

ISSN 2250-7566

Derecho Público

AÑO III NÚMERO 10

Directores: Eduardo S. Barcesat - Arístides H. Corti



Ministerio de
Justicia y Derechos Humanos
Presidencia de la Nación

 **Infojus**
SISTEMA ARGENTINO DE
INFORMACIÓN JURÍDICA

AÑO III - NÚMERO 10

Derecho Público

PRESIDENCIA DE LA NACIÓN

Dra. Cristina Fernández de Kirchner

MINISTERIO DE JUSTICIA Y DERECHOS HUMANOS

Dr. Julio Alak

SECRETARÍA DE JUSTICIA

Dr. Julián Álvarez

SUBSECRETARÍA DE ACCESO A LA JUSTICIA

Lic. María Florencia Carignano

**DIRECCIÓN NACIONAL DEL SISTEMA ARGENTINO
DE INFORMACIÓN JURÍDICA**

Dra. María Paula Pontoriero

ISSN 2250-7566

Revista Derecho Público

Año III - N° 10 - julio 2015

Directora Nacional: María Paula Pontoriero

Directora de Ediciones: Laura Pereiras

Coordinadoras de contenido: María Rosa Roble - Cecilia Vanin

Responsable de diseño gráfico: Gabriela Fraga

Correo electrónico: ediciones@infojus.gov.ar

La revista Derecho Público y sus contenidos son propiedad del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación.

La legislación, la jurisprudencia y los artículos de doctrina que integran esta publicación se encuentran disponibles en forma libre y gratuita en: www.infojus.gov.ar

El contenido de esta publicación expresa solo la opinión de sus autores, y no necesariamente la de los directores de la revista ni la del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación.

Todos los derechos reservados. Prohibida su venta. Distribución gratuita. Se permite la reproducción total o parcial de este libro, su almacenamiento en un sistema informático, su transmisión en cualquier forma, o por cualquier medio, electrónico, mecánico, fotocopia u otros métodos, con la previa autorización del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación.

Eduardo S. Barcesat - Arístides H. Corti

Directores

Gustavo Szarangowicz

Secretario de Redacción

Lucía Scheinkman - Cristian A. Perković

María Francisca Baur Noblia

Colaboradores

Consejo Académico

Víctor Abramovich
Víctor Bazán
José Manuel Benvenuto
Roberto Boico
Matilde Bruera
Néstor Cafferatta
Rubén Calvo
Walter Carnota
Rodrigo Cuesta
Sergio Díaz Ricci
Eduardo Emili
Aníbal Faccendini
Raúl Gustavo Ferreyra
Ana Figueroa
Alberto González Arzac
Eduardo Jiménez
Eduardo Lapenta
Claudio Luis
Laura Monti
María Teresa Moya
Verónica Piccone
Beatriz Rajland
Patricio Sammartino
Eduardo Tavani
Guillermo Treacy
Juan Carlos Vega
Juan Wlasic

Editorial

En atención al contexto internacional actual, esta edición incluye la declaración de la Asociación Americana de Juristas en apoyo a Grecia en la lucha que encabeza su pueblo contra las políticas de ajuste que intentan imponerle la Comisión Europea, el Banco Central Europeo y el Fondo Monetario Internacional. La situación griega nos recuerda los lamentables acontecimientos de la Argentina del 2001, así como de otros países con respecto a la deuda externa, donde se exige el pago con el hambre del pueblo, quitando los medios de subsistencia en clara contradicción con los tratados internacionales en materia de derechos humanos. Las pretendidas “soluciones” propuestas atentan contra la soberanía del pueblo griego e implican una extorsión al gobierno democráticamente electo, y no persiguen otros objetivos más que la protección de los intereses del capital financiero internacional a costa del sufrimiento del pueblo griego.

En el discurso pronunciado en la jornada debate sobre “Aspectos jurídicos de la actual deuda externa argentina”, organizada por la Asociación Americana de Juristas, Arístides H. Corti desarrolla cómo se desnaturalizó la naturaleza jurídica de la deuda externa argentina. En su exposición, señala que esta ha sido considerada según los principios del derecho comercial, como si fuera deuda privada, donde no juegan las prerrogativas del Estado, desdibujando su verdadero encuadre dentro del derecho público. A su vez, plantea la nulidad de las cláusulas de prórroga de jurisdicción establecidas por la ley de adhesión al convenio constitutivo del CIADI y de las leyes aprobatorias de los tratados bilaterales, llamadas de inversión y promoción recíproca de las inversiones, así como que el Poder Ejecutivo articule la nulidad, ante la justicia argentina, de los escandalosos pronunciamientos del juez Griesa en virtud de verificarse a su respecto cosa juzgada fraudulenta.

Verónica Grondona plantea en su trabajo el carácter neocolonial de la doctrina transnacional de los precios de transferencia no solo en relación con la evasión fiscal, sino también respecto de la fuga de capitales desde

los países periféricos hacia los países ricos. Precisamente este accionar genera un obstáculo para nuestros países, que ven impedido su desarrollo autónomo por la ilegítima exportación de capitales, que mengua las inversiones necesarias en favor de las casas matrices de las multinacionales con filiales en el país. Ante este panorama, la autora ensaya posibles soluciones para esta problemática.

La fuga de capitales es también analizada por Jorge Gaggero, Magdalena Rua y Alejandro Gaggero desde el impacto que en la economía nacional generan los activos *off shore*. En este sentido, la Argentina ocupa los primeros puestos de *ranking* mundial. Analizan el periodo histórico que comprende desde la década de los 70 hasta la actualidad, valiéndose de distintos aspectos de la estructura tributaria y de la gestión económica del Estado para comprender la situación actual y comenzar a pensar en soluciones efectivas para evitar tal sangría económica. Asimismo, Magdalena Rua aborda circunstanciadamente el tratamiento de los facilitadores de la fuga de capitales a nivel global y local y el funcionamiento del mercado de servicios *off shore*.

En la primera parte del trabajo “Manifiesto sobre el Estado constitucional”, Raúl Gustavo Ferreyra enuncia los tres elementos que componen al Estado: el territorio, la población y el poder. A partir de ello, propone incorporar nuestra Constitución como un cuarto elemento, desde un enfoque externo que contempla su desempeño dentro del ente estatal. Partiendo de esta premisa, aborda el modo en que la misma se relaciona con los elementos restantes, reglamentándolos y fundamentándolos para construir constitucionalmente al Estado.

Martín Cormick, Laura Marcela Lellimo y Eugenia Devincenzi, ponen nuevamente en discusión el siguiente interrogante: ¿deben los jueces pagar ganancias? Para contestar a esta pregunta, los autores realizan un desarrollo histórico repasando las distintas perspectivas que jurídicamente se han planteado, desmitificando análisis parciales que sostienen la tesis contraria.

Jorge Cholvis pone de manifiesto la manipulación mediática de la desestimada acusación a la presidenta Cristina Fernández de Kirchner, impulsada por Alberto Nisman, a la que conceptualiza como un “golpe blando”. En este contexto, recorre distintos preceptos constitucionales para resolver si el Poder Judicial está dotado de las atribuciones necesarias para procesar a la presidenta de la República, antes de que el Congreso se pronuncie al respecto por la vía del juicio político.

Juan Carlos Vega relata los lamentables sucesos del caso “Mackentor”, integrante de la megacausa “La Perla”, dejando al descubierto una de las tantas modalidades que adoptó el terrorismo de Estado de la última dictadura cívico militar que asoló a nuestro país entre 1976 y 1983: el robo de bienes y activos empresariales y su posterior entrega a empresas que gozaban de la protección oficial, además de la desaparición forzada de personas. Asimismo, denuncia que las graves consecuencias del caso se mantienen actualmente, producto de la que califica como indiferencia judicial.

Marcos Rebas y Magdalena García Rossi analizan la incorporación —con la reforma constitucional de 1994— de los recursos naturales como nueva categoría constitucional, como así también la regulación sobre su protección y sustentabilidad. Utilizando como eje central el art. 41 CN y otras leyes nacionales, junto con tratados internacionales de impacto en la materia, hacen especial hincapié en el uso del agua y en los conflictos que de allí se derivan.

Los directores

Índice

Doctrina	p. I
Marginando la Constitución, articulan el golpe blando por JORGE FRANCISCO CHOLVIS	p. 3
¿Realmente los jueces no deben pagar ganancias? Un nuevo análisis sobre el alcance de la intangibilidad de sus remuneraciones por MARTÍN CORMICK, EUGENIA DEVINCENZI y LAURA MARCELA IELLIMO	p. II
Aspectos jurídicos de la actual deuda externa argentina por ARÍSTIDES H. CORTI.....	p. 29
Manifiesto sobre el Estado constitucional. Reglas fundamentales sobre raigambre y justificación de la mancomunidad estatal (Primera parte) por RAÚL GUSTAVO FERREYRA	p. 37
Los activos “ <i>offshore</i> ” de los argentinos por JORGE GAGGERO, MAGDALENA RUA y ALEJANDRO GAGGERO	p. 125
La manipulación de los “precios de transferencia” (Primera parte) por VERÓNICA GRONDONA.....	p. 159
El recurso agua y la Constitución Nacional por MARCOS REBASA y MAGDALENA I. GARCÍA ROSSI	p. 217
Acerca de los facilitadores de la fuga de capitales y sus modos de acción. (Primera parte) por MAGDALENA BELÉN RUA.....	p. 257
El caso “Mackentor”. Crimen de lesa humanidad por JUAN CARLOS VEGA	p. 297

ÍNDICE

Documentos anexos	p. 313
Declaración de la AAJ sobre la situación en Grecia.....	p. 315
Fuentes citadas	p. 317
Índice temático	p. 331

Doctrina

Marginando la Constitución, articulan el golpe blando⁽¹⁾

por **JORGE FRANCISCO CHOLVIS**⁽²⁾

Por un supuesto delito se está investigando a la Presidenta en un ámbito distinto al que la Constitución expresamente estableció. La causa está abierta por presunto encubrimiento del atentado contra la AMIA y Cristina Kirchner imputada. Ello fue reproducido y agigantado hasta extremos indecibles por la prensa hegemónica y los grupos concentrados, empeñados en acelerar también en la Argentina un cambio de régimen, integrando una maniobra sectorial de desestabilización. Se enmarca en la modalidad de golpe suave que ahora existe, y que es una componenda en donde grupos mediáticos hegemónicos generan una agenda y delinear una estrategia de ataques que se da también por medio del Poder Judicial, a través de fiscales y jueces adictos a esos poderes corporativos y mediáticos.

Se expresa por la senda de la judicialización de la política y la alternativa de un Poder Judicial que se embandera en una concepción conservadora y

.....

(1) Este artículo expresa únicamente la opinión de su autor y no la de los directores de la presente revista ni la del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación.

