

LA INMUNIDAD FISCAL DEL BANCO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Por Pablo Hernán Della Picca

RESUMEN

El Banco de la Provincia de Buenos Aires goza de inmunidad fiscal respecto de los tributos nacionales en razón de la reserva efectuada por la provincia al celebrar el Pacto de San José de Flores en 1859. En 1860 la provincia se unió a la Confederación, incorporándose a la Constitución de 1853 agregados en los artículos 31 y 104. A su vez, en 1880 al sancionarse la ley que declaró Capital de la República a la Ciudad de Buenos Aires, se mantuvo expresamente la reserva sobre las instituciones provinciales. En distintos momentos se intentó gravar determinados actos vinculados a la actividad del Banco, aunque la Corte Suprema lo ha denegado. En la reforma Constitucional de 1994 la Dirección General Impositiva encontró un nuevo argumento en favor de su cometido: la constitucionalización del régimen de coparticipación de impuestos. Sin embargo, la jurisprudencia del Máximo Tribunal no ha variado. El autor entiende que los alcances de la inmunidad del banco provincial deben ser igualados a los del resto de los bancos oficiales y propone un mecanismo para lograrlo.

PALABRAS CLAVE

Constitución Nacional – Banco de la Provincia de Buenos Aires - Reforma Constitucional de 1994-
Coparticipación de impuestos

THE FISCAL INMUNITY OF THE BANK OF BUENOS AIRES PROVINCE

By Pablo Hernán Della Picca

ABSTRACT

The Bank of Buenos Aires Province enjoys Fiscal immunity regarding to National taxes, given the treaty made by the Province at the time of celebrating the Pact of San José de Flores in 1859. In 1860, the Province joined the Confederation, being included into the 1853 Constitution and added into the articles 31 and 104. At the same time, when the law that declares Buenos Aires City as the Capital of the Republic was enforced, the treaty was expressly maintained regarding the province's institutions. At several moments it was attempted to tax certain acts related to the Bank's activity, but it was denied by the Court. The General Tax Directorate found a new argument to its favor under the 1994 Constitutional reform: the constitutionality of the tax co-participation regime. However, the jurisprudence of the Maximum Court has not changed. The author understands that the scope of the immunity of the province bank must be matched to the rest of the official banks and proposes a mechanism to achieve this.

KEY WORDS

National Constitution - Bank of Buenos Aires Province - Constitutional Reform - Tax co-participation

LA INMUNIDAD FISCAL DEL BANCO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Por Pablo Hernán Della Picca*

I. Palabras introductorias

A lo largo de las presentes líneas trataremos la particular situación que caracteriza al Banco de la Provincia de Buenos Aires. No nos referiremos a los aspectos financieros, bancarios ni funcionales de la entidad en sí, sino a su condición desde una óptica jurídico constitucional.

Como veremos, los propios albores de nuestra organización nacional han investido a la entidad bancaria de un especial carácter cuyo alcance se proyecta hasta nuestros días. Esta circunstancia – adelantamos– no trae consigo el beneplácito de todos los actores que de alguna manera u otra tienen interés en el asunto y, es justo decirlo, tienen razones atendibles.

Concretamente, en la actualidad el Banco de la Provincia de Buenos Aires goza de una amplia inmunidad a raíz de los acontecimientos históricos que pasaremos a explicar. Es nuestro propósito reseñar los antecedentes históricos involucrados, el marco jurídico, sus implicancias en la doctrina y en la jurisprudencia, y esgrimir nuestra propia interpretación del caso para luego esbozar una posible respuesta –o solución–, en el convencimiento de que ello es una materia pendiente. La última reforma constitucional en nada ha cambiado el cuadro de situación que explicaremos, sin embargo un mandato que de ella ha surgido permite afirmar que brinda una oportunidad para el cambio: nos referimos a la obligatoriedad de sancionar una ley de coparticipación de impuestos.

II. a. Breve relato de los antecedentes históricos de nuestra Organización Constitucional

La organización constitucional de la República Argentina es el producto de posiciones filosóficas, teológicas, políticas y económicas de diversos matices. Éstas dieron lugar a intensos y extendidos debates, algunos verdaderamente encendidos, hasta llegar incluso a extremos bélicos.

De ello dan cuenta la propia Revolución de Mayo de 1810; la gran cantidad de pactos interprovinciales¹; la Constitución de las Provincias Unidas en Sud-América del 22 de abril de 1819; la Ley

* Abogado (UBA). Docente en las materias “Teoría y Técnica Impositiva II”, Facultad de Ciencias Económicas (UBA); “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Facultad de Derecho (UBA). Docente de posgrado en Universidad Austral, Universidad de Tres de Febrero y Universidad Nacional del Litoral. Autor de diversos artículos sobre la especialidad tributaria y concursal.

¹ Entre ellos no puede dejar de citarse el Pacto del Pilar del 23 de febrero de 1820; el Tratado de Benegas del 24 de noviembre de 1820; el Tratado del Cuadrilátero, del 15 al 25 de enero de 1822 y el Pacto Federal del 4 de enero de 1831.

Fundamental del 23 de enero de 1825; la Constitución del 24 de diciembre de 1826; el pronunciamiento de Entre Ríos del 1º de mayo de 1851 y la Batalla de Caseros de 1852, entre muchos otros.

El 3 de febrero de 1852, en el combate recientemente citado, Justo José de Urquiza venció a Juan Manuel de Rosas, quien gobernaba la Confederación Argentina desde 1835. Este episodio histórico permitió que los “unitarios” y los “federales” –las dos facciones que se disputaban, en lo esencial, la forma de Estado y de gobierno que habría de adoptar la Nación– coincidieran en un único propósito: la necesidad de sancionar una Constitución Nacional que diera un adecuado marco jurídico a las Provincias Unidas.

Por tal motivo, el vencedor, Urquiza, suscribió el Protocolo de Palermo con los gobernadores de las provincias del litoral, a través del cual se convocó al resto de los gobernadores en San Nicolás de los Arroyos para formar un Congreso Constituyente. Si bien el mismo se celebró el 31 de mayo de 1852, no dejó de significar una nueva expresión histórica de las distintas maneras de pensar y proponer el modelo de Estado. La Provincia de Buenos Aires –expresando su postura a través de Bartolomé Mitre– rechazó el Acuerdo de San Nicolás y, luego de una serie de contrariedades entre la provincia y la Confederación, el 11 de septiembre del mismo año aquella oficialmente se separó de la Confederación Argentina, autodenominándose Estado de Buenos Aires.

La situación se ha ido agravando cada vez más, al punto que la Ciudad de Buenos Aires fue sitiada por la Confederación Argentina, lo que a la postre derivó en un enfrentamiento armado el 23 de octubre de 1859 en Cepeda², resultando vencedor el ejército de la Confederación. Un nuevo enfrentamiento habría de reunir a ambos bandos –comandados nuevamente por Urquiza, por el lado de la Confederación, y por Mitre en la provincia– en Pavón, provincia de Santa Fe, el 17 de septiembre de 1861, teniendo por vencedor a Mitre frente a un inexplicable abandono de Urquiza.

