recientemente la Corte ha modificado su *modus operandi*. En lugar de cursar requerimientos a la parte actora, ha ordenado notificarlos a las demandadas, aun cuando todavía no son parte en los expedientes.

Ello ocurrió en una serie de causas que fueron planteadas contra la provincia de Buenos Aires. Así la Corte manifestó que "frente a los planteos efectuados por la provincia de Buenos Aires en causas análogas a la presente, ante trámite ante esta Secretaría, en cuanto a la inexistencia de un 'caso o controversia' o 'acto en ciernes' ante la —alegada— falta de una intimación concreta de parte de ARBA (expediente CJ 4996/2015 'Carrier Fuego SA c. Buenos Aires, provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad y repetición' y CSJ 573/2017 'Droguería 20 de junio SA c. Buenos Aires, provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad', entre otros), requiérase al referido estado provincial que (...) informe a este Tribunal si existe algún reclamo, procedimiento o acto de cualquier tipo, vinculado al cobro de diferencia de alícuotas del impuesto a los ingresos brutos, basadas en el lugar de radicación del establecimiento productivo de la contribuyente (...)".

¿Qué argumentos utilizó el fisco en los casos mencionados por los requerimientos de la Corte a los fines de asegurar la inexistencia de un "caso o controversia" o de un "acto en ciernes" en los planteos de los contribuyentes?

En el caso "Carrier Fuego", la provincia de Buenos Aires objetó que el contribuyente haya formulado su planteo exclusivamente sobre el contexto normativo.

Para ello utilizó los argumentos esbozados por la procuradora en el caso ya mencionado "Cepas Argentinas". Asimismo, manifestó que "para evitar las consecuencias dañosas de ese eventual 'acto de la administración' que se habría originado con motivo de la manera de tributar que el contribuyente considera correcta, el sistema jurídico le reconoce la posibilidad

de cuestionarlo judicialmente mediante una medida cautelar rápida y expedita. La cual tendrá por finalidad la de suspender o impedir que la Administración ejecute el mismo". Y así continúa diciendo que "la propia CS así lo ha entendido en innumerables pleitos en los que otorgó una medida cautelar para impedir la percepción de diferencias dinerarias por aplicación de alícuotas diferenciales en función del lugar del establecimiento permanente".

Respecto al expediente "Droguería 20 de junio" el fisco sostuvo que el único acto invocado por el contribuyente fue un formulario único de notificación encabezado con la leyenda "Causa/motivo: consulta" de donde surge la respuesta brindada por el responsable del Centro de Servicio Local de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. De esta forma aclara las siguientes cuestiones: (i) el Responsable del Centro de Servicio no resulta competente para determinar obligaciones tributarias; (ii) la respuesta a la consulta formulada por el contribuyente no es un acto administrativo y de ningún modo puede constituir una expresión de voluntad formar de ARBA; (iii) la respuesta no contiene una intimación a integrar una diferencia en el ISIB; y por último, (iv) la sanción de la ley impositiva para el año 2017 receptando el Consenso Fiscal constituye un indicio de que la provincia ha modificado su política tributaria y ha eliminado el sistema de alícuotas diferenciales en el ISIB.

Sin embargo, de las respuestas a los requerimientos formulados por la Corte en estos nuevos casos, ARBA no aclaró en todos los casos si se inhibiría de realizar futuros reclamos por diferencias de alícuotas. En contraposición, surge de algunas contestaciones que, atento a la jurisprudencia de la Corte sobre el tema en cuestión, ARBA no tiene previsto generar un procedimiento al contribuyente.

Finalmente, la Corte citó a las partes a una audiencia, sin perjuicio de lo que le corresponda decidir acerca de su competencia para entender en cada caso. De algunas actas surge que las partes han acordado reunirse nuevamente a los mismos fines y efectos en marzo del 2020. Ergo, la historia continúa y a la fecha no sabemos cómo seguirá o evolucionará una temática tan variable como la que en análisis nos ocupa.