(2) Abogado. Miembro Ordinario del "Instituto de Historia del Derecho", del Colegio Público de Abogados (CABA). Ex adjunto en la Cátedra de Derecho Constitucional, Parte II, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales (UBA), a cargo del Dr. Arturo E. Sampay, desde el 28/06/1973 al 24/03/1976, fecha en que ambos debieron apartarse de este claustro universitario. En el período indicado fue designado por el Dr. Sampay como Jefe de Investigaciones del Instituto de Derecho Constitucional, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales (UBA), abocándose al tema de la Reforma Constitucional. Ejerció como profesor en las materias Derecho Constitucional Argentino y Derecho Constitucional Comparado, en la Universidad Argentina John F. Kennedy.

que busca deteriorar la imagen presidencial, esmerilando las instituciones republicanas. Es una politización del Poder Judicial como nunca antes se había visto en la Argentina y que desvirtúa el ejercicio de la justicia. De tal modo, potencian un nuevo camino de inestabilidad presidencial por la vía de una denuncia penal en sede judicial y con los medios hegemónicos de comunicación, promoviendo ese método y su anticipada condena mediática. Con ese accionar, se margina al Congreso y a normas expresas de la Constitución Nacional que se refieren al juicio político. Se confunde al ciudadano y se le imposibilita para conocer la realidad del sistema normativo que lo rige, lo cual, en esencia, produce un daño institucional a la población.

Por cierto, ese tipo de intento no es un virus que sea oriundo solo de estas tierras, sino que se trata de una táctica local con una modalidad global que con sus distintas variantes, en estos días, azuza a las diversas oposiciones para debilitar a los gobiernos posneoliberales. Es el designio de la desestabilización lisa y llana, que a través de equívocas instancias jurídicas trata de desestabilizar a gobiernos progresistas de nuestra América. Archivos documentales, hemerotecas y bibliotecas permanecen impávidos ante la ignominia, el ocultamiento y la aviesa falta de memoria de algunos sobre las circunstancias que antecedieron a precedentes golpes de Estado en nuestro país y en otros pueblos de América.

Ante dicha situación, cabe que nos interroguemos si el Poder Judicial está habilitado para entender en el tema. Mientras madura una nueva Constitución debemos recurrir al análisis de preceptos del texto vigente. Por cierto, quedará para otra oportunidad el tratamiento de estas cuestiones en el nuevo constitucionalismo que surge de avanzados procesos políticos sudamericanos.

En el presidencialismo, donde la división de los poderes se encuentra nítidamente trazada, a fin de balancear la responsabilidad de los funcionarios públicos por un lado y la independencia inherente para el ejercicio del cargo por el otro, es necesario seguir la vía que establece la Constitución. Los marcos constitucionales no pueden ser alterados poniéndoles un límite a las facultades del Congreso de la Nación y a las prerrogativas del PEN. Por lo tanto, nos referiremos especialmente al análisis de si el Poder Judicial tiene facultades para procesar al Presidente, antes que el Congreso haya intervenido por la vía del juicio político y de haberse expresado al respecto.

El encuadre del tema tuvo tratamiento expreso desde el Proyecto de Alberdi;⁽³⁾ en el Congreso General Constituyente de la Confederación Argentina, durante las 44ª y 45ª sesiones del 26 y 27 de abril de 1953;⁽⁴⁾ y por cierto en la Constitución sancionada el 01/05/1853 en sus arts. 41 y 47, que al referirse a la Cámara de Diputados dispuso que “solo ella ejerce el derecho de acusar” ante el Senado al Presidente y otros funcionarios, por los delitos que menciona, y en el art. 47 estableció que:

Al Senado corresponde juzgar en juicio público a los acusados por la Cámara de Diputados, debiendo sus miembros prestar juramento para este acto. Cuando el acusado sea el Presidente de la Confederación, el Senado será presidido por el Presidente de la Corte Suprema. Ninguno será declarado culpable, sino a mayoría de los dos tercios de los miembros presentes (...) su fallo no tendrá más efecto que destituir al acusado, y aun declararle incapaz de ocupar ningún empleo de honor, de confianza o a sueldo de la Confederación. Pero la parte condenada quedará, no obstante sujeta a acusación, juicio y castigo conforme a las leyes ante los tribunales ordinarios.

La Convención Nacional *Ad Hoc*, reunida en 1860 en la ciudad de Santa Fe, en base a las reformas propuestas por la Provincia de Buenos Aires a la Constitución de 1853, sancionó un nuevo texto, en el cual ratifica que solo la Cámara de Diputados “ejerce el derecho de acusar”.⁽⁵⁾ Los otros artículos que menciona, referidos al tema, fueron ubicados con los números 51 y 52 y no recibieron modificaciones.

La Constitución Nacional de 1949 mantuvo ese criterio y solo suprimió lo referente a los “demás tribunales inferiores de la Nación”.⁽⁶⁾ Finalmente, la Constitución reformada en 1994, conforme al Dictamen de mayoría en

(3) Ver ALBERDI, JUAN BAUTISTA, *Bases y Puntos de Partida para la Organización Política de la República Argentina*, Bs. As., W. M. Jackson Inc., 1944, arts. 66 y 58.

(4) CONGRESO GENERAL CONSTITUYENTE DE LA CONFEDERACIÓN ARGENTINA, *Sesión de 1852-54*, Imp. del Orden, 1871, pp. 166/168, 173.

(5) Art. 45; ver *Informe de la Comisión Examinadora de la Constitución Federal presentado a la Convención del Estado de Buenos Aires, encargada del examen de la Constitución Federal*, Buenos Ayres, Imp. del Comercio del Plata, 1860, p. 399; SAMPAY, ARTURO E., *Las Constituciones de la Argentina. 1810-1972*, pp. 384 y 411/412; y *Convención Nacional Ad Hoc*, Bs. As., Imp. Del Comercio del Plata, 1860, p. 29.

(6) Ver arts. 46, 52 y 53; SAMPAY, ARTURO E., *op. cit.*, p. 512, conf. art. 95.

el art. 53 del nuevo texto, desdobló el juicio político del sistema de jurado de enjuiciamiento de magistrados, pues suprimió también la referencia a los “demás tribunales inferiores de la Nación” e incorporó al Jefe de Gabinete de entre quienes son pasibles de juicio político, pero mantuvo el texto de 1853/60 en los arts. 59 y 60.⁽⁷⁾ El convencional Armagnague expresó sobre los funcionarios pasibles del juicio político que “deben tener un mecanismo de enjuiciamiento que sea de naturaleza eminentemente política”.⁽⁸⁾ De tal modo, la doctrina y la jurisprudencia en boga referentes al caso de los jueces de “tribunales inferiores” no tienen ninguna aplicación ni asidero para el tratamiento del caso del Presidente de la República.

Como señaló Masnatta en la Convención, “el hombre es un animal que interpreta y puede haber buenas o malas interpretaciones. Conviene que nosotros aportemos los elementos para que la interpretación sea buena”.⁽⁹⁾ Por otra parte, sabemos que siempre toda interpretación constitucional tiene un sustento político y que toda actitud política conlleva una interpretación de la Constitución. El punto es, entonces, qué intereses sostiene dicha interpretación.

Veamos entonces cómo la Constitución trata el tema a que nos abocamos y que es muy poco considerado por la doctrina contemporánea. Hace muchos años, Montes de Oca advertía que las formalidades previas que surgen de los artículos en cuestión no desvirtúan el principio de igualdad ante la ley, por cuanto para el presidente de la República, los ministros, etc., “se ha creído indispensable establecer un conjunto de formalidades especiales, debido al carácter de las funciones a su cargo; y porque su destitución tiene resonancia nacional y agita extraordinariamente los espíritus”. O sea, antes de darle curso a una denuncia, la Cámara Baja vota si debe o no ser tomada en consideración, pues “emanan del equilibrio y ponderación de las ramas del gobierno, desde que si un juez pudiera,

(7) Ver tratamiento del art. 53 CN, texto según Orden del Día 6, dictaminado por la Comisión de Coincidencias Básicas de la CN, el 20/08/1994, Despachos originarios: Único de la Comisión de Coincidencias Básicas. Sancionado por el Plenario en Sesión Ordinaria del 01/08/1994. Ver Convención Nacional Constituyente, 27/07/1994, 18ª Reunión, 3ª Sesión Ordinaria - Continuación, Diario de Sesiones, Versión taquigráfica, p. 2203; 21ª Reunión, 3ª Sesión Ordinaria - Continuación, 01/08/1994.

(8) Convención Nacional Constituyente, versión taquigráfica, p. 2526.

(9) Convención Nacional Constituyente, 21ª Reunión, 3ª Sesión Ordinaria - Continuación, 01/08/1994, p. 2199.

prescindiendo de ellas, formar causa al primer magistrado de la Nación o aprehender a un miembro del Congreso, se constituiría en árbitro supremo del país por el ejercicio de una autoridad terrible para la permanencia de los poderes Ejecutivo y Legislativo”.⁽¹⁰⁾ Por ello, el acusador o más bien el iniciador del juicio político es la Cámara de Diputados, quien debe declarar, previamente, hacer lugar a la formación de causa por dos tercios de votos. Agregó Montes de Oca que “se comprende que los tribunales de justicia son los menos aptos para pronunciarse en un caso de carácter político que entraña complicaciones de orden político también”.

Expresa Joaquín V. González que la mayoría de dos tercios exigida para sancionar la acusación es una garantía “en previsión de ataques injustos y violentos inspirados por la pasión de partido”, y en seguridad de una más acertada justicia.⁽¹¹⁾ Por ello, el Senado es el órgano, quien emite la opinión final; es el sentido preciso institucional, jurídico e histórico. Recuerda a Story, quien expresó que “nuestra opinión sobre esta grave materia, es que con mucha sabiduría se ha investido al Senado con esa jurisdicción”. Y como señaló Montes de Oca, se advierte que la Constitución “exige el juramento previo, buscando la mayor solemnidad”.⁽¹²⁾

Hace tiempo, la CSJN ha establecido que la norma importa una exención acordada a ciertos funcionarios “por razones de orden público, relacionadas con la marcha regular del gobierno creado por la ley fundamental o consagra, como se ha dicho acertadamente, una garantía de buen gobierno, establecida para defender el principio de autoridad”.⁽¹³⁾

Por todo ello, expresa acertadamente Sagües que el art. 52 *in fine* (60 en el texto vigente) permitió entender que solo después de una sentencia destitutoria del Senado eran penalmente enjuiciables los sujetos incluidos en el instituto del juicio político; “resultan, por tanto, incompetentes los

(10) MONTES DE OCA, M. A., *Lecciones de Derecho Constitucional*, t. II, Bs. As., Imprenta y Litografía “La Buenos Aires”, 1903, pp. 193 y 211.

(11) GONZÁLEZ, JOAQUÍN V., *Manual de la Constitución Argentina, 1853-1860*, Bs. As., Estrada Editores, 1959, p. 505; ver discurso de los señores Irigoyen, Varela, Elizalde y del Valle en *Debates de la Convención Constituyente de Buenos Aires, 1870 a 1873*, t. II, pp. 317/329.

(12) MONTES DE OCA, M. A., *op. cit.*, p. 217.