Desde el punto de vista histórico, además de los acontecimientos reseñados, otros varios sucesos conflictivos tuvieron lugar en el territorio nacional en el segmento temporal que abarca el 3 de febrero de 1852 al 25 de septiembre de 1860, fechas estas que son tomadas, no sin cierta arbitrariedad, para el desarrollo del presente título. A los fines ilustrativos, puede citarse la frustrada intención de Urquiza de separar las provincias que conforman la Mesopotamia del resto del país –septiembre y octubre de 1852–; el enfrentamiento armado entre Tucumán, Santiago del Estero, Catamarca y Salta –febrero de 1853– y la invasión de la Confederación a Buenos Aires en El Tala, el 8 de noviembre de 1854. En el orden económico se destaca la ley sancionada por el Congreso de la Confederación el 19 de julio de 1856, a través de la cual se fijaban derechos diferenciales a las mercaderías despachadas en los puertos de la Confederación –el más importante, el de Rosario– provenientes de Buenos Aires y Montevideo, como medida fiscal tendiente a promover la actividad comercial de ultramar sin intermediación. En lo externo, las relaciones internacionales con España, Portugal, Gran Bretaña, Francia y Brasil eran hartamente difíciles.

II. b. Aspectos jurídicos de la Organización Constitucional

Los acontecimientos descriptos tienen su correlato en el plano jurídico. Respetando el orden cronológico de los sucesos, a continuación describiremos los instrumentos de mayor relevancia.

El Protocolo de Palermo del 6 de abril de 1852, producto de la reunión de las provincias de Buenos Aires, Entre Ríos, Corrientes y Santa Fe, autorizó a Urquiza a dirigir las relaciones exteriores de la República hasta que el Congreso Nacional estableciera definitivamente el Poder a quien competiera dicha función. Cada uno de los gobiernos signatarios del Tratado del 4 de enero de 1831³ nombraría plenipotenciarios para formar la Comisión Representativa de los Gobiernos a reunirse en la capital de la Provincia de Santa Fe, debiéndose circular al resto de los gobiernos confederados.

Por su parte, en el Acuerdo de San Nicolás de los Arroyos –31 de mayo de 1852– se declaró arreglar por un Congreso General Federativo, la administración general del país bajo el sistema federal (art. 2º); quedando pues establecido el Congreso General Constituyente (art. 4º), para lo cual cada provincia elegiría dos diputados (art. 5º).

El 1º de mayo de 1853 se sancionó la Constitución de la Confederación Argentina, de la cual corresponde destacar las siguientes disposiciones: las autoridades nacionales residirían en la Ciudad de Buenos Aires, estableciendo la misma Capital de la Confederación por una ley especial (art. 3º); la Constitución, las leyes de la Confederación y los tratados con potencias extranjeras serían las leyes supremas de la Nación, obligándose las provincias a conformarse a ellas, no obstante cualquier disposición en contrario que contuvieran las leyes o constituciones provinciales (art. 31). En lo concerniente a las atribuciones del Congreso (art. 64), se establecería y reglamentaría un Banco Nacional en la Capital con facultades de emitir billetes (inc. 5º) y sellaría monedas, fijaría su valor y adoptaría un sistema uniforme de pesos y medidas (inc. 10). En otro orden, vedaba a las provincias el ejercicio del poder delegado a la Confederación, no pudiendo –entre otras materias– establecer bancos con facultad de emitir billetes sin autorización del Congreso Federal (art. 105).

Por su lado, la Provincia de Buenos Aires sancionó su propia ley orgánica el 11 de abril de 1854, denominada Constitución del Estado de Buenos Aires, cuyo artículo 1º disponía que sería un Estado con el libre ejercicio de soberanía interior y exterior, mientras no la delegara expresamente en un gobierno federal.

Las restantes provincias también dictaron sus propias constituciones, aunque, a diferencia de la Provincia de Buenos Aires, formando parte de la Confederación Argentina. Lo hicieron las provincias de Mendoza –14 de diciembre de 1854–, La Rioja –23 de marzo de 1855–, San Luis –18 de abril de 1855–, Catamarca –8 de mayo de 1855–, Salta y Jujuy –9 de julio de 1855–, Córdoba –16 de agosto de 1855–, Corrientes –12 de octubre de 1855–, Tucumán –13 de marzo de 1856–, San Juan –7 de abril de 1856–, Santa Fe –4 de mayo de 1856–, Santiago del Estero –15 de julio de 1856– y Entre Ríos⁴ –15 de febrero de 1860–.

² Límite entre las provincias de Buenos Aires y Santa Fe.

³ Pacto Federal de 1831.

⁴ El Congreso Constituyente había declarado a la provincia de Entre Ríos Capital de la Confederación.

Luego de la Batalla de Cepeda, con la mediación y ayuda del Gobierno de la República del Paraguay –a cargo de Francisco Solano López–, la provincia de Buenos Aires y la Confederación Argentina celebraron el Pacto de San José de Flores –también denominado Pacto de Unión– el 11 de noviembre de 1859. En el mismo se acordó que la provincia se incorporaría a la Confederación de manera inmediata y definitiva, declarándose parte de la misma (art. 1º) y comprometiéndose a convocar a una Convención provincial a fin de examinar la Constitución sancionada en 1853 (art. 2º). El artículo 7º –uno de los preceptos de mayor relevancia a los fines del presente trabajo– previó que todas las propiedades del Estado que le dieran las leyes de la provincia, como sus establecimientos públicos de cualquier clase y género, seguirían perteneciendo a la Provincia de Buenos Aires, conservándose el gobierno y la legislación sobre los mismos.

En el instrumento también se pactó que la Nación garantizaría a la provincia su presupuesto del año 1859 hasta cinco años después de su incorporación (art. 8º).⁵

Poco tiempo después el Gobierno Nacional recibió del de Buenos Aires el testimonio auténtico de las reformas presentadas por la Convención provincial, disponiéndose su remisión al Congreso Legislativo a fin de convocar a una Convención *ad hoc*⁶ para que las considerase (Convenio de Unión entre la Confederación y el Estado de Buenos Aires, del 6 de junio de 1860, art. 1º).

Reunida la mencionada Convención en la Ciudad de Santa Fe, el 25 de septiembre de 1860 se aceptaron los cambios propuestos y se sancionó el texto definitivo de la Constitución de la Nación Argentina. De los veintidós cambios operados en el texto constitucional, interesa poner de relieve tres. En primer lugar, se sustituyó el artículo 3º, pasando de disponer que las autoridades nacionales residirían en la Ciudad de Buenos Aires a decir que lo harían en la ciudad que por ley del Congreso Nacional fuera declarada Capital de la República. En segundo lugar, se mantuvo la misma redacción del artículo 31, aunque agregando al final lo siguiente: “salvo para la Provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto del 11 de noviembre de 1859”. Finalmente, al artículo 104 se le incorporó la leyenda que prevé que, además de conservar las provincias el poder no delegado al Gobierno Federal, se guardan el que “expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación”.