V. Conclusiones

No podemos dejar de señalar que existen casos en donde la Corte admitió acciones declarativas en ausencia del consabido y concreto "acto en ciernes". Uno de los más recientes resulta ser una familia de fallos en donde se declaró la inconstitucionalidad de la Tasa de Verificación de Procesos Productivos, aplicado a la pesca de altura, y que fuera percibida por la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur (cuya base imponible se encontraba determinada por el valor FOB de salida para embarques de productos destinados a la exportación al territorio continental). El primero de ellos fue "Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida SA c. Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad" (expte. CSJ 62/2010, 29/04/2015) [\(7\)](#).

En nuestra opinión, la Corte en aquellos pronunciamientos no dejó sentada una doctrina respecto a la existencia de "caso" ante una demanda basada exclusivamente en la solicitud de declaración de inconstitucionalidad de una norma. Simplemente sostuvo "que la demanda deducida constituye una vía idónea para suscitar la intervención de este Tribunal, pues no se trata de dar solución a una hipótesis abstracta, sino que procura precaver los efectos de la aplicación de la ley tarifaria provincial a la que la empresa actora atribuye ilegitimidad y lesiones legales que vinculan a las partes en el conflicto".

Lo mismo ocurrió al fallar en autos "Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c. Buenos Aires, Provincia de s/ ordinario" (expte. CSJ 37/2012, 09/12/2015); precedente de alícuotas diferenciales en el Impuesto de Sellos que fueran establecidas por una ley de la provincia de Buenos Aires para los actos, contratos y operaciones sobre inmuebles radicados

en aquella jurisdicción, pero concertados en instrumentos públicos o privados otorgados fuera de ella.

Allí la Corte, a los fines de hacer lugar a la acción declarativa interpuesta, sostuvo que a pesar de que el régimen de alícuotas diferenciales había sido derogado, "subsiste en el caso un estado de incertidumbre respecto de la existencia y modalidad de las obligaciones contraídas por escribanos porteños y sus clientes con el Fisco provincial, extremo que se desprende de la derogación hacia el futuro dispuesta por los arts. 21 y 33 de la ley 14.357 (BO 26.846 del 31/05/2012)".

De esta forma, nuestro Máximo Tribunal se basa en la disposición de la nueva normativa que tiene efectos prospectivos a los fines de sostener que "la provincia mantiene la pretensión de percibir la alícuota diferencial del impuesto de sellos" respecto de los períodos anteriores. Y de esta forma, considera que "aparece clara la existencia de un interés jurídico suficiente para instar la acción destinada a provocar el dictado de la sentencia definitiva, con el objeto de dilucidar la subsistencia de una obligación tributaria pendiente (CS, Fallos 331:718)".

Somos concluyentes en afirmar que, según nuestra opinión, no es posible inferir que la Corte haya admitido estas acciones declarativas sin "acto en ciernes" por el solo hecho de que se haya pronunciado en forma favorable a las pretensiones de los contribuyentes.

Por lo tanto, no podríamos llegar a la conclusión de que se está avalado el supuesto de la existencia de un caso en donde la norma por su sola vigencia tenga una incidencia concreta sobre la esfera de los derechos del contribuyente (caso "Shell") o que resulta procedente la impugnación a un contexto normativo en los términos de "Festival de Doma y Folklore".

Ello en función de que nuestro Máximo Tribunal ha dicho en aquel caso que el peticionante (i) debe acreditar de qué modo esa incertidumbre afecta sus derechos, a través de los presupuestos de la acción y la demostración de que concurren en el caso, como así también que (ii) debe hacer manifiesta la existencia de una actividad o contexto normativo que en forma actual ponga en peligro el o los derechos invocados o le cause lesión con concreción suficiente para justificar la actuación del Poder Judicial.

Ello toda vez que —tal como surge del presente trabajo— la Corte no ha rechazado in limine ciertos casos que a priori podrían aparentar no presentar un "caso o controversia" o "un acto en ciernes". Todo lo contrario, ha optado por declararse competente y hasta ha otorgado las medidas cautelares solicitadas por los contribuyentes.