(13) CSJN, “Urdániz y Cía. c/ Ramos Mexía”, 1910, Fallos: 113:317; ver RAMELLA, PABLO A., *Derecho Constitucional*, Bs. As., 1960, p. 555.

jueces en lo criminal, antes de la susodicha destitución, por lo que no era posible incoar una acción penal al respecto salvo después de la remoción por el Senado".⁽¹⁴⁾ Si no fuera así, señala que resulta seriamente perjudicada la estabilidad funcional de tales magistrados y funcionarios, ante la posible multiplicidad de denuncias a las cuales se hallan expuestos, como consecuencia de su actividad pública; sin duda, sin este recaudo los legisladores quedarían sujetos a una presión social al tratar la promoción del juicio político para el funcionario involucrado, además de la carga de una condena mediática por los medios concentrados.

Por tanto, cualquiera sea el origen histórico del juicio político, su fundamento actual debe buscarse no solo en la competencia del Congreso para juzgar a los altos funcionarios del Estado, sino en la necesidad de garantizar la independencia de estos con respecto al Poder Judicial, a fin de que no se los pueda procesar sin la previa decisión de las Cámaras del Congreso. Es una garantía de buen gobierno, establecida para defender el principio de autoridad:

Esta regla fundamental establecida en el art. 45 [actual art. 53] de la Constitución no admite excepción alguna, de manera que ningún tribunal es competente para entender en una denuncia o querrela, en asunto que es de la competencia exclusiva de la Cámara de Diputados y del Senado. Se diferencia del privilegio de los Senadores y Diputados en que estos son susceptibles de querrela mientras se espera el "desafuero".⁽¹⁵⁾

Como bien señala Bidart Campos, el art. 52 (actual art. 60) estipula que después de la destitución por juicio político, la parte "condenada" quedará sujeta a acusación, juicio y castigo conforme a las leyes ante los tribunales ordinarios;

esto significa claramente que "antes" de la destitución por juicio político, es imposible someterla a proceso penal ordinario, o lo que es igual que "mientras" se halla en ejercicio de su función

(14) Ver CSJN, Fallos: 30:168; "José H. Hall c/ Jualian Gelly por injurias", 1899, Fallos: 82:232; "Urdániz y Cía. c/ Ramos Mexía", fallo cit. SAGÜES, NÉSTOR PEDRO, *Elementos de Derecho Constitucional*, Bs. As., Astrea, t. I, 1993, p. 520.

(15) ANTOKOLETZ, DANIEL, *Derecho Público Constitucional y Administrativo*, Bs. As., Librería y Editorial "La Facultad", 1939, pp. 221/222.

está exenta de proceso penal. Primero hay que separar a la persona de su cargo mediante el juicio político, y luego quedan habilitados los jueces competentes para el correspondiente proceso penal. Esta imposibilidad de juicio penal —cualquiera sea la valoración crítica que merezca— viene impuesta por la propia Constitución a favor de los funcionarios taxativamente enumerados en el art. 45 [art. 53].

Agrega a continuación que “se trata en realidad de un **antejuicio**, o **privilegio procesal**, que establece determinadas condiciones extraordinarias para el proceso penal de una persona, y consiste en el impedimento que posterga el proceso común hasta que se han producido ciertos actos —en el caso destitución por juicio político—. No es una inmunidad penal que derive de la persona, sino una garantía de funcionamiento a favor del órgano, como inmunidad de proceso”. Y concluye que el juicio político, como “antejuicio” del proceso penal,

... es una garantía o inmunidad más amplia que el desafuero de los legisladores, porque este solo significa que, mientras la Cámara no lo otorga, el legislador no puede ser privado de libertad en un proceso penal (pero el proceso se puede iniciar y tramitar), en tanto el juicio político implica que si mediante él no se llega a la destitución ninguno de los funcionarios del art. 45 puede ser sometido a proceso penal mientras desempeñe sus funciones.⁽¹⁶⁾

Es, por ende, una “inmunidad de proceso”. Los jueces carecen de jurisdicción para juzgar al Presidente de la República mientras no sea destituido en juicio político. El juzgamiento judicial del Presidente, antes de su destitución por juicio político, lesiona una prerrogativa del Poder Ejecutivo y a la competencia específica del Congreso, al anteponer ese veredicto decisorio al del antejuicio propio de las Cámaras.

¿Cómo se llega a la apertura de un proceso de responsabilidad política en que el funcionario debe dar cuenta de su actuación? El trámite del juicio político se encuentra precisado en los reglamentos de ambas

(16) BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*, t. II: El Derecho Constitucional del Poder, Bs. As., Ediar, 1992, p. 189.

Cámaras; en la de Diputados tiene un rol fundamental la Comisión de Juicio Político a la cual le compete dictaminar qué denuncias son admisibles y en qué casos corresponde avanzar en la investigación y formulación de cargos a fin de establecer una acusación que merezca ser tratada por la Cámara.

Son muy distintas las razones que llevaron a la institución del juicio político con respecto a la de los criterios que se utilizan contemporáneamente para otorgar incumbencias al Poder Judicial con relación al Presidente y a los demás funcionarios que menciona el art. 53. La Reforma de 1994 no acordó tal facultad para el procesamiento sin antes haber sido destituidos por la vía del juicio político, y no debemos dejar de remarcar que dicha Convención trató especialmente el tema y practicó expresas reformas a la institución. No habiendo instituido la Constitución vigente otra vía, cabe concluir que obliga a descalificar cualquier norma en contrario.

Ciertamente, el carácter y la naturaleza esencialmente política del juicio político "no debe entenderse como un incentivo para apartarlo de los dictados de la razón y de la justicia, ni para emplearlo como innoble arma de oposición o de venganza si los cargos que se formulan no están suficientemente probados",⁽¹⁷⁾ y nunca puede llegar a afectar el fundamental principio republicano de la separación de los poderes.

La esencia de la democracia moderna comprende la cuestión de que el Parlamento es un instrumento útil para resolver las necesidades sociales de nuestra era.⁽¹⁸⁾ Se sabe que hay una máxima insoslayable en el derecho constitucional del poder: donde las funciones de poder se hallan divididas en departamentos independientes, lo que no está permitido se presume prohibido. El derecho a hacer todo lo que no está prohibido contenido en el art. 19 CN vale para las garantías individuales, pero en modo alguno puede servir de fundamento a uno de los Poderes del Estado para usurpar atribuciones no conferidas por la Ley Fundamental.

(17) GONZÁLEZ CALDERÓN, JUAN A., *Curso de Derecho Constitucional*, Bs. As., p. 777.

(18) KELSEN, HANS, *Esencia y valor de la democracia*, Rafael Luengo Tapia y Luiz Legaz y Lacambra (trads.), Barcelona, Labor, pp. 49/50.

¿Realmente los jueces no deben pagar ganancias?⁽¹⁾

Un nuevo análisis sobre el alcance de la intangibilidad de sus remuneraciones⁽²⁾

por **MARTÍN CORMICK**,⁽³⁾ **EUGENIA DEVINCENZI**⁽⁴⁾ y **LAURA M. IELLIMO**⁽⁵⁾

Toda vez que, desde los Poderes Ejecutivo y Legislativo se impulsaron o promovieron proyectos para que los jueces tributen conforme a su salario al impuesto a las ganancias (ley 11.682, 30/12/1932, BO —Bs. As.— 12/01/1933) se alzaron innumerables voces, desde la jurisprudencia⁽⁶⁾ hasta

(1) Este artículo expresa únicamente la opinión de su autor y no la de los directores de la presente revista ni la del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación.

(2) Versión actualizada del texto originalmente publicado el 10/10/2012, [en línea] www.infojus.gov.ar, Id Infojus: DACF120185. Agradecemos las sugerencias del Dr. Arístides H. Corti.

(3) Abogado (UBA). Maestría de Derecho Administrativo (UBA), tesis en elaboración. Docente de posgrado en la Escuela de Abogados del Estado de la PTN, especialidad en Contratos Administrativos, y de la Maestría en Derecho Administrativo (UlaM), materia Servicios Públicos y Poder de Policía. Actualmente se desempeña como Inspector General de Justicia.

(4) Abogada (UADE). LL.M. en Derecho Internacional, Inversiones, Comercio y Arbitraje, Universidad de Heidelberg (Alemania) y Universidad de Chile. Actualmente trabaja en la Comisión Nacional de Comunicaciones, Gerencia de Relaciones Internacionales e Institucionales.

(5) Abogada, Magíster en Políticas Públicas y Gerenciamiento del Desarrollo (UNSAM). Docente Adjunta Interina de DDHH y Garantías, Facultad de Derecho (UBA). Docente de Derecho Constitucional (UNSAM). Coordinadora y docente de la Maestría en DDHH, Estado y Sociedad, (UNTREF-ECAE). Docente de la Maestría en DDHH y Comunicación, UNLP.

(6) CSJN, "Fisco Nacional c/ Rodolfo Medina", 1936, Fallos: 176:73.

prestigiosos doctrinarios,⁽⁷⁾ de férreo rechazo. Ello, basándose en que del actual art. 110 CN —anterior 96— se desprende que bajo ningún punto de vista puede exigírseles a los magistrados el impuesto a las ganancias, con una serie de argumentos que serán desarrollados a continuación. Al respecto, ¿es esto así? ¿Necesariamente se desprende este criterio del texto del art. 110? Hay argumentos —a nuestro entender, sólidos— para sostener, en una interpretación armónica de la Constitución y la jurisprudencia, lo contrario: que sí pueden los magistrados y funcionarios del Poder Judicial tributar ganancias.

El primer antecedente que exponemos sobre la exención en el pago de impuesto a las ganancias es el art. 3º, sección 1ª de la Constitución de los Estados Unidos, el cual establece que “El poder judicial de los Estados Unidos residirá en un Tribunal Supremo y en aquellos tribunales inferiores que periódicamente el Congreso creare y estableciere. Los jueces, tanto del Tribunal Supremo como de tribunales inferiores, desempeñarán sus cargos mientras observen buena conducta y en determinadas fechas recibirán por sus servicios una compensación que no será rebajada mientras desempeñen sus cargos”. Al respecto, sostenía Hamilton en *El Federalista* que:

Junto con la inamovilidad en el cargo, nada puede contribuir más a la independencia de los jueces, que una previsión fija para su sostenimiento. (...) En el curso general de la naturaleza humana, el poder sobre la subsistencia de un hombre, equivale al poder sobre su voluntad. Y nosotros no podemos esperar que se realice en la práctica la total separación entre el poder Judicial y el Legislativo, en un sistema que deje a aquel dependiente de lo que ocasionalmente le otorgue este como recurso pecuniario. Los iluminados amigos del buen gobierno en cada Estado, han encontrado en este punto causa para lamentar la falta de precauciones precisas y explícitas en las constituciones estatales.⁽⁸⁾

(7) Entre otros, QUIROGA LAVIÉ, HUMBERTO, “Inconstitucionalidad de la aplicación del impuesto a las ganancias a los jueces”, en *La Ley* 2006-C, 410, fallo comentado: CSJN, “Gutiérrez, Oscar E. c/ Administración Nac. de la Seguridad Social”, 11/04/2006; NANO, GUILLERMO O., “La correcta interpretación del art. 110 de la CN. Especial enfoque respecto al Poder Judicial de la Provincia de Buenos Aires”, en *LLBA* 2004, 239.