II. c. Un asunto controvertido: la capital de la República

Como señalamos, la Constitución de la Confederación Argentina de 1853 declaraba a la Ciudad de Buenos Aires su capital, mientras que, por el contrario, la Constitución Nacional de 1860 precisó que las autoridades nacionales residirían en la ciudad que por ley del Congreso Nacional fuera declarada Capital de la República.

⁵ Ello se debió a que la Aduana –uno de los puntos neurálgicos en la relación entre el Estado nacional y el provincial– dejarían de corresponder a Buenos Aires.

⁶ Se trató de una Convención de naturaleza *ad hoc* debido a que, de acuerdo al art. 30 de la Constitución de la Confederación Argentina del 1º de mayo de 1853, la misma sólo podría reformarse total o parcialmente pasados diez años desde el día de su jura.

Como corolario de esta última reforma, el 20 de agosto de 1862 se sancionó la ley N° 12, que federalizaba toda la Provincia de Buenos Aires, al tiempo que establecía que sus autoridades residirían en ella durante tres años (art. 2°) e invitaba a la propia provincia involucrada a renunciar, en bien de la Nación, a las reservas referidas en el artículo 104 de la Constitución Nacional (art. 8°). Sometida la norma a consideración de la legislatura provincial, fue rechazada en mérito de los argumentos de José Mármol, Francisco Elizalde y Adolfo Alsina, apoyados en el Pacto de San José de Flores.

Así las cosas, el 1° de octubre de ese mismo año se sancionó la ley N° 19 –conocida como “Ley de compromiso”– que disponía que las autoridades nacionales residirían en el municipio de la Ciudad de Buenos Aires hasta que se resolviera cuál sería la capital permanente de la Nación⁷. Su vigencia se extendió hasta el año 1880.

Por último, el 20 de septiembre de 1880 se sancionó la ley N° 1029 que declaró Capital de la República al municipio de la Ciudad de Buenos Aires, al tiempo que mantuvo la reserva sobre sus instituciones, en particular del Banco de la Provincia, el Banco Hipotecario⁸ y el Monte Pío⁹, sin alteración en los derechos que a la provincia correspondieran (arts. 3° y 4°). El resto de los establecimientos públicos provinciales quedarían bajo la jurisdicción de la Nación (art. 2°)¹⁰.

El siguiente gran cambio operado en la ciudad Capital de la República tuvo lugar con la reforma constitucional de 1994. Como es sabido, el Convencional Constituyente le asignó un régimen de gobierno autónomo, con facultades de legislación y jurisdicción, y con su Jefe de Estado elegido directamente por los porteños (art. 129). Consecuentemente, el 1° de octubre de 1996 se sancionó la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

II. d. El Banco de la Provincia de Buenos Aires: sus orígenes y reestructuraciones

En 1822, en el marco de una delicada situación económico y financiera causada, en gran medida, porque los comerciantes del exterior se habían llevado casi todo el metálico de Buenos Aires – desde que se permitió la libre exportación del oro y la plata (ROSA 1974. T. III: 388)–, a iniciativa de Bernardino Rivadavia se creó el Banco de Buenos Aires con el monopolio del crédito y la facultad de emitir billetes. Con los años la entidad sufrió reorganizaciones, pasando a ser el Banco de las Provincias Unidas del Río de la Plata en 1826 y el Banco y Casa de Moneda del Estado de Buenos Aires en 1854. En 1863 asumió la denominación definitiva de Banco de la Provincia de Buenos Aires.

⁷ El 4 de octubre de 1862 la Legislatura de la Provincia de Buenos Aires sancionó la ley provincial N° 363 a través de la cual aceptó la ley nacional N° 19.

⁸ El Banco Hipotecario había sido fundado bajo la dependencia del Banco de la Provincia por ley del 25 de noviembre de 1871.

⁹ El Monte Pío –o “Monte de Piedad”– era un establecimiento de préstamo creado por la Legislatura de Buenos Aires por ley del 13 de octubre de 1877.

¹⁰ La norma preveía que sólo regiría una vez que la Legislatura de la Provincia de Buenos Aires hubiera prestado la conformidad a sus cláusulas con arreglo al artículo 3° de la Constitución Nacional; de ahí su carácter de “Ley-convenio”. Esa condición se materializó con la sanción de la ley provincial N° 1355 el 6 de diciembre de 1880.

En lo concerniente a su estructura, en 1891 entró en estado de liquidación y, al amparo de sucesivas leyes de moratorias, en 1906 contribuyó en su capital el Banco de Comercio Hispano-Americano; hasta que en 1948 fue eliminada la participación del sector privado.

Cabe señalar que la Ley Orgánica del Banco de la Provincia de Buenos Aires –decreto-ley provincial N° 9434 de 1979– establece que el mismo es una institución autárquica, de derecho público en su carácter de Banco de Estado, con el origen, garantías y privilegios declarados en el Preámbulo y en los artículos 31 y 104 de la Constitución Nacional, como asimismo en la ley N° 1029 y demás leyes provinciales (art. 1°).

A su vez el banco, sus bienes, actos, contratos, operaciones y derechos que de ellos emanen a su favor, gozan de exenciones de todo tributo, a excepción de los servicios de obras sanitarias, tasas de servicios generales y contribución de mejoras (art. 4°). A través de la ley N° 11.802 –sancionada el 16 de mayo de 1996– el Poder Legislativo de la Provincia de Buenos Aires ratificó que el Banco de la Provincia de Buenos Aires goza de inmunidad tributaria frente a los impuestos, tasas y/o contribuciones nacionales de cualquier naturaleza que pretendan gravar sus bienes, capitales, activos, contratos, operaciones, actividades, derechos, rentabilidad y/o servicios, incluyendo el impuesto al valor agregado establecido por el decreto del Poder Ejecutivo Nacional N° 879/1992 (art. 1°).

III. Causales, sentido y alcance de las reservas resguardadas por la Provincia de Buenos Aires al incorporarse a la Nación Argentina.

III. a. La inmunidad de los instrumentos de gobierno.

No caben dudas de que el Banco de la Provincia de Buenos Aires, entre otros componentes, ha merecido el histórico y constante resguardo por parte de la provincia, antes, durante y después de su anexión a la Nación Argentina. Es innegable que el mismo reviste vital importancia para la economía del Estado provincial, atento sus atribuciones en materia de crédito hipotecario y para la inversión; su carácter de depositario de las rentas fiscales, depósitos judiciales y administrativos, y en su calidad de tesorero de las municipalidades de la provincia.