Por lo tanto, si al momento de pronunciarse sobre la cuestión de fondo analizará más detenidamente si se encuentran reunidos los requisitos a los fines de declarar admisible la acción declarativa, y finalmente llegara a considerar que no existe un "caso o controversia" o "acto en ciernes", esta decisión generaría sin dudas una gran inseguridad jurídica para muchos litigantes.

Recordemos que el Dr. Casás ya había dejado asentado en su voto en el fallo "Orbis Merting" (8) que el sinnúmero de medidas cautelares otorgadas por la Corte, en el marco de las acciones declarativas interpuestas en su instancia originaria por los contribuyentes afectados por el régimen de alícuotas diferenciales en el ISIB, preanunciaban su doctrina.

A todo evento, queda claro que cuando no existe una intimación por parte del organismo recaudador, el contribuyente deberá justificar de forma fehaciente la afectación que le produce el contexto normativo. Cabe destacar que la doctrina sentada en "Festival de Doma y Folklore" ha sido reiterada por el Dr. Rosenkrantz en su voto en disidencia en Fallos 341:1017.

Así el presidente de la Corte sostuvo que (i) debe demostrarse la lesión o amenaza que

podría afectar en grado suficientemente concreto los derechos del peticionario, (ii) acreditar la perturbación al normal funcionamiento de la actividad, o bien, (iii) que el agravio invocado no resulte un planteo meramente conjetural toda vez que su concreción no debe depender de hechos futuros contingentes.

Aun cuando este último precedente pueda llegar a convertirse en el "Manual del Buen Destino" de un planteo que —carente de acto en ciernes— tenga por objeto cuestionar la legitimidad de una norma que lesione o amenace de manera concreta, real y efectiva (nunca conjetural) los derechos de un contribuyente; no menos importante se evidencia la urgente necesidad de receptar en la normativa procesal nacional la figura de la acción de inconstitucionalidad; lisa, llana, expresa y sin otro condicionamiento de tipo formal que la existencia real y efectiva de la vulneración de derechos consagrados en la Constitución Nacional.

Tan solo ello eliminaría con el tiempo y de manera contundente la diversidad de criterios interpretativos; la tediosa ingeniería analítica de los Juzgadores tendiente a dirimir la existencia de acto en ciernes y según el caso, la efectiva necesidad de su presencia para el tratamiento de la cuestión litigiosa.

Focalizar en la existencia de una actividad previa administrativa por parte del organismo recaudador que deba hacerse presente como requisito de admisibilidad de una acción tendiente a cesar la perturbación de un derecho cierto y concreto, se traduce —en nuestra opinión— en un verdadero desacierto jurídico.

(1) ZABALÍA, Clodomiro, "Historia de la Corte Suprema de Justicia en relación con su modelo americano", Edición Casa Jacobo Peuser, 1920, editado por DAS Editor 2019, p. 77.

(2) La Corte manifestó que "la independencia de los Gobiernos de Provincia está circunscripta al ejercicio de los Poderes no delegados al Nacional, y que ni esta, ni su dignidad sufren menoscabo por comparecer ante un Tribunal que ellas mismas han creado para dirimir sus controversias" (consid. 5º). Asimismo, advirtió que en aquel caso "la calidad de las partes no es la que debe determinar el fuero", toda vez que "la demandante funda su acción en el inciso tercero del artículo diez y siete de la Constitución, que declara que solo el Congreso impone derechos de exportación; y, según el artículo cien, todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución son de la competencia de la Corte Suprema" (consid. 8º).

(3) Manili explica que el amparo surge a través del voto en disidencia del Dr. Casares en "José de San Miguel" (CS, Fallos 216:606), luego con el fallo "Siri" (CS, Fallos 239:459) y, finalmente, en el caso "Kot" (CS, Fallos 241:291) en donde la Corte expresamente se refirió a la acción de amparo. Posteriormente a la sanción de la ley de amparo, la Corte declaró la inconstitucionalidad del art. 2º inc. d) que prohíbe declarar la inconstitucionalidad de las normas en los fallos "Outon" (CS, Fallos 267:215) y "Empresa Mate Larangeira Mendes" (CS, Fallos 269:393) (ver MANILI, Pablo L., "Evolución de la jurisprudencia de la Corte Suprema", Ed. Astrea, Buenos Aires, 2017, ps. 122, 133-135, 166-167, y 173-174).