(8) HAMILTON, ALEXANDER; MADISON, JAMES y JAY, JOHN, *The Federalist*, N° 79, Masters, Smith & Co., Hallowell, 1857, p. 361. La cita se encuentra en RAMÍREZ CALVO, RICARDO, “El impuesto a las ganancias, la Constitución y la independencia del Poder Judicial”, en *La Ley*, Suplemento Constitucional, 2009-D, 917. El autor cita numerosas fuentes de autores de Estados Unidos.

Siguiendo esta línea, nuestra Constitución Nacional de 1853, en su art. 93, sostenía que “Los jueces de la Corte Suprema y de los tribunales inferiores de la Confederación conservarán sus empleos mientras dure su buena conducta; y recibirán por sus servicios una compensación que determinará la ley, y que no podrá ser disminuida en manera alguna, mientras permanecieren en sus funciones”.⁽⁹⁾ Es por este texto que hoy se mantiene prácticamente sin modificaciones, con el único cambio del término “Nación” por “Provincias”, y que post Reforma 1994 se encuentra plasmado en el reenumerado art. 110, donde se interpreta que los magistrados no deben pagar el impuesto a las ganancias.

Un argumento que se utiliza en numerosas oportunidades es que, de exigir a los magistrados el impuesto a las ganancias u otro tipo de tributo, se afectaría la independencia de los mismos. Al respecto, en la Acordada 20/1996,⁽¹⁰⁾ la Corte Suprema entiende en su considerando 9º que “... esa garantía esencial no puede ser afectada por la actividad de los otros poderes del Estado, quienes carecen de atribuciones para modificar, mediante el ejercicio de sus funciones específicas, las previsiones constitucionales impuestas para asegurar la independencia del Poder Judicial: la inamovilidad en el cargo de los jueces y la intangibilidad de sus remuneraciones”. En resumen, para tener independencia, los jueces requieren ser inamovibles y sus remuneraciones, intangibles.

La primera presión tributaria sobre los jueces en los Estados Unidos, no obstante el texto constitucional, fue en 1862. Con una serie de argumentos, entre posibles futuras reducciones salariales y la absoluta independencia del Poder Judicial respecto de los otros poderes, este último consideró inconstitucional la medida.⁽¹¹⁾ La protesta no tuvo efecto concreto y el impuesto continuó cobrándose hasta 1869, donde se revocó la decisión.

.....

(9) Nótese que nuestra Constitución enfatiza con la frase “en manera alguna”. Esto ha dado a numerosos autores la idea que el privilegio en Argentina ha sido mayor. Véase más adelante la cita de Barrancos y Vedia.

(10) Del 11/04/1996. Firmada por los jueces Nazareno, O’Connor, Fayt, Belluscio Boggiano y Bossert.

(11) En 1862 se sancionó una ley que sometía el salario de todos los funcionarios civiles de los Estados Unidos a un impuesto a las ganancias del 3%. La norma en cuestión incluía —según interpretó el Secretario del Tesoro— la remuneración de los jueces federales. Frente a ello, el *chief justice* Taney envió una carta al secretario del tesoro Salmon P. Chase, en la cual protestaba contra la aplicación del impuesto a los jueces en estos términos: “La

Luego, en el año 1920, nuevamente se planteó la cuestión, en un caso que llegó a la Corte Suprema de los Estados Unidos debido a una ley que obligaba a los magistrados a pagar impuestos, la cual cabe aclarar, había sido sancionada un año antes. Al respecto, en el fallo de la Corte Suprema de EEUU "Evans vs. Gore", se manifiesta

que el propósito primario de la Constitución al establecer que la remuneración de los jueces "no podrá ser disminuida durante su encargo" no fue en beneficio de los jueces, sino para atraer a los hombres aptos para el cargo y asegurar la independencia de acción y juicio que es esencial para el mantenimiento de la Constitución y la administración imparcial de la justicia".⁽¹²⁾

Nótese que no siempre el Máximo Tribunal de la Corte estadounidense entendió que no deben cobrarse impuestos al salario de los jueces.

A lo largo de la historia hubo cambios al respecto, algunos de los cuales se basaron en criterios de igualdad. En el caso "O'Malley vs. Woodrough", de 1939,⁽¹³⁾ se estableció que no puede entenderse "... un ataque a la independencia judicial (...) que los jueces nombrados después de la Ley de Ingresos de 1932 no gozarán de inmunidad de la incidencia de los

.....
ley en cuestión, como Ud. la interpreta, reduce la compensación de cada juez en un 3% y si puede reducirlo con ese alcance en virtud de un impuesto, podrá ser reducido de la misma manera de tiempo en tiempo por la legislatura. El Poder Judicial es uno de los tres grandes departamentos de gobierno, creado y establecido por la Constitución. Sus deberes y poderes están específicamente enumerados y son de un carácter tal, que requieren que aquel sea perfectamente independiente de los otros dos poderes, y a los efectos de ponerlo fuera del alcance y por encima incluso de la sospecha de cualquier influencia, el poder de reducir su compensación ha sido expresamente prohibido al Congreso y exceptuado de sus poderes de legislación. El lenguaje no podría haber sido más simple que el usado en la Constitución. Es, además, una de sus disposiciones más importantes y esenciales. Ya que los artículos que limitan las atribuciones de los poderes Legislativo y Ejecutivo del gobierno y aquellos que establecen las salvaguardas para la protección de los ciudadanos en su persona y sus bienes serían de poco valor sin un Poder Judicial para conservarlos y mantenerlos, que esté libre de toda influencia, directa o indirecta, que pudiera deformar sus juicios en tiempos de excitación política. En virtud de esos argumentos, yo considero inconstitucional una ley del Congreso que retenga en el Tesoro una porción de la compensación de los jueces". RAMÍREZ CALVO, RICARDO, *op. cit.*

(12) Ver US SUPREME COURT, "Evans vs. Gore", [en línea] <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/253/245/>. La Corte en otro Fallo entendió que tampoco podía tributar sobre el sueldo aquel juez que entrara con posterioridad a la sanción del impuesto. Ver US SUPREME COURT, "Miles vs. Graham", [en línea] <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/268/501/case.html>

(13) [En línea] <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/307/277/>

impuestos a los que está sometido todo el mundo dentro de las clases definidas de ingresos". Es decir, modifica, pero a futuro, sin afectar a los jueces que hayan ingresado con anterioridad. O bien, en el caso "U.S. vs. Hatter",⁽¹⁴⁾ donde solo se exige no imponer un tributo particularmente desfavorable a los jueces.

A nivel nacional, el primer antecedente de importancia en la materia es el fallo de la CSJN "Fisco Nacional c/ Medina", del año 1936. Vale la pena detenerse en el voto del Dr. Calderón, en donde se sostiene que:

[El] privilegio [de estar exentos del pago del tributo] (...) pierde su carácter personal y odioso porque no lo acuerda la sección 1ª de la cláusula 3ª de la Constitución Americana como el art. 96 de la Constitución Argentina a la persona de los magistrados, sino a la institución "Poder Judicial de la Nación" a quien quieren asegurar los constituyentes, cuyo pensamiento se exterioriza en los antecedentes de las convenciones respectivas, una absoluta independencia en su funcionamiento y librarlo de toda presión de parte de los otros poderes que tienen "la fuerza y el dinero".

Otro argumento esgrimido en el fallo fue que:

Si el salario del juez no está amparado como su permanencia en el cargo, desaparece la seguridad de su inflexibilidad, de su rectitud; su libertad de juicio puede vacilar ante el temor, muy humano, de que la retribución se reduzca por el legislador hasta extremos que no le permitan cubrir su subsistencia y la de los suyos. Inglaterra como Estados Unidos, demuestran con la independencia absoluta del Poder Judicial que existe en ambos países, cuánto es verdad en ellos la libertad política y el derecho personal y entre nosotros mismos ha podido apreciarse desde 1853 hasta la fecha, el propósito firme de ratificar con los hechos, el enunciado del art. 96 de la CN.⁽¹⁵⁾

Sin duda, son argumentos contundentes respecto de la imposibilidad de los legisladores de manipular a su gusto los sueldos de los jueces. Pero

.....

(14) [En línea] <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/532/557/>

(15) Voto del Dr. Calderón en "Fisco Nacional c/ Rodolfo Medina", fallo cit.

no se logra comprender por qué este impedimento incluiría también al impuesto a las ganancias. Al extremo, ridiculizando el argumento de la intangibilidad, se ubica Bidart Campos cuando teoriza:

Pensemos en un juez que solamente tiene como único ingreso y recurso personal el que le aporta su sueldo. Si porque este sueldo no puede disminuirse en manera alguna dijéramos que, entonces, el juez tampoco tiene que pagar el alquiler de la vivienda que habita, o los alimentos y vestimentas que necesita, estaríamos dislocando el sentido común. Pero, si no debe pagar impuestos sobre su sueldo porque al pagarlos ve rebajada su remuneración, parece lógico lo que recién señalábamos como contrario al sentido común. En verdad, nos preguntamos: ¿el impedimento de disminuir de cualquier manera la remuneración judicial significa que el juez debe llegar al fin de cada mes con el salario intacto que cobra por su cargo? ¿Es que todo gasto que, sin duda alguna, le disminuye su sueldo, está prohibido por la garantía de la irreductibilidad salarial?⁽¹⁶⁾

El fallo "Bonorino Perú c/ Estado Nacional",⁽¹⁷⁾ dictado por conjuces, estableció que "Los constituyentes consideraron que la efectiva independencia de los jueces, para ponerlos a resguardo de la mala voluntad o de las interferencias de los poderes políticos, requería la inalterabilidad mínima de sus remuneraciones mientras se encontrasen en el cumplimiento de sus funciones judiciales".⁽¹⁸⁾ Si bien uno puede coincidir con lo preceptuado, también resulta pertinente cuestionar: ¿por qué deberíamos entender que la inalterabilidad abarca la exención en el impuesto a las ganancias? La respuesta no resulta obvia.

En definitiva, más allá de lo expuesto, bien vale preguntarnos: ¿es la forma de garantizar la independencia judicial la exención en materia de impuesto a las ganancias de las retribuciones salariales? Los jueces, ¿son independientes? O, mejor dicho, ¿pueden serlo? Un aporte valioso lo efectúa

(16) BIDART CAMPOS, GERMÁN J., "La remuneración de los jueces como hecho imponible", en *La Ley* 1996-D, 217.

(17) CSJN, "Abel Bonorino Perú c/ Nación Argentina", 18/06/1985, Fallos:308:466.

(18) GONZÁLEZ, JOAQUÍN V., "Manual de la Constitución Argentina", 24a ed., Bs. As., Estrada, 1951, n° 591.

Zayat,⁽¹⁹⁾ al destacar el origen y la forma en que se seleccionan los magistrados en nuestro país. En resumen, el autor divide entre aquellos países en donde el mérito es el factor fundamental a la hora de seleccionar un magistrado (Francia, entre otros), pero en donde el Control de Constitucionalidad no lo efectúan los magistrados, sino un organismo diferente, en donde sí se seleccionan los integrantes con criterio político. En contrario, en otros países, como Estados Unidos, la selección es eminentemente política (nomina el Presidente y acuerda el Senado), relacionándose esto con la posibilidad de cualquier juez de declarar la inconstitucionalidad de una ley.