Desde el plano jurídico la figura a través de la cual ello se institucionaliza es la de la inmunidad de los instrumentos de gobierno, la cual es consecuencia de la forma federal de Estado que nuestros Convencionales Constituyentes adoptaron. En efecto, al coexistir un Estado central y varios locales, cada uno con sus propias potestades tributarias, se genera la posibilidad –mas real que remota– de que cada uno de ellos grave los actos, contratos, instrumentos, medios y/o las operaciones que realiza el o los otros, alterándose así el normal funcionamiento de sus instituciones y amenazando los objetivos proyectados. De esta manera, a través del instituto en cuestión se busca evitar tal desavenencia, lo cual no siempre resulta tarea sencilla.¹¹

¹¹ La doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno tuvo origen en los Estados Unidos de América, en 1819, a partir del caso “Mc Culloch v. The State of Maryland” (Wheaton’s 316). En 1905 sufrió un retroceso en el

Siguiendo las enseñanzas de calificada doctrina, si se concibe al Estado de manera unitaria –de modo tal que, al correrse el velo de la distribución de competencias, es uno solo– se presenta la posibilidad, al menos en teoría, de que un ente estatal con competencia tributaria normativa pueda ser sujeto pasivo de sus propios gravámenes, lo que denominan “autoimposición”. En cambio, de tratarse de entes estatales distintos, puedan ser, recíprocamente, sujetos pasivos de tributos del otro; en tal hipótesis se estaría delante de una “heteroimposición”. Aclarado ello, la doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno surgió como una solución pretoriana a los conflictos de “heteroimposición”, propio de los países con régimen federales (NAVEIRA DE CASANOVA, G.J. Y REVILLA P.J.M. 2009:50).

La inmunidad se distingue de la “no sujeción” –cuando un acto no se subsume dentro del presupuesto legal: el hecho imponible– y de la “exención”, en la cual si bien se perfecciona aquél, por una decisión política del legislador no nace la consecuente obligación de pago del tributo.

La doctrina de la inmunidad se puede sustentar en tres pilares. Veamos. En la “gran ley de la autopreservación”, por la que se busca asegurar la completa independencia y soberanía de los distintos estados que conforman el régimen federal -heteroimposición-, partiendo de la premisa de que cada uno de ellos cuenta con su propia capacidad normativa de imposición. En segundo lugar en la “solidaridad federal”. Teniendo en cuenta el modo en que la Constitución Nacional ha revestido su configuración político institucional, la regla consiste en la existencia de jurisdicciones compartidas entre la Nación y las provincias, debiendo por ello ser interpretadas las normas de manera que las autoridades de la una y de las otras se desenvuelvan armoniosamente, evitando interferencias o roces susceptibles de acrecentar los poderes del gobierno central en desmedro de las facultades provinciales y viceversa (NAVEIRA DE CASANOVA, G.J. y REVILLA P.J.M. 2009:63-64).

Por último, en la ausencia de “capacidad contributiva” de las entidades públicas. De acuerdo a esta última tesis, el hecho imponible contenido en la norma jurídica de los tributos tiene naturaleza económica, de la cual resulta la capacidad contributiva que es apreciada por el legislador al crear y diseñarlo. Empero, el hecho imponible no tendría sentido si se atribuyera al Estado o a sus dependencias, ya que sus situaciones o actividades económicas nunca representan capacidad contributiva; toda la riqueza del Estado sirve directamente a las finalidades públicas. La inmunidad fiscal del Estado y de las entidades públicas constituye un dogma jurídico tributario en relación a la misma naturaleza del hecho imponible, que por su causa, no es, sin contradicción lógica, atribuible a esa clase de sujetos (JARACH 1943:154 y 155).

Bajo este axioma se afirma que el Estado, con independencia de cual fuere su situación patrimonial o financiera, no le “sobra” riqueza, puesto que toda ella, sin importar su magnitud ni su composición se encuentra destinada al cumplimiento de su objetivo. No hay posibilidad de considerar un

caso “South Carolina v. United States” (199, US 437) y finalmente en 1938 –o sea, dos años antes del dictado del fallo en comentario– se inicia una firme declinación en “Helvering v. Gerhardt” (304, US 405) (SPISSO 1991:134)

remanente, todo el valor que ingresa a las arcas estatales está obligatoriamente destinado al gasto público (NAVEIRA DE CASANOVA 1998:272).

III. b. La inmunidad de los instrumentos de gobierno a los ojos de la jurisprudencia patria

Contamos con importante jurisprudencia sobre la materia en tratamiento; sin embargo, dada la trascendencia de sus consideraciones y la doctrina forjada, nos interesa destacar en primer término la sentencia dictada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el año 1940, a poco de la entrada en vigencia del entonces impuesto a los réditos.

Pretendiendo el Fisco Nacional gravar las utilidades de las acciones correspondientes a parte del capital del Banco de la Provincia de Buenos Aires, por un lado, y a los intereses de los bonos emitidos como resultado de los préstamos hipotecarios otorgados, por el otro, la mayoría del Tribunal declaró que los preceptos de la ley 11.682 en los que se había basado la entonces Dirección de Impuesto a los Réditos eran contrarios a los artículos 31 y 104 de la Constitución Nacional.

Dada la contundencia de las expresiones vertidas por la mayoría en el decisorio, creemos conveniente su reseña en sus propias palabras. Se dijo que: “En su forma actual, el Banco [...] ha sido organizado por leyes especiales con patrimonio y personería propias; es el agente de gobierno para todas sus operaciones financieras [...] Este conjunto de atribuciones definen y perfilan una institución de Estado, y no un banco particular en que sus constituyentes aportan capitales con el fin de formar una sociedad de las autorizadas por el Código de Comercio [...]

Estas exenciones, consecuencia de la facultad conferida a la Provincia por el pacto de 1859 de legislar sobre su banco, deben ser receptadas por las autoridades nacionales, pues gozan de la misma supremacía que corresponde a las disposiciones de orden constitucional sobre las leyes nacionales y provinciales. Si se estimara que el privilegio de exención es excesivo, cabe recordar que él fue, en parte, el precio de la unión e integridad nacional que respondió a un determinismo histórico y económico de fuerte gravitación y hondo arraigo; y que los beneficios obtenidos por el país superan con creces el sacrificio que puede importar la exención acordada [...]

La Constitución autoriza al Congreso para establecer y reglamentar un Banco Nacional en la Capital con facultad de emitir billetes; por su parte acuerda a las provincias la facultad de establecer Bancos de Estado, siendo necesaria la autorización del Congreso Federal para emitir billetes. Tanto la facultad nacional como la atribuida a las provincias son instrumentos de gobierno destinados a promover el bienestar general y económico de la República [...]

So color de obtener renta para cubrir necesidades públicas, se puede llegar por el camino del impuesto a expulsar las sucursales del Banco de la Nación del territorio de las provincias o viceversa, anulando en la vida real los poderes consignados en la Constitución para establecer Bancos de Estado...”

Un segmento del fallo que merece resalto es el relativo a la “Doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno”; según la misma –como vimos– los instrumentos o medios de gobierno de un estado –federal o local– están fuera del poder impositivo del/los otro/s, de modo de impedir que

autoridades extrañas ejerciten un contralor de naturaleza tal que les haga perder la independencia necesaria para alcanzar sus fines. En este aspecto, el Tribunal dedicó un considerable espacio a la jurisprudencia emanada de su par Estadounidense, concluyendo que mal podría ser el Banco de la Provincia de Buenos Aires alcanzado por las obligaciones formales derivadas de la ley nacional de procedimiento tributario, pues ello implicaría un permanente contralor por parte de la Administración Tributaria Nacional (Fallos 186:170).