(4) SOLA, Juan Vicente, "La Corte Suprema de Justicia. El nuevo proceso constitucional", Ed. La Ley, Buenos Aires, 2015, p. 15.

(5) Lo interesante del caso es que la Corte manifestó en el consid. 5º de su sentencia que no compartía lo expuesto por la procuradora en su dictamen, en el que había afirmado que la acción tendía a obtener una declaración general y directa de inconstitucionalidad. Más aún, la procuradora había invocado el caso "Carlos E. Enríquez SA y otros UTE c. AFIP-DGI s/ acción meramente declarativa" (expte. C.211.XLVIII, 25/02/2014), toda vez que consideró que la actora, "de considerar que le asiste la razón en cuanto a la inteligencia de las normas

federales aquí involucradas, pueda plantear el asunto por los medios legales idóneos para aventar la falta de certidumbre que alega sobre la procedencia del tributo, entre las cuales se cuenta la vía de la repetición de los arts. 81 y cc. de la ley de rito fiscal". En efecto, en el caso "Enríquez" la actora había interpuesto una acción declarativa en paralelo al inicio de un procedimiento de determinación de oficio, en donde la AFIP le había notificado la corrida de vista. La Corte en su sentencia, dictada un poco más año antes que la recaída en "Asociación Mutual Sancor", consideró que las disposiciones de la ley 11.683 revisten el carácter de ordenamiento específico de todos los aspectos vinculados con la determinación y percepción de los tributos cuya recaudación se halla a cargo de la DGI. Sostuvo que la existencia de una ley instrumental específica que regula las relaciones tributarias hace que la tramitación de las causas deba ajustarse a sus normas. Y así concluyó que la acción de certeza promovida por la actora resultaba improcedente, ya que el art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com. asigna a dicha acción carácter subsidiario. Ese carácter subsidiario obsta a su admisión en casos en que el ordenamiento jurídico prevé vías procesales específicas e idóneas para debatir la cuestión, y que permiten aventar la falta de certidumbre. De esta forma, la Corte entendió que en el caso no concurrieron razones que demostraran que los aludidos procedimientos resultarían ineficaces para tal finalidad o que la sujeción a ellos conculcara derechos de raigambre constitucional, toda vez que la actora tenía a su alcance los medios legales previstos por la ley 11.683 para defenderse de los cargos formulados en el ámbito del procedimiento de determinación de oficio regulado en dicho ordenamiento. En efecto, pudo contestar la vista que se le confirió de tales cargos y ofrecer o presentar las pruebas que hicieren a su derecho dentro del plazo allí fijado.

(6) El traslado fue conferido mediante el auto de fecha 17/06/2016 en donde la Corte aclaró que "con prescindencia de la etapa procesal en que se la invoca, pues en los juicios que tramitan ante la instancia originaria del Tribunal las partes no cuentan con la facultad que, en el marco de los procesos ordinarios de conocimiento sometidos a una doble instancia, le reconoce el art. 260, inc. 5º, apartado a, del Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación para hacer valer hechos nuevos (...) a fin de incorporarlos regularmente al proceso para su consideración y decisión por el órgano judicial en el momento de dictar la sentencia definitiva (art. 163, incs. 4º y 6º del ordenamiento procesal; conf. CS, Fallos 328:4818 y 329:1317)".

(7) Luego le siguieron: "Yuken SA" (expte. CSJ 5/2010, 29/04/2015); "Estremar SA" (expte. CSJ 78/2010, 29/04/2015); "Explotación Pesquera de la Patagonia SA" (expte. CSJ 63/2010, 29/04/2015); "San Arawa SA" (expte. CSJ 105/2012, 29/03/2016) y "Glaciar Pesquera SA" (expte. CSJ 101/2012, 29/03/2016).

(8) "Orbis Merting SAIC c. GCBA y otros s/ acción meramente declarativa (art. 277 CCAyT) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido", expte. 11853/15, Tribunal Superior de Justicia de la CABA, 17/05/2017.