En Argentina, finalmente, se inicia con un sistema similar al estadounidense, aunque, por su marcado carácter hiperpresidencialista,⁽²⁰⁾ con mayor influencia del Poder Ejecutivo. La Reforma Constitucional de 1994, con la incorporación del Consejo de la Magistratura en la selección de jueces federales —a excepción de los miembros de Corte—, buscó atenuar el carácter político de los nombramientos pero, conforme el trabajo citado, solo se modificó parcialmente, creando un sistema mixto entre cuestiones de mérito y criterios políticos. El sistema de selección, entre otros, es la clara muestra de que, en definitiva, si existe mayor o menor independencia de los jueces, no necesariamente estará condicionada por el pago o no del impuesto a las ganancias.

A modo de ejemplo, los jueces se organizan, de acuerdo a sus intereses, en diversas asociaciones civiles. La Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional se constituyó el 12/05/1928 y nuclea en su seno a los jueces de las distintas instancias que prestan funciones en la justicia nacional de la Capital Federal y en la justicia federal con asiento en las 23 provincias argentinas, a los magistrados del Ministerio Público Fiscal y del Ministerio Público de la Defensa, como así también a las funcionarios judiciales que asisten e integran los distintos tribunales.⁽²¹⁾ Por su parte, y más recientemente, en el año 2013 se crea la Asociación Civil Justicia Legítima, la cual "... reúne a personas de distintos espacios comprometidas

.....

(19) ZAYAT, DEMIAN, "Méritos y Política. La selección de jueces federales en Argentina", 1º Premio Formación Judicial, eje temático: Criterio de selección de jueces y funcionarios, Centro de Formación Judicial.

(20) Al respecto, ver GARGARELLA, ROBERTO, *Crítica de la Constitución*, cap. Dos, Bs. As., Capital Intelectual, 2004, p. 41 y ss.

(21) Ver [en línea] <http://www.asocmagistra.org.ar/>

en trabajar de forma activa en la democratización de los poderes judiciales de la Argentina”.⁽²²⁾

Con lo expuesto, se evidencia que los magistrados se asocian de acuerdo a visiones diferentes de la realidad, y no por ello se presume que no poseen independencia frente al caso judicial que deben resolver.

Con respecto al principio de intangibilidad de las remuneraciones, en el art. 20 de la Ley 20.628⁽²³⁾ de Impuesto a las Ganancias, se establecía que estaban exceptuados del gravamen “los sueldos que tienen asignados en los respectivos presupuestos los ministros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, miembros de los tribunales provinciales, vocales de las Cámaras de Apelaciones, jueces nacionales y provinciales, vocales de los tribunales de Cuentas y tribunales Fiscales de la Nación y las provincias” (inc. p), como así también “los haberes jubilatorios y las pensiones que correspondan por las funciones cuyas remuneraciones están exentas de acuerdo con lo dispuesto en el inc. p” (inc. r).

En 1996, con la sanción de la ley 24.631 (art. 1º, inc. a),⁽²⁴⁾ se derogó la exención referida. La misma fue declarada inaplicable por la CSJN mediante la citada Acordada 20 del mismo año. Esto es, declaró inaplicable una ley con efecto *erga omnes*, sin la existencia de un caso, concreto, contrariando la uniforme jurisprudencia de la Corte en la materia.⁽²⁵⁾ Considera la Acordada que la aplicación de un impuesto —en este caso, a las ganancias— se

.....
(22) Ver mayor detalle [en línea] <http://justicialegitima.org/mision.html>

(23) Ley 20.628 de Impuesto a las Ganancias, t.o. decreto 649/1997. Bs. As., 11/07/1997 (BO 06/08/1997). Reglamentado por decreto PEN 1344/1998 (BO 25/11/1998). Ver [en línea] <http://www.infojus.gob.ar/20628-nacional-ley-impuesto-ganancias-Ins0000659-1997-07-11/123456789-0abc-defg-g95-60000scanyel>

(24) Ley 24.631, modificatoria de Impuesto al Valor Agregado, Ganancias y Bienes Personales Bs. As., 13/03/1996 (BO 27/03/1996). Ver [en línea] <http://www.infojus.gob.ar/24631-nacional-ley-modificatoria-impuesto-al-valor-agregado-ganancias-bienes-personales-Ins0004094-1996-03-13/123456789-0abc-defg-g49-04000scanyel>

(25) Debe recordarse que las Acordadas son manifestaciones de la Corte en su función administrativa y de superintendencia del Poder Judicial, no pudiendo, a nuestro criterio, derogar una ley. Al respecto, sostiene la Corte, entre otros, que: “El control encomendado a la justicia sobre las actividades ejecutiva y legislativa, requiere que el requisito de la existencia de un ‘caso’ o ‘controversia judicial’ sea observado rigurosamente para la preservación del principio de la división de los poderes” (Ver CSJN, “Droguería Aries SA c/ Santa Fe, Provincia de y otros s/ inconstitucionalidad”, 20/04/1999, Fallos: 322:678).

traduce en una disminución en las compensaciones de los magistrados.⁽²⁶⁾ Entre sus argumentos, la CSJN manifestó que "... la intangibilidad de las compensaciones asignadas a los jueces por el ejercicio de sus funciones no constituye un privilegio sino una garantía establecida por la Constitución Nacional para asegurar la independencia del Poder Judicial de la Nación".⁽²⁷⁾ En tal sentido, señala el Máximo Tribunal que esa garantía "... no puede ser afectada por actividad de los otros poderes del Estado, quienes carecen de atribuciones para modificar, mediante el ejercicio de sus funciones específicas, las previsiones constitucionales impuestas para garantizar la independencia del Poder Judicial".⁽²⁸⁾

Al respecto, debe tenerse en cuenta que este acto administrativo de alcance general, de no ser impugnado por ningún legitimado —en este caso, no pareciera haber otros legitimados que algún órgano del Poder Ejecutivo, lo que plantearía un conflicto de poderes, por cierto, de difícil solución—, queda firme y consentido. Por ende, no es susceptible de judicializarlo.

Al respecto, el dictamen 224:284 PTN, del 26/03/1998, establece que "Resulta superfluo que la Procuración del Tesoro, que integra el Poder Ejecutivo, examine la juridicidad de la Acordada 20/96 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por la que se declaró inaplicable el art. 1° de la ley 24.631. Esta ley derogó la exención al impuesto a las ganancias respecto de los ministros de la CSJN, miembros de los tribunales principales, y otros magistrados y funcionarios. Ello en virtud de que el Poder Judicial es el intérprete final del alcance de sus propios pronunciamientos. La Administración Pública debe acoger los lineamientos doctrinarios establecidos por la CSJN, absteniéndose de cuestionarlos o de entrar en polémica con ellos, aun cuando tenga una opinión diferente. Tal principio se funda en la jerarquía del Tribunal, el carácter definitorio y último de sus sentencias respecto de la interpretación y aplicación del derecho y la necesaria armonía en el comportamiento de los distintos órganos del Estado" (ver Dict. 171:179; 196:64; 201:222; 206:357).

Dicho de otra manera, aun recurriendo e instando la acción judicial posterior, quien resolvería es el propio Poder Judicial. Entendemos, empero, que esto se debería resolver con conjueces, en su caso.

.....
(26) Consid. 3°.

(27) Consid. 8°.

(28) Consid. 9°.

Con respecto a este último punto, cabe señalar que el art. 4° CN establece que “El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado (...) de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional”. Asimismo, el art. 75, inc. 2, del citado plexo normativo establece que corresponde al Congreso:

Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.

Esto nos lleva a afirmar que la imposición de un impuesto por parte del Congreso de la Nación no puede ser considerada inconstitucional, siempre que haya sido creado por ley y respete los principios de legalidad, generalidad, no confiscatoriedad, proporcionalidad, igualdad, equidad, y razonabilidad.⁽²⁹⁾

En resumen, queda aún más que claro que la citada Acordada no debió generar efectos derogatorios sobre la ley 24.631, dado que el mecanismo de invalidación judicial reconocido por nuestro Estado de Derecho a los tribunales de Justicia es la declaración de inconstitucionalidad dictada en un caso concreto mediante una sentencia dictada por juez competente.

Por otro lado, resulta exagerado considerar que el gravar el ingreso de los jueces con un impuesto que afrontan los demás habitantes del país importa en sí mismo afectar el principio de intangibilidad. De hecho, los magistrados contribuyen al pago de otros impuestos directos, como por ejemplo bienes personales y los impuestos indirectos.⁽³⁰⁾ Definitivamente,

(29) Ver [en línea] <http://www.afip.gov.ar/institucional/afipSimulada/archivos/Principios%20constitucionales%20en%20materia%20tributaria.pdf>

(30) Resulta fundamental destacar que la Ley 11.682 de Impuesto a los Réditos (1932), que en 1974 cambió su denominación por la de impuesto a las ganancias, no acordaba ninguna exención a las remuneraciones de los jueces que, por lo tanto, quedaban gravadas como todas las rentas provenientes del trabajo personal.

lo que interesa a los fines del principio de intangibilidad es que la remuneración de los jueces quede resguardada ante un eventual ataque financiero de los poderes políticos,⁽³¹⁾ pero no protege a la compensación de los jueces de las disminuciones que indirectamente pudieran proceder de circunstancias como la inflación u otras derivadas de la situación económica general, en tanto no signifiquen un asalto a la independencia de la justicia por ser generales e indiscriminadamente toleradas por el público.⁽³²⁾

En este sentido, puede distinguirse entre “reducción salarial” e “impuesto”.⁽³³⁾ En caso de que se trate de una reducción salarial, se estaría vulnerando el derecho de propiedad de quien la recibe, por lo que una reducción de tales características en la remuneración de un juez sí sería contraria a los preceptos constitucionales; pero lo mismo ocurriría si se tratara de otro funcionario o ciudadano. En cambio, la exigencia del pago del impuesto a las ganancias no vulnera la intangibilidad de las remuneraciones.

Al respecto, en el Fallo “Chiara Díaz, Carlos Alberto c/ Estado provincial s/ acción de ejecución”,⁽³⁴⁾ la CSJN ha dicho “Que con arreglo a la doctrina de esta Corte, la garantía de la intangibilidad examinada resulta afectada cuando se produce un ostensible deterioro temporalmente dilatado de las remuneraciones de los magistrados respecto de lo que resulta razonable”. El primer elemento ha sido reiteradamente afirmado, al señalarse que debe existir un “ostensible deterioro sufrido por las remuneraciones de los magistrados que en cada caso acontezca, en su proyección en la relación de desempeño de la función judicial”.⁽³⁵⁾

En conclusión, la garantía en cuestión importa que los jueces puedan tener una vida digna, entendiendo por ello la posibilidad de que el ingreso

(31) NANO, GUILLERMO O., “La correcta interpretación del art. 110 de la CN. Especial enfoque respecto al Poder Judicial de la Provincia de Buenos Aires”, *op. cit.*

(32) CSJN, “Chiara Díaz, Carlos Alberto c/ Estado provincial s/ acción de ejecución”, 07/03/2006.

(33) LONIGRO, FÉLIX V., “La intangibilidad de las remuneraciones de los jueces y el impuesto a las ganancias”, en *La Ley* 2004-D, 1490.

(34) CSJN, “Chiara Díaz, Carlos Alberto c/ Estado provincial s/ acción de ejecución”, fallo cit.