Sin menoscabo de otros precedentes que tuvieron al Banco de la Provincia de Buenos Aires como parte actora o demandada –uno de los cuales será materia de análisis más abajo–, viene al caso mencionar uno cercano en el tiempo –año 2013–.

Al promover el banco un proceso judicial de conocimiento, se le exigió el ingreso de la tasa de justicia, oponiéndose éste en razón de la inmunidad fiscal que lo favorece. El juez de primera instancia acogió el planteo esgrimido por la entidad, mientras que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó el pronunciamiento, indicando que todos los procesos judiciales deben tributar el tributo, desechando el argumento según el cual aquella se halla beneficiada por la dispensa en cuestión.

Luego de que la Procuración General de la Nación entendiera que la sentencia debía ser revocada, la mayoría de la Corte Suprema de Justicia adhirió a dicho dictamen (SCB.394, L.XLVI).

Más allá de lo descripto, no deja de ser oportuno resaltar el voto expedido por la Dra. Highton de Nolasco. Dijo que la Carta Orgánica del Banco de la Provincia de Buenos Aires no menciona a la tasa judicial¹² entre los tributos exentos, y que si la entidad acude a los tribunales nacionales o federales para hacer valer los derechos que considera que le asisten, debe someterse a las reglas procesales que resultan aplicables, entre ellas se encuentra la obligatoriedad del pago de la tasa de justicia (La Ley 2013-D, 246).

En esa misma línea, la ministra del Alto Tribunal de la Provincia de Mendoza, Dra. Kemelmajer de Carlucci –con la adhesión de su par Romano–, ante la negativa del Banco de la Provincia de Buenos Aires de ingresar la tasa de justicia correspondiente a la verificación de un crédito en un proceso concursal, con expresa invocación del Pacto de 1859 y los dispositivos constitucionales de marras, sostuvo, por un lado, que el entonces artículo 104 de la Constitución Nacional sólo rige respecto de las relaciones entre la Nación y las provincias, y no la de las provincias entre sí –de suerte que sería absurdo que el banco quedara excluido de los alcances de la legislación de la Provincia de Mendoza–, y por el otro, que el tributo debido se vincula con la prestación de un servicio por parte de la administración de justicia (La Ley 1991-B, 513).

Es importante destacar que, a raíz de la aplicación del Pacto de San José de Flores, la Corte Suprema de Justicia de la Nación también se ha expedido –en esencia siguiendo la doctrina sentada en el pronunciamiento del año 1940– en materia civil de desalojo (Fallos 170:12); de derecho colectivo de

¹² Puso de relieve la magistrada que la tasa es una especie del género tributo vinculada con una actuación determinada del Estado.

trabajo (Fallos 276:432) y de derecho individual de trabajo (Fallos 301:1010). Asimismo lo hizo respecto del Telégrafo de la Provincia de Buenos Aires (Fallos 234:354 y 268:590).

IV. Defensas y reparos a la inmunidad del Banco de la Provincia de Buenos Aires. Sus críticas

Historiadores y juristas han dedicado largas horas de investigación y análisis a la cuestión que aquí abordamos, no pudiéndose afirmar que los resultados a los que arriban sean coincidentes. Particularmente interesa aquí aludir a las razones que han esgrimido para sustentar, de un lado, la justificación y defensa de la inmunidad del banco, y del otro, su excesiva o errónea interpretación.

Desde el punto de vista histórico, se ha ponderado que el propio diputado Mitre, en la sesión de la Cámara baja del 13 de septiembre de 1878, destacó lo siguiente: “se ha hablado mucho de pactos que, según se dice, darían privilegios a alguna provincia y limitarían a éstas y otras facultades legislativas de la Nación, no hay ningún pacto fuera de la Constitución que pueda limitar la autoridad suprema del Congreso para dictar leyes [...]”. No podemos afirmar que este acontecimiento histórico –enmarcado en un debate legislativo relativo a los límites territoriales– haya puesto fin a la controversia puesto que, habiendo sido reseñado por el Fisco Nacional al expresar agravios contra una sentencia adversa a sus intereses, la Corte Suprema lo desechó en razón de que aquellas palabras de Mitre estaban en abierta contradicción con lo manifestado por él mismo en 1860; porque había sido dada en especiales circunstancias políticas de la época; porque la sola opinión de un diputado no tiene fuerza jurídica para invalidar el pacto y porque no la compartieron los más destacados constitucionalistas (Fallos 329:5666).

Históricamente también se ha defendido y cuestionado el alcance de la inmunidad del banco provincial poniendo el foco en el propio pacto. El 9 de julio de 1859 la Confederación Argentina suscribió en Madrid el Tratado de Reconocimiento, Paz y Amistad con el Reino de España. De acuerdo al mismo, para fijar la nacionalidad de españoles y argentinos se observarían las disposiciones del artículo 1º de la Constitución Política de la Monarquía Española y la Ley Argentina de 1857¹³, lo que significaba que el *ius soli* debía ceder ante el *ius sanguinis*. El instrumento fue ratificado por el Congreso de Paraná el 25 de febrero de 1860, es decir, con posterioridad a la celebración del Pacto de San José de Flores, por lo que resultaba inoponible a la Provincia de Buenos Aires en razón de la reserva de la última parte del artículo 31 de la Constitución Nacional (FAVIER DUBOIS 1983:244).

Ahora bien, a partir de este suceso, se ha sostenido que el aditamento introducido en la parte final del artículo 31 de la Constitución Nacional –“Salvo para la Provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del pacto del 11 de noviembre de 1859”– únicamente se puede referir al tratado celebrado con el Reino de España. El Pacto de San José de Flores nada tendría que ver con el artículo 31 de la Ley Fundamental (PEREZ GUILHOU 1993:913-915).

En cambio, se ha argumentado que el orden de prelación contenido en el artículo 31 acuerda jerarquía constitucional al Pacto del 11 de noviembre de 1859, ya que el mismo, dada la supremacía que le

¹³ La norma establecía que se conceptuaba como argentinos a todas las personas nacidas en el territorio argentino, quedando exceptuados los hijos de extranjeros que prefirieran la nacionalidad de origen.

acuerda el actual artículo 121 en su segunda parte, tiene prelación con respecto a las demás leyes nacionales o provinciales (FAVIER DUBOIS 1983:243).

En este mismo sentido se dijo que la Provincia de Buenos Aires goza de privilegios de raigambre constitucional que le permiten legislar y gobernar sobre su banco, con abstracción y prescindencia de la primacía constitucional de la legislación nacional y, en caso de conflicto entre las normas emanadas de una y otra jurisdicción, debe resolverse dando preferencia a la provincial en razón de lo establecido en el artículo 7º del Pacto de San José de Flores, la Constitución Nacional y la ley N° 1029 (LAVIGNE, 1970:1125).