(35) CSJN, “Bonorino Peró, Abel y otros c/ Nación Argentina”, 1985, Fallos: 307:2174; “Durañona y Vedia, Agustín y otros c/ Poder Ejecutivo de la Nación”, 1986, 308:1932. Voto de los ministros Raúl E. Zaffaroni y Ricardo Lorenzetti.

que perciben les permita su subsistencia y la de su familia, de manera compatible con el cargo que la sociedad les ha encomendado. Por otra parte, el art. 92 de nuestro texto constitucional también establece que las remuneraciones del presidente y del vicepresidente no podrán ser alteradas en el período de sus nombramientos, y sin embargo estos funcionarios sí están sujetos al pago del impuesto a las ganancias.

Resulta poco sincero utilizar el argumento de la intangibilidad de los sueldos de los magistrados judiciales para evitar el pago de un impuesto que, como otros que impone el Congreso de la Nación, se sustenta en principios de igualdad, equidad y proporcionalidad. En tal sentido, la finalidad de la intangibilidad prevista para asegurar la independencia del Poder Judicial no debe desvirtuarse para incorporar privilegios contrarios al principio de igualdad ante la ley del art. 16.

Al respecto, es imprescindible, entonces, adentrarnos en verificar si el principio constitucional de igualdad ante la ley se ve afectado como consecuencia del no pago del impuesto por parte de los jueces y funcionarios judiciales. El art. 16 establece: "La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas".

A pesar de que para muchos entendidos no queda espacio a dudas respecto de la afectación, Arístides H. Corti advierte que "Se discute en doctrina si tal exención constituye un privilegio en pugna con el principio constitucional de igualdad (García Belsunce, Spisso) o bien una garantía constitucional dirigida al reaseguro institucional de la independencia para el Poder Judicial frente a los posibles avances de los restantes departamentos del gobierno".⁽³⁶⁾ La postura asumida en el presente trabajo no solo es concordante con la primera de las opciones referidas por el autor, sino que además comparte de manera íntegra sus fundamentos. Ello, en tanto:

... el principio de intangibilidad de las remuneraciones no debería dar cobertura a la exención del impuesto a las ganancias en un momento económico y social del país en el que

.....

(36) CORTI, ARÍSTIDES H., *Los jueces y el impuesto a las ganancias*, en *La Ley* 2004-C, 1540.

resulta indispensable fortalecer al Estado como agente del cambio estructural con vistas a remover el modelo neoliberal de exclusión social y contribuir todos a una salida que lleve a compatibilizar los distintos derechos de gobernantes y gobernados con arreglo a principios de solidaridad, justicia social y progresividad en el sacrificio compartido, de suerte que los derechos de unos y otros revistan el carácter de armonizables en beneficio del conjunto. En una sociedad civilizada y democrática nadie puede realizarse como persona en presencia de la exclusión social del otro.⁽³⁷⁾

El respeto a los valores y los principios rectores que rigen el ordenamiento jurídico es algo que debe importar a la sociedad toda, pero en particular a los magistrados, quienes son los encargados de aplicar e interpretar la ley. Michel⁽³⁸⁾ lo explica de este modo: “En relación a la expresión ‘en manera alguna’ [contenida en el art. 110 de la CN], nada mejor que traer a colación el voto de los doctores Zaffaroni y Lorenzetti, en el citado caso ‘Chiara Díaz’, cuyo consid. 8º, primer párrafo, dice: ‘Que el art. 110 de la CN, al señalar que la compensación que reciben los jueces ‘no podrá ser disminuida en manera alguna’, utiliza un concepto jurídico indeterminado⁽³⁹⁾ y es tarea del intérprete adaptarlo a las circunstancias de tiempo y lugar’”.

Del mismo modo, un estudio más detallado del “principio de igualdad ante la ley” permite observar que este no solo tiene su origen en el texto constitucional, sino que además tiene sustento en tratados internacionales, que al momento de la Reforma Constitucional de 1994 fueron incorporados a la CN. Y ello no es un detalle menor ya que, como sostiene Michel:⁽⁴⁰⁾

... si bien es cierto que el art. 110 no fue alterado en la última reforma constitucional —e independientemente de haber analizado el alcance del término “en manera alguna”—, también es cierto que la mentada reforma incorporó al cuerpo de

(37) *Ibid.*

(38) MICHEL, GUILLERMO, “Remuneraciones obtenidas por magistrados y funcionarios del Poder Judicial: análisis tributario constitucional”, en *La Ley*, PET 2008 (setiembre-402), p. 8.

(39) Para profundizar, ver GORDILLO, AGUSTÍN, *Tratado de Derecho Administrativo*, t. I, cap. X, p. 19, [en línea] http://www.gordillo.com/pdf_tomo1/capituloX.pdf

(40) MICHEL, GUILLERMO, *op. cit.*, p. 8.

la Constitución algunos pactos internacionales que garantizan otros principios fundamentales, entre ellos el que resuelve la disyuntiva en cuestión, como es el principio de igualdad ante la ley, establecido, entre otros, en los siguientes instrumentos: i) Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), art. 24: “Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley”; ii) Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, art. II: “Todas las personas son iguales ante la ley y tienen los derechos y deberes consagrados en esta declaración sin distinción de raza, sexo, idioma, credo ni otra alguna”; iii) Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, art. 26: “Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho sin discriminación a igual protección de la ley. A este respecto, la ley prohibirá toda discriminación y garantizará a todas las personas protección igual y efectiva contra cualquier discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.

Por lo tanto, el hecho de que el art. 110 no haya sido modificado por la reforma constituyente resulta un argumento insuficiente⁽⁴¹⁾ para generar la convicción de que en realidad no se realizó una modificación porque no se consideró una afectación del principio de igualdad ante la ley. En todo caso, lo que sí pudo haber ocurrido es que los constituyentes confiaran en que la Constitución iba a ser siempre interpretada de manera armónica, —como debería ser— sin que ninguno de sus artículos colacionara con otros. Y en el caso, a nuestro criterio, la única forma —y la correcta— para que ello ocurra es interpretar que el art. 16 refiere a la igualdad ante la ley

(41) Sobre esta cuestión opina, y en sentido opuesto, RAMÍREZ CALVO, RICARDO, *op. cit.*: “La Acordada [20/1996 CSJN] remite a la tradicional jurisprudencia sentada en el citado caso Fisco Nacional c/ Medina, pero agrega en el consid. 7, una referencia a la reforma constitucional de 1994 y a la reiteración de la garantía de irreductibilidad de los salarios judiciales en el art. 110. Afirmó la Corte que ‘la decisión de los constituyentes de 1994 es demostrativa de la inequívoca voluntad de ratificar la absoluta intangibilidad de las compensaciones de los jueces nacionales, no solo porque de haberse considerado necesario, conveniente o útil aquellos podrían haber declarado expresamente en el nuevo texto la decisión de condicionar o restringir la cláusula de la compensación vigente desde la unión nacional, sino también porque la mencionada reiteración ha implicado, ciertamente, reconocer a la garantía en cuestión el alcance y contenido que, como derecho vivo, le había asignado esta Corte Suprema en cada uno de los supuestos en que fue llamada a intervenir como intérprete final de la Constitución Nacional”.

respecto a la aplicación de impuestos —y que el art. 110 trata únicamente acerca de la intangibilidad de los sueldos de los jueces, sin por ello tener que abarcar una exención impositiva—. Por lo que, en resumen, el haber interpretado la Corte en el citado “Fisco Nacional c/ Medina” que se afectaba la intangibilidad y la independencia de los jueces no impide repensar, a la luz del nuevo paradigma sobre el rol del Estado de la actualidad, si esto se encuentra vigente o bien, si los magistrados y funcionarios deben contribuir, como el resto de los ciudadanos, a solventar los gastos que demandan las políticas públicas.

En claro desacuerdo con lo antedicho, Barrancos y Vedia⁽⁴²⁾ no tienen prurito en aceptar que se trata de un verdadero privilegio para con los jueces, y que este les fue concedido a través de la expresión “de manera alguna”, a la que ya se vino haciendo referencia:

... coincidimos con la tesis del doctor Fayt, pues la expresión “en manera alguna”, no puede significar sí en algunos casos, y no en algunas otras situaciones, pues el texto constitucional no efectúa distinciones ni señala diferentes posibilidades de aplicación. (...) Quizás podría aclararse que en la interpretación que admitimos, se estaría sosteniendo un verdadero privilegio o desigualdad a favor de los jueces, como lo señalan algunos votos del caso que comentamos. Pero desde que una norma como la del art. 110 no existe en el texto constitucional respecto a los sueldos de los legisladores (art. 74), ni del presidente de la Nación y sus ministros (arts. 92 y 107), podemos aceptar que se trata de un privilegio, en el sentido gramatical de esta palabra. Privilegio este que “tiene por objeto garantizar la independencia e imparcialidad de la justicia en cuanto poder del Estado. En ausencia de ella, no hay Estado Republicano”.⁽⁴³⁾

Insistimos: ni la exención del pago del impuesto a las ganancias por parte de los jueces garantiza su independencia así como tampoco el pago del

(42) Una interpretación restrictiva del art. 110 CN, en BARRANCOS y VEDIA, FERNANDO N., “Fallo Comentado: Corte Suprema de Justicia de la Nación (CS) - 2006/03/07 - Chiara Díaz, Carlos Alberto c/ Estado provincial”, en *La Ley* 2006-C, 166.

(43) Consid. 8° del voto de los doctores Petracchi y Maqueda. Una interpretación restrictiva del art. 110 de la CN. BARRANCOS y VEDIA, FERNANDO N., *op. cit.*

mismo debiera afectar el desempeño de los magistrados. Son cuestiones diferentes, tanto como también lo son las remuneraciones respecto de los impuestos. Otro tema que se ha debatido en más de una oportunidad es cuánto aportaría el pago de ganancias de magistrados y funcionarios al Fisco. Al respecto, si bien la información es dispersa, tentativa y no muy amplia, se estimó respecto del período anual 2011, que dejaron de entrar al Fisco por este concepto unos doscientos setenta millones de pesos.⁽⁴⁴⁾ En tanto, en este 2012, lo que no ingresaría, es de unos trescientos cincuenta millones de pesos.⁽⁴⁵⁾

Quiroga Lavié⁽⁴⁶⁾ presume el monto al año 2006 en doscientos millones anuales. Sostiene el autor que:

... quienes están a favor del pago del impuesto a las ganancias por los jueces, lo que hacen es receptar una valoración social generalizada de que resulta injusta dicha eximición: porque la justicia es mala, lenta o corrupta. Entendemos que, en la medida que ello sea cierto, lo que debe lograrse es mejorar la justicia, removiendo los jueces que lo merecen, o transformando su trabajo con métodos de gestión de calidad, pero no afectar a los jueces probos reduciéndoles sus sueldos. Al Fisco no le agrega nada cobrar unos doscientos millones al año por este impuesto. Mayor costo económico produce la burocracia judicial y el costo de la no calidad en la justicia: de lo cual se desentiende el legislador al proponer reformas o al no proponer reforma alguna. Lo que lograría el legislador que pretende gravar los sueldos de los jueces es congraciarse con la opinión pública, es decir lograr consenso social a base de la legitimación democrática, pero a costa de la vigencia de las instituciones del país: afectando la forma republicana de gobierno, la independencia del Poder Judicial y la supremacía de nuestra Constitución.