Desde otra perspectiva, un análisis que merece atención es el siguiente. El Pacto de San José de Flores se estableció en previsión de que la Ciudad de Buenos Aires quedara como ciudad capital y, bajo el amparo de tal privilegio, ha vivido el banco instalado en la Capital de la República, aunque gobernado y legislado por el gobierno de Buenos Aires como si hubiera subsistido dentro de su propio territorio. Se trata de una limitada extraterritorialidad que le permite vivir y actuar en la Capital sin estar sometido a las leyes que el Congreso dicte para el Gobierno de este distrito federal, así como estarían las demás instituciones a que se refiere la reserva del acto preexistente. Ninguna ley ni impuesto local le puede ser aplicado. No pudo haber sido otro el espíritu del pacto que el de hacer esta reserva, que puso a cubierto de los inconvenientes propios de un cambio de jurisdicción a las instituciones creadas y prósperamente en marcha. Dentro de la República no hay ni puede haber personas, cosas o instituciones que no estén bajo el imperio de las leyes dictadas por el Congreso.

Se trata de la disidencia votada por el ministro Luis Linares en el precedente del Alto Tribunal del año 1940 (Fallos 186:170). La tesis contiene componentes históricos y jurídicos que vale la pena atender; mas no podemos considerarla como superadora ya que no encontró adhesión ni al momento de su dictado ni en el presente.

Desde el ángulo jurídico, se ha expuesto que la interpretación del pacto de 1859 ha sido extrema, de suerte que si la inmunidad de la entidad provincial tuviese carácter absoluto vulneraría el principio de igualdad en relación a los demás operadores del sistema bancario nacional y provincial, y respecto de las provincias entre sí.

Tal postura del Fisco Nacional no fue atendida por la Corte Suprema al afirmar que la Convención Nacional Constituyente *ad hoc* de 1860 aceptó las reformas propuestas por la Provincia de Buenos Aires y como corolario de ello se incorporó a la parte final del actual artículo 121. Además agregó que la noción de igualdad adoptada por la Constitución Nacional no se reduce a la apreciación de un aspecto meramente formal o matemático, sino que está revestido de un aspecto eminentemente material (Fallos 329:5666).

Por otro lado, la Administración Fiscal Nacional aseguró que la jerarquía constitucional de la coparticipación federal de impuestos a partir de la reforma de 1994 modificó el marco interpretativo, donde la autolimitación a la que se someten las provincias importa una delegación de sus potestades tributarias. Ello tampoco tuvo favorable acogida. El Alto Tribunal declaró que esa tesis considera como

no escrito el párrafo final del artículo 121 y que el constituyente de 1994 mantuvo sin alteración el añadido de 1860; para que las prerrogativas aseguradas a la Provincia de Buenos Aires queden sin efecto debe mediar un acto suyo válido que las abdique (Fallos 329:5666).

Con una tónica diferente se reprocha que considerar actualmente que la Provincia de Buenos Aires –respecto de su banco, telégrafo y otros establecimientos existentes al 11 de noviembre de 1859– se ha reservado las facultades que por otros artículos de la Constitución ha delegado en el gobierno federal, no se compadece con una interpretación dinámica o progresista de la Constitución Nacional. Por esa razón la provincia puede ejercer sobre su banco facultades de administración y legislación, más ello no admite excluirlo de la aplicación de las leyes federales (SPISSO 1991:139).

Este argumento es fuerte, imposible de soslayar. Tan sólo podemos conjeturar que, a la luz de la jurisprudencia hasta aquí escrutada, difícilmente la Corte Suprema efectúe la lectura dinámica y progresista de la Constitución como el autor la propone.

Como dijimos al comienzo de este título, los resultados a los que los investigadores han llegado no es coincidente; sólo un común denominador emana de sus palabras: la conflictividad. La tensa relación que mantenían la Provincia de Buenos Aires y la Confederación Argentina ha quedado insertada en el banco provincial y permanece en la actualidad traducida en los alcances de su inmunidad. Los argumentos reproducidos son contundentes y –podríamos decir– determinantes. El consenso entre las partes no ha sido considerado.

V. a. El Banco de la Provincia de Buenos Aires. Su situación a partir de la Reforma Constitucional del año 1994

Hasta aquí hemos analizado los orígenes históricos que han llevado a que el Banco de la Provincia de Buenos Aires goce de un especial *status* en relación, fundamentalmente, a la legislación federal. La reforma constitucional del año 1994 en nada alteró la realidad, fundamentalmente porque los artículos 31 y 104 no fueron objeto de modificaciones. Sin embargo, los Convencionales Constituyentes han decidido elevar a superior rango el régimen de coparticipación de impuestos lo cual, como veremos, abre una puerta para poder enmendar la materia que nos convoca.

V. b. El Régimen de coparticipación de impuestos

En diciembre de 1993 se sancionó la ley N° 24.309, no exenta de cuestionamientos y críticas de amplios sectores sociales y políticos, a través de la cual se declaró la necesidad de la reforma parcial de la Constitución Nacional. A los fines de la presente labor, interesa mencionar que la Convención Constituyente sustituyó el artículo 67 –pasando a ser el 75–, en cuyo inciso segundo elevó a rango constitucional el régimen de coparticipación de los impuestos; estableciendo que sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias se sancionaría una ley convenio que garantizaría la automaticidad en la remisión de los fondos. Asimismo, entre otros extremos, impuso la creación de un organismo fiscal federal a cargo del control y fiscalización del régimen.

La disposición transitoria sexta de la constitución reformada estipuló que tanto el régimen de coparticipación como la reglamentación del organismo fiscal federal debían ser aprobados antes de la finalización del año 1996. Esto, es ocioso decirlo, es una materia pendiente.

El sistema de coparticipación de impuestos entre el Estado Nacional y los estados locales cuenta con relevantes antecedentes históricos cuyo repaso es oportuno realizar. Su génesis se remonta al año 1934, ocasión en la que el Congreso de la Nación sancionó la Ley de unificación de impuestos internos –ley N° 12.139– estructurada bajo la forma de ley-convenio: exigía la adhesión de las provincias para poder participar en el producido de la recaudación de los impuestos nacionales, y al mismo tiempo la renuncia al establecimiento de tributos locales análogos.

Posteriormente, otro tanto sucedió con la ley de impuesto a las ventas –ley N° 12.143 de 1934– y la prórroga a la ley N° 11.682 de impuesto a los réditos a través de la ley N° 12.147 de 1935–. La ley N° 12.956 de 1946 estructuró un sistema estable que extendió la masa de impuestos coparticipables.

La ley de unificación N° 12.139 fue denunciada por la Provincia de Corrientes, lo que conllevó a la sanción de la ley N° 14.390 de 1954, que rigió desde 1955 hasta 1972. A su vez, la ley N° 12.956 fue reemplazada por la N° 14.788 que rigió desde 1959 hasta 1972. Ambos regímenes ulteriormente quedaron comprendidos en el de la ley N° 20.221 de 1973, que rigió hasta 1984. Finalmente, el 7 de enero de 1988 se sancionó la ley N° 23.548, que es la que rige en la actualidad.

La validez constitucional de las leyes de coparticipación de impuestos siempre estuvo en duda, centralmente en torno a si el sistema implicaba la delegación del poder tributario de las provincias en favor del gobierno nacional. Importantes autores vinculados con el campo del derecho constitucional, del derecho administrativo y del derecho tributario se han expedido en uno y otro sentido, cada cual en razón de sus argumentos.

El Máximo Tribunal se ha pronunciado –si bien a manera de *obiter dictum*– con relación a la comentada ley N° 12.956, afirmando que es admisible que las provincias restrinjan convencionalmente el ejercicio de sus poderes impositivos mediante acuerdos entre sí y con la Nación, no implicando ello que las mismas se hayan despojado de su potestad impositiva (Fallos 280:297).

Por fin, la reforma constitucional de 1994 ha permitido superar las objeciones de parte de la doctrina, fundada en que la coparticipación de impuestos desvirtúa el régimen federal, lo cual a su vez se traduce en una limitación temporal y parcial al ejercicio del poder tributario provincial (SPISSO 1991:189). De este modo, la incorporación ha sido bienvenida (CASAS 2002:107).

Vale recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación hizo mérito en diversas oportunidades de los pactos que constituyen manifestaciones positivas del llamado federalismo de concertación, tendiente a establecer, mediante la participación concurrente del Estado Nacional y de las provincias, un programa destinado a adoptar una política uniforme en beneficio de los intereses nacionales y locales. Así, en fallos 322:1781 –con cita de Fallos 178:9– ponderó la vocación de la Constitución Nacional creadora de una unidad no por supresión de las provincias sino por conciliación de la extrema diversidad de situación, riqueza, población y destino de los estados y la creación de un órgano para esa

conciliación, para la protección y estímulo de los intereses locales, cuyo conjunto se confunde con la Nación misma, consagrando el principio de "hacer un solo país para un solo pueblo" (Fallos 324:4226).

VI. ¿Debe ser modificada la inmunidad del Banco de la Provincia de Buenos Aires?

De acuerdo a lo brevemente referido en el Título II del presente trabajo, observamos que, como consecuencia de la histórica relación que han mantenido la Confederación y la Provincia de Buenos Aires, luego de que se arribara a un acuerdo, la Constitución Nacional de la República Argentina, modificada por primera vez en 1860, quedó redactada del modo descrito en sus actuales artículos 31 y 121.

Vimos también que en el Pacto de San José de Flores –instrumento en el cual se plasmó el entendimiento– las partes dejaron asentado que la Provincia de Buenos Aires mantendría el gobierno y la legislación respecto de sus propiedades y establecimientos públicos.

Entre la Constitución Nacional y el Pacto de San José de Flores existe una relación directa, pues a través de éste la Confederación y el Estado local acordaron la expresa reserva de determinadas facultades de la provincia y en el texto constitucional –fruto del consenso de la Confederación Argentina y de todas las provincias que la componen, reformada con posterioridad al Pacto– se insertó la máxima según la cual las provincias conservan el poder reservado por pactos especiales.

Este marco jurídico es el origen de la hoy existente inmunidad fiscal del Banco de la Provincia de Buenos Aires con los alcances detallados. En términos más precisos, el Pacto de San José de Flores junto con la Constitución Nacional son la causa y la inmunidad fiscal el efecto. La ley 1029 y la Carta Orgánica del banco son normas dictadas también como consecuencia de este esquema.

A esta altura de la exposición surge una inevitable pregunta: la inmunidad del Banco de la Provincia de Buenos Aires, con sus alcances ¿debería ser objeto de alguna modificación? Entendemos que sí; si bien no debe ser suprimida, corresponde igualarla a la del resto de las entidades públicas. Volveremos sobre este aspecto en el título siguiente.

Ahora bien, para modificar esta coyuntura opinamos que debe trabajarse sobre la causa misma y en igualdad de condiciones en que fue gestada, o sea, el Estado Nacional y la Provincia de Buenos Aires deben acordar sustituir el texto del artículo 7º del Pacto de San José de Flores del 11 de noviembre de 1859, y así lograr que el dispositivo del "pacto especial" que se activa por conducto del actual artículo 121 de la Ley Fundamental ya no opere. A título ilustrativo, el texto del precepto podría quedar redactado del siguiente modo: "Todas las propiedades de la Provincia que le dan sus leyes particulares, como sus establecimientos públicos, de cualquier clase y género que sean, seguirían correspondiendo a la Provincia de Buenos Aires, y serán gobernadas por la autoridad de la Provincia".

Dos grandes componentes han de destacarse respecto de esta tesis: en primer lugar, que se evita la necesidad de modificar la Constitución Nacional con todos los costos materiales y políticos que ello acarrea; en segundo, la presencia del consenso como factor ineludible, lo cual significaría recrear el

ambiente del año 1859¹⁴. Además, no puede dejar de repararse en el hecho de que los intentos que llegaron a la órbita del Poder Judicial en el terreno del litigio han fracasado.

De seguirse el mecanismo que aquí proponemos se lograría la completa incorporación de la Provincia de Buenos Aires a la Nación Argentina, lo cual nos rememora aquél axioma según el cual la Constitución ha querido hacer un solo país para un solo pueblo puesto que no habría Nación si cada provincia se condujera económicamente como una potencia independiente. (Fallos 189:9).

Un tema no menor es justamente el relativo al “consenso” en sí, o sea, mas allá de los tintes políticos que encierra la materia, no será tarea sencilla que las partes negocien y acuerden tamaña cuestión, máxime si se tiene en cuenta que, en principio, la Provincia de Buenos Aires –mas bien su banco oficial– tiene más que perder y que la realidad tiene escasa significación social¹⁵.

Pensamos que una oportunidad aprovechable para este cometido será la ocasión en que finalmente se comience a tratar la debida “ley convenio” –ley de coparticipación de impuestos– a que hace referencia el artículo 75 inc. 2º y la cláusula transitoria sexta de la Constitución Nacional. Si bien son dos necesidades diferentes y obedecen a distintos antecedentes históricos, la Nación Argentina y la Provincia de Buenos Aires pueden concertar la derogación de la parte pertinente del Pacto de San José de Flores al tiempo que se negocia –con el resto de las provincias– la distribución de los recursos coparticipables.

La necesidad de legislar sobre la coparticipación de impuestos es una trascendente deuda –histórica ya–; cuando los sectores y actores involucrados se dignen saldarla podrán también completar la “unión de los pueblos” que aún resta, para esto alcanza con el diálogo de sólo dos partícipes.

VII. El nuevo alcance de la inmunidad fiscal del Banco de la Provincia de Buenos Aires

No desconocemos que una alteración al orden presente podría significar, *prima facie*, un menoscabo económico para el banco oficial de la Provincia de Buenos Aires. Al respecto señalamos, como primera reflexión, que ello debiera ser concebido como el costo –sacrificio– de la definitiva unión federal de la República Argentina. No debe olvidarse que la entidad goza de una posición más ventajosa en comparación con sus pares –bancas oficiales– desde hace más de 150 años.

Por su parte, la incidencia cuantitativa de los recursos tributarios que pudiera obtenerse del Banco de la Provincia de Buenos Aires sería significativamente baja en el total de los impuestos coparticipables, de modo tal que no debiera representar mayor obstáculo hallar, si eso se pone en la mesa del diálogo, una compensación a la merma.