(44) Ver [en línea] <http://tiempo.infonews.com/notas/estado-perdera-270-millones-no-cobrarle-ganancias-los-jueces>, en *Diario Tiempo Argentino*, 06/02/2011. Nótese que, a modo de ejemplo, el monto alcanzaría para construir 135 escuelas.

(45) Ver [en línea] <http://www.pagina12.com.ar/diario/economia/2-197844-2012-07-04.html>, en *Diario Página 12*, 04/07/2012

(46) QUIROGA LAVIÉ, HUMBERTO, "Inconstitucionalidad de la aplicación del impuesto a las ganancias a los jueces", *op. cit.*

Sin embargo, consideramos que se puede sostener todo lo contrario a lo expuesto por el citado autor, utilizando sus propios argumentos: ¿Por qué razón privar al Fisco del ingreso de cientos de millones de pesos anuales? Si la calidad de justicia que se brinda, si la independencia de los jueces, como se ha expuesto, son temas que se sustancian y resuelven de forma independiente al pago o no del impuesto a las ganancias, ¿por qué seguir pensando que los magistrados y funcionarios no deben tributar? Se concluye, entonces, que la forma más apropiada para resolver el conflicto que implica continuar con este status quo de dudosa legalidad a través del tiempo, que es cuestionada de manera legítima y recurrente, y que deslegitima la institucionalidad y el funcionamiento del sistema judicial, es que la propia CSJN deje sin efecto la Acordada que dictó oportunamente. En dicho caso, retomará su aplicabilidad la ley 24.631,⁽⁴⁷⁾ por cierto vigente, que deroga la referida exención. De este modo, se terminaría con los privilegios que lejos de garantizar la independencia de los jueces y funcionarios judiciales se han transformado en una base tributaria injusta, que se aleja de los principios tributarios aquí referidos. Consideramos que la aplicación del impuesto a las ganancias a las remuneraciones de los magistrados no afecta entonces el principio de intangibilidad consagrado para garantizar la independencia y la imparcialidad de la justicia, siempre que la imposición sea de carácter general y no arbitraria, de manera que no implique un notable y ostensible deterioro en las remuneraciones de los magistrados en relación al desempeño de la función judicial. Por otra parte, por razones de solidaridad y justicia social, es que este sector debería contribuir con una parte de sus sueldos al mantenimientos de las instituciones y de aquellos servicios que obligatoriamente debe prestar el Estado, al igual que lo hace el resto de la población.

Debe dejarse en claro, una vez más, que la importancia del pago del tributo no radica tanto (más allá de que no deja de ser importante) en el valor económico que pueda llegar a percibir el Estado, sino en un cambio institucional profundo, basado en el principio de igualdad ante la ley y una interpretación armónica y solidarista de todo el texto constitucional.

.....
(47) El art. 1° de la ley 24.631 derogó la exención aplicable a las remuneraciones, jubilaciones y pensiones de los magistrados y funcionarios del Poder Judicial de la Nación.

Aspectos jurídicos de la actual deuda externa argentina⁽¹⁾⁽²⁾

por **ARÍSTIDES H. CORTI**⁽³⁾

Compañeras, compañeros: trataré de examinar el tema asignado de la manera más sucinta posible, pero, ante todo, debo decir que la deuda externa es, recordando a Eduardo Galeano, una de las venas abiertas de América Latina. Una, ya que hay otras. Así, son venas abiertas la sobrefacturación de importaciones, la subfacturación de exportaciones (triangulaciones, intermediaciones innecesarias), la fuga de capitales y la doctrina transnacional de los precios de transferencia mediante ficciones de contrato de préstamo y de transferencia de tecnología entre matrices y filiales, que en el período constitucional 1973 - marzo de 1976, la jurisprudencia de la Corte Nacional⁽⁴⁾ y la legislación federal consideraron que no eran tales. No obstante, respecto de sus prestaciones y contraprestaciones, operaban los principios del aporte y del beneficio —las matrices (aportes monetarios, de bienes de capital,⁽⁵⁾

.....

(1) Este artículo expresa únicamente la opinión de su autor y no la de los directores de la presente revista ni la del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación.

(2) Ponencia presentada en la Jornada de Debate “Aspectos Jurídicos de la actual deuda externa argentina”, organizada por Asociación Americana de Juristas, 26 al 28 de noviembre de 2014 (Bs. As., Argentina).

(3) Abogado y Profesor Titular consulto y de posgrado (Facultad de Derecho, UBA).

(4) CSJN, “Parke Davis y Cía. de Argentina, S.A.I.C.”, 31/07/1973, Fallos: 286:97; “Compañía Swift de La Plata, S.A.F.”, 04/09/1973, Fallos: 286:257; “Ford Motor Argentina S.A. s/ Recurso por demora”, 02/05/1974, Fallos: 288:333, entre otros.

(5) De encontrarse amortizados en cabeza de la matriz con un valor de uno (1), la filial local computará uno (1) más los gastos de seguro y flete hasta la República. Ver MARTÍNEZ DE SUCRE, VIRGILIO y CORTI, ARÍSTIDES H., *Multinationales y Derecho*, Bs. As., Ediciones de la Flor, 1976.

de activos inmateriales) y las filiales (remesas de utilidades disfrazadas de intereses, regalías)—, fraudulentamente deducidas como gastos o pasivos con el objeto de ahuecar la renta y el patrimonio imponibles. Por supuesto, la dictadura cívico-militar desmontó esas leyes, por lo que dicha jurisprudencia no se aplica más y, al amparo de la globalización neocolonial, esa legislación de facto receptora de la precitada doctrina transnacional de los precios de transferencia sigue vigente pese a los sucesivos gobiernos democráticos.

En segundo lugar, quisiera hacer una referencia mínima respecto de algo de lo que siempre hablamos los abogados al referirnos a la naturaleza de las instituciones jurídicas —en lo que aquí concierne— respecto de la naturaleza jurídica de la deuda pública, tópico que me parece relevante porque en alguna medida demuestra cómo el uso de los significados de los términos utilizados en la “ciencia” del derecho impuesta por los países centrales constituye uno de los modos de la colonización cultural que viven los países periféricos y dependientes. Ello así, ya que los contratos de deuda pública son contratos de derecho público, esto es, están regulados por el derecho de la hacienda pública, o si se quiere, son contratos de derecho administrativo y, de tal suerte operan respecto a ellos las prerrogativas (cláusulas exorbitantes) del Estado, al contrario —en principio— de lo que sucede en los contratos de derecho privado. Ahora bien, llama mucho la atención que cientistas políticos o sociólogos comprometidos con el repudio de la deuda externa de los países dependientes sigan hablando de deuda comercial. Esto lo escuché hace pocos días, en unas jornadas académicas efectuadas en Montevideo, en palabras de Eric Toussaint y también en un reportaje muy reciente que se le hizo en el diario *Página 12* el día 09/11/2014. Dijo lo siguiente: “Puede haber deudas ilegales, que son nulas desde el punto de vista del derecho comercial, y deudas ilegítimas, que no son nulas desde el derecho comercial pero podrían serlo desde otros criterios del derecho internacional”. En realidad, la deuda externa del Estado es deuda pública, no es deuda privada; es decir, son contratos o títulos de derecho público, o si ustedes quieren, de derecho administrativo, pero nada tiene que hacer el derecho privado respecto de este tipo de contratos o títulos.⁽⁶⁾

(6) Estos son definidos como “actos bilaterales de derecho público” por autores como Jèze, Duverger, Zanobini, Trotabas, Sainz de Bujanda, Bielsa, Schoo, de Juano, Jarach, Calcagno, Eduardo Conesa, entre otros. Por otra parte, autores como Luis María Drago, Lapradelle y Politis, Zorn, Von Bar, Zachariae, Strupp, Donker-Curtins, Ingrosso, Sayagués, Lazo, Fiorini, Giuliani Fonrouge, por mencionar algunos, los definen como “actos unilaterales de derecho público”.

El encuadre dentro del derecho privado resulta palmariamente incorrecto porque, en definitiva, lo que está haciendo dicha caracterización es re-ceptar la espuria jurisprudencia norteamericana —como es previsible de un país central— que dice que estamos ante actos comerciales del Estado. Pero esto es un error —estimo involuntario por la trayectoria de Toussaint—, que también está presente en una frase atribuida a nuestro actual Ministro de Economía en el diario *Página 12* del día 15/11/2014, a saber: “El Ministro de Economía celebró que algunos países del grupo impulsen cambios en los contratos privados de deuda”. Insisto, no estamos ante “contratos privados de deuda”, sino ante contratos públicos o actos unilaterales públicos —en este caso, títulos de deuda pública— no comerciales, regidos por el derecho público, de manera que alcanzados por el derecho de la hacienda pública (finanzas públicas) o, en todo caso por el derecho administrativo, constituyen, uno y otro, capítulos del derecho público. En tales condiciones, estas erróneas caracterizaciones no ayudan a aprehender y sostener la verdadera naturaleza jurídica y económica de la deuda pública, lo que debilita la defensa de los intereses nacionales en la materia. Por esta razón, estamos convencidos de que estos errores incurridos en las citas anteriores no son voluntarios, sino involuntarios.

En cambio, sí hay errores voluntarios cuando, por ejemplo, leía días pasados una columna firmada por Joaquín Morales Solá en el diario *La Nación* —publicada el día 16/11/2014—, en la que menciona la posición de Zaffaroni respecto de la composición que él propone para la CSJN. Allí dice Morales Solá: “Ese proyecto indica que la Corte debería dividirse en varias salas”, figurando entre paréntesis solo las competencias penal, civil, comercial y laboral. Para él parece no existir el derecho público, pues probablemente en su pensamiento neocolonial —alineado con el de los países centrales— la deuda pública debe encontrarse regida por el derecho comercial. Dicha tesis, además, confronta con la del Poder Ejecutivo y Legislativo nacional, quienes, al redactar el texto final y sancionar, respectivamente, el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación excluyen del contrato de arbitraje “las controversias en que sean parte los Estados Nacional o Local”, circunscribiendo su aplicación a las “controversias que hayan surgido o puedan surgir” en caso de tratarse “de una determinada relación jurídica, contractual o no contractual, de derecho privado en la que no se encuentre comprometido el orden público”.

Otro tema acerca del cual quisiera decir algunas palabras guarda relación con un aspecto de la exposición del Dr. Despouy⁽⁷⁾ en relación con la deuda pública externa argentina al momento de restablecerse la Constitución Nacional, con la asunción del gobierno de Raúl Alfonsín. Celebro que haya sido el inspirador de la reserva al art. 21 del Pacto de San José de Costa Rica y que, en este caso, me parece bien resaltar y dar lectura:

El art. 21 queda sometido a la siguiente reserva: "el Gobierno argentino establece que no quedarán sujetas a revisión de un tribunal internacional cuestiones inherentes a la política económica del gobierno. Tampoco considerará revisable lo que los tribunales nacionales determinen como causas de 'utilidad pública' e 'interés social', y ni lo que éstos entiendan por 'indemnización justa'".