¹⁴ De hecho, en 1859 la relación que la Provincia de Buenos Aires mantenía con la Confederación Argentina, por un lado, y con el resto de las provincias, por el otro, eran harto complejas; recuérdese que el Pacto de San José de Flores se celebró a los pocos días de la Batalla de Cepeda.

¹⁵ No es un asunto mayormente conocido por el ciudadano argentino la realidad que envuelve al Banco de la Provincia de Buenos Aires.

Ahora bien, la pregunta inevitable que surge es: ¿cuál sería la suerte del Banco de la Provincia de Buenos Aires si la Provincia y la Nación dejaran sin efecto el artículo 7º del Pacto de San José de Flores? La respuesta es sencilla: la misma que la del resto de los bancos oficiales.

Pasaría a aplicarse a su respecto la “doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno” con los alcances indicados en el Título III. Es decir, continuaría gozando de inmunidad fiscal, pero no a causa ya de un pacto especial, sino en razón de la protección que alcanza a las operaciones, instrumentos y medios que realiza el banco para cumplir los fines públicos de la Provincia de Buenos Aires.

Tres precedentes jurisprudenciales de nuestro Tribunal Címero permiten entender la magnitud de la nueva inmunidad del banco:

En un primer caso, en el cual se debatía si el Banco de Mendoza se veía alcanzado por el beneficio en cuestión, el Tribunal sostuvo que la circunstancia de no promediar pacto especial mediante el cual la Provincia de Mendoza se hubiera reservado derechos propios respecto del banco no hacía variar la conclusión de que el banco del Estado quedaba fuera del alcance impositivo del Gobierno Federal; ello así desde que el Gobierno de la Nación carece de facultades para impedir o estorbar a las provincias el ejercicio de los poderes que no han delegado (Fallos 196:369).

En relación a esa misma entidad financiera, años más tarde la Corte se pronunció en ocasión de que el banco demandara la repetición de las sumas que debió abonar en concepto de impuesto a los réditos sobre utilidades y dividendos exclusivamente en manos del “capital privado”. Al respecto aseveró que la doctrina de la inmunidad fiscal no es rígida ni absoluta, sino que encuentra excepciones tales como: las “actividades de carácter privado” que los Estados provinciales puedan desarrollar a través de sus organismos o empresas, o cuando el gravamen no llegue a significar un verdadero “entorpecimiento a la marcha de las instituciones”, entre otras razones. Por este motivo, siendo que el impuesto recaía exclusivamente sobre la renta de los particulares y no se imposibilitaba la actividad del Banco de Mendoza, se resolvió que aquellos debían pagar el tributo (Fallos 247:325).

Finalmente, habiendo el Banco de la Nación Argentina adquirido un ingenio con el propósito de defender los créditos que oportunamente concediera a una empresa privada, continuó con la explotación del mismo vendiendo maleza, madera y caña. El Fisco Nacional interpretó que dichas operaciones debían tributar el impuesto a las ventas, lo cual fue refrendado por el Tribunal Fiscal de la Nación y la Alzada. La mayoría del Máximo Tribunal afirmó que el Banco de la Nación Argentina goza de inmunidad fiscal en los supuestos previstos en su carta orgánica, mas no cubre las actividades como productor, ya que las mismas no constituyen operaciones propias de la actividad bancaria (Fallos 270:91).

Referencias bibliográficas

BIDART CAMPOS, G. L. (1989) *Tratado elemental de Derecho Constitucional Argentino*, Buenos Aires, Ediar, 2003.

- CASANOVA DE CABRIZA, A.N. (2001) “El principio de inmunidad fiscal del Estado”, *Boletín Impositivo*, AFIP N° 43, 2/2001, 163-182.
- CASAS, J. O. (2002) *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2005.
- DALLA VÍA, A. (2003) *La ideología de la Constitución Económica*, La Ley – Aniversario de la Constitución Nacional, 2003, pág. 36 a 49.
- FAVIER DUBOIS, E. M. y otros (1984) *El Pacto de San José de Flores o de Unión Nacional*, Junta de Estudios Históricos de San José de Flores, Buenos Aires, 1984.
- GELLI, M. A. (2010) “Período 1852 – 1866”, GARCÍA BELSUNCE H.A. y DÍAZ, V.O. (Dir), *Historia de la Tributación Argentina (1810-2010)*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, Errepar, 2010, 157-179.
- MITRE, J. A. (1958) *Espíritu y Vida de la Constitución*, Buenos Aires, EMECE, 1958.
- NAVEIRA DE CASANOVA, G.J. (1998) “Apuntes sobre la denominada inmunidad fiscal del Estado”, *Boletín Informativo Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, mayo 1998, 267-279.
- NAVEIRA DE CASANOVA, G.J. (2008) “Gravabilidad de las operaciones del Banco de la Provincia de Buenos Aires: un supuesto peculiar de la inmunidad fiscal del Estado”, *Impuestos* 2008, 1899-1909.
- NAVEIRA DE CASANOVA, G.J. y REVILLA P.J.M. (2009) “Inmunidad de los instrumentos de gobierno”, *Revista de Derecho Fiscal*, Abeledo Perrot N° 4, 8/2009, 47-73.
- LAVIGNE, R. H. (1970) *La legislación sobre el Banco de la Provincia de Buenos Aires y su preeminencia constitucional*, La Ley 1970-1125.
- LEIVA EDUARDO, D. (1982) *Fuentes para el Estudio de la Historia Argentina*, Buenos Aires, Eudeba, 1982.
- LEVENE, R. (1952) *Manual de Historia del Derecho Argentino*, Buenos Aires, Depalma, 1985.
- JARACH, D. (1943) *El hecho imponible*, Buenos Aires, Jurisprudencia Argentina, 1943.
- SABSAY, D. A. y ONAINDIA, J. M., (1994) *Constitución de los Argentinos*, Buenos Aires, Errepar, 2000.
- SAN MARTINO de DROMI, M. L. (1994) *Documentos Constitucionales Argentinos*, Buenos Aires, Ediciones Ciudad Argentina, 1994.
- SAN MARTINO de DROMI, M. L. (1995) *Formación Constitucional Argentina*, Buenos Aires, Ediciones Ciudad Argentina 1995.

SCHINDEL, A. (2008) "Inmunidad fiscal del Banco de la Provincia de Buenos Aires. Nota a un reciente fallo de la Corte Suprema", *Impuestos* 2008-A 112-118.

SPISSO, R. R. (1991) *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2007.

PEREZ GUILHOU, D. (1993) "Irrelevancia de la cláusula `salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto del 11 de noviembre de 1859'", *El Derecho* tomo 152, 910-916.

ROSA, J. M. (1974) *Historia Argentina*, Buenos Aires, T. III y VI, Editorial Oriente S.A., 1974.

TREVISÁN, E. C. (1973) *Los impuestos internos en la República Argentina*, Buenos Aires, Casa Jacobo Peuser, 1934.

ZORROAQUIN BECU, R. (1966) *Historia del Derecho Argentino*, Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot, 1998.