Ahora bien, Despouy también señaló que en el año 1983 la deuda era "gigantesca e impagable". Bueno, si la deuda era gigantesca e impagable, y además había sido incrementada con la deuda privada estatizada (que, cabe recordar, en muchos casos eran autopréstamos de empresas argentinas nacionales y filiales extranjeras con sus matrices), lo que hubiera correspondido en ese momento era suspender los pagos e investigar y comprobar su legitimidad de origen y fines para su posterior declaración de ilegítima. No obstante, dicho gobierno no la suspendió, ni tampoco formó una comisión investigadora para que dictaminara sobre su ilegitimidad. Por el contrario, la primera ley nacional de presupuesto contempló partidas para cancelar los servicios de la deuda externa. Tampoco aprobó la propuesta del entonces ministro de economía Bernardo Grispun dirigida a formar un club de deudores.

Debe señalarse también, respecto del tema en trato, que la jurisprudencia de la CSJN, desde la década del 30 (antes existían al respecto dictámenes del procurador general Matienzo), era contraria a las prórrogas de jurisdicción en favor de tribunales extranjeros.⁽⁸⁾ En 1994, a su vez, se asignó jerarquía constitucional al referido Pacto de San José de Costa Rica, no obstante

(7) Exposición realizada en el marco de la Jornada de Debate "Aspectos Jurídicos de la actual deuda externa argentina", organizada por Asociación Americana de Juristas, celebrada entre el 26 y 28 de noviembre de 2014 (Bs. As., Argentina).

(8) CSJN, "Compte y Cía. Soc. c/ Ibarra y Cía. Soc.", 1936, Fallos: 176:218; "Empresa de Navegación y Astilleros Bussio Hnos. c/ Capitán, Armador, Propietario y/o Agente del Buque

lo cual los Poderes Ejecutivos de la época, con la complacencia de los diputados y senadores menemistas y radicales, aprobaron la ley de adhesión a la Convención del CIADI (dependencia del Banco Mundial) y de más de 50 tratados bilaterales de supuesta promoción y protección recíproca de inversiones —TBIs— (inversiones básicamente extranjeras, dada nuestra condición de país periférico), que incluyeron inconstitucionales cláusulas de prórroga de jurisdicción en favor de tribunales extranjeros. Ello se hizo no obstante la expresa prohibición establecida por los arts. 27, 116 (ex 100), lo que vulneró también las restrictas delegaciones previstas en el art. 75, inc. 24, CN —tanto del texto histórico como del reformado en 1994 respecto de este último artículo e inciso—. Cuadra al respecto recordar que el art. 27 mencionado, con origen en la Constitución histórica de 1953/1960, reglaba los tratados en materia económica con las potencias extranjeras y sujetaba su validez a su “conformidad con los principios de derecho público establecidos en esta Constitución”; uno de ellos, que fue incorporado al art. 116 (ex 100), establece que todas aquellas causas o controversias en que la Nación es parte son de jurisdicción exclusiva del Poder Judicial de la República Argentina. Cabe señalar que aplicaciones de dichas cláusulas fueron efectuadas en el art. 2º de la ley 23.179 —1985— aprobatoria de la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer, en el art. 15 de la resolución 35.615/2011 de la Superintendencia de Seguros de la Nación, y en el art. 11 de la Ley 26.737 de Régimen de Protección al Dominio Nacional sobre la Propiedad, Posesión o Tenencia de las Tierras Rurales —2011—, con sustento en el mensaje presidencial de que “se procurará efectivizar el derecho irrenunciable del gobierno nacional al ejercicio de su soberanía y la preservación de la titularidad de los pueblos sobre sus recursos y riquezas nacionales”; esto último en función de que la tierra rural “se trata de un recurso natural no renovable que es de titularidad del Estado, nacional o provincial”. Aquí es pertinente denunciar una insidiosa desinterpretación de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, ya que si bien el art. 26 consagra el “*pacta sunt servanda*” y el art. 27, en su primera parte, estipula que: “Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado”, lo cierto es que su segunda parte —que juristas de mentalidad neocolonial

.....
 “Del Oro y Flota Argentina de Navegación Fluvial”, 29/03/1967, Fallos: 267:199; Fallos: 305:2151, estos dos últimos, incluso, de Corte de facto.

prefieren ocultar— establece que: “Esta norma se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 46”, cuyo apartado primero dispone que:

El hecho de que el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado haya sido manifestado en violación de una disposición de su derecho interno concerniente a su competencia para celebrar tratados no podrá ser alegado por dicho Estado como vicio de su consentimiento, a menos que esa violación sea manifiesta y afecte a una norma de importancia fundamental de su derecho interno.

Dichas normas serían, precisamente, los arts. 27, 116 (ex 100) y 75, inc. 24, CN. Existen también otros precedentes de la CSJN dignos de ser aquí citados, como por ejemplo, “José Cartellone Construcciones Civiles c/ Hidronor”, “Yacimientos Petrolíferos Fiscales c/ Sargo Argentina SA” y “Cooperativa Eléctrica y Anexos de General Acha Limitada,⁽⁹⁾ en los que el Tribunal Címero de la República admitió el control judicial de laudos arbitrales contrarios al orden público; existen, asimismo, otros fallos en los que la CSJN admitió quitas y esperas en materia de crédito público, como es el caso de “Brunicardi, Adriano C. c/ Estado Nacional (BCRA)” y “Galli, Hugo Gabriel y otro c/ PEN”.⁽¹⁰⁾ Por su lado, si bien por mayoría (con disidencia de Petracchi, Maqueda y Belluscio, que votaron la suspensión cautelar del uso de la jurisdicción extranjera) juzgó improcedente cuestionar por vía de inhibitoria ante la justicia argentina la jurisdicción de tribunales extranjeros,⁽¹¹⁾ en el considerando 6 del voto de la mayoría se reconoció que: “El demandado en extraña jurisdicción —impedido de hacer valer la incidencia (la cuestión de competencia) por vía de inhibitoria— debe plantear su defensa por vía de declinatoria (ante el juez extranjero) o esperar la petición de exequátur de la sentencia extranjera

(9) CSJN, “José Cartellone Construcciones Civiles S.A. c/ Hidroeléctrica Norpatagónica S.A. o Hidronor S.A. s/ proceso de conocimiento”, 01/06/2004, Fallos: 327:1881; “Yacimientos Petrolíferos Fiscales c/ Sargo Argentina S.A.”, 1974, Fallos: 290:458; “Cooperativa Eléctrica y Anexos de General Acha Limitada”, 07/07/1975, Fallos: 292:223.

(10) CSJN, “Brunicardi, Adriano C. c/ Estado Nacional (BCRA) s/ Cobro”, 10/12/1996, Fallos: 319:2886; “Galli, Hugo Gabriel y otro c/ PEN —ley 25.561— dtos. 1570/01 y 214/02 s/ amparo sobre ley 25.561”, 05/04/2005, Fallos: 328:690.

(11) CSJN, “Pan American Energy LLC (sucursal Argentina) c/ Forestal Santa Bárbara S.R.L. y otros (citados como terceros Salta, Provincia de y el Estado Nacional entre otros) s/ Acción declarativa”, 28/07/2005, Fallos: 328:2789.

y oponer la falta del requisito de competencia del juez que la dictó”, ya que “esta última es también la oportunidad para ponderar las cuestiones vinculadas a la eventual vulneración del orden público interno”. En dicha línea argumental, la CSJN rechazó la petición de exequátur de una anterior sentencia del juez Griesa en el caso “Claren”. En lo que respecta al actual caso planteado por los fondos buitres, también ante el juzgado del mismo juez Griesa, entendemos, habida cuenta de su escandalosa ilegitimidad, que su sentencia resulta nula de nulidad absoluta por encontrarse basada en autoridad de cosa juzgada fraudulenta. Acerca de este tópico existen valiosos precedentes de la CSJN, entre otros, los precedentes de los autos “Campbell Davidson, Juan C. c/ Provincia de Buenos Aires” y “Martínez de Perón, María Estela”.⁽¹²⁾ Considerado esto, se impone que el Congreso de la Nación declare —en línea con la ley que declaró la nulidad de las Leyes de Obediencia Debida y Punto Final— la nulidad de las cláusulas de prórroga de jurisdicción establecidas por las leyes de adhesión al CIADI y aprobatorias de los TBIs, y que el PEN plantee la nulidad, ante la justicia argentina (art. 116 CN), de los pronunciamientos del juez Griesa en virtud de encontrarse viciados por cosa juzgada fraudulenta.

Otro aspecto tener en cuenta son los paraísos o guaridas fiscales. El art. 21, inc. 7, del decreto reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias nominaba las jurisdicciones así caracterizadas. El decreto 589/2013 sustituyó dicha norma por otra, estableciendo que resultan paraísos o guaridas fiscales aquellas jurisdicciones con que la Argentina haya concertado acuerdos de información fiscal recíproca. A esta altura conviene recordar que la República Argentina cuenta con un PBI de USD500.000.000.000 y que hace cinco años los activos financieros situados en el exterior, seguramente mayoritariamente no exteriorizados —plata negra—, redondeaban unos USD400.000.000.000, o sea, un 80% del PBI. Ello demuestra el poco o nulo compromiso inversor en nuestro país de las empresas y grupos económicos argentinos y extranjeros. Ahora bien, volviendo a los acuerdos de información fiscal recíproca, la lista de jurisdicciones cooperativas, de acuerdo con el decreto 589/2013, es elaborada por la AFIP con inclusión de los países que hayan iniciado (y aún no concluido) negociaciones con

.....
(12) CSJN, “Campbell Davidson, Juan C. c/ Provincia de Buenos Aires s/ nulidad de sentencia de expropiación”, 19/02/1971, Fallos: 279:54; “Martínez de Perón, María Estela”, 22/09/1977, Fallos: 298:736.

la Argentina tendientes a suscribir dichos acuerdos.⁽¹³⁾ Dicha autorización condujo a que en la lista de jurisdicciones cooperadoras se haya incluido a EEUU, inclusión que resulta una unilateral concesión al imperio sin mediar un acuerdo concluido de información fiscal recíproca.

Días pasados, leyendo un excelente trabajo de Verónica Grondona sobre precios de transferencia y fuga de capitales,⁽¹⁴⁾ encontré que ella refería en una de sus notas que uno de los Estados de EEUU, el de Delaware, tiene más sociedades de cartón que habitantes, es decir, un claro paraíso fiscal, recordándonos así que: “Si nosotros vamos en el verano a Punta de Este, nos vamos a encontrar con que en los embarcaderos de Punta del Este hay muchos yates de residentes argentinos con la bandera de Delaware”. En fin, mecanismos plurales de despojo de la riqueza y del ingreso nacional, de lo que se sigue la necesidad de profundizar el cierre de las venas abiertas de Nuestra América, nuestra Patria Grande colonizada, dividida y saqueada.

(13) Ver el nuevo art. 21.8 del decreto reglamentario de la Ley De Impuesto a las Ganancias, texto redactado sobre el decreto 589/2013.

(14) GRONDONA, VERÓNICA, “Fuga de capitales IV. Argentina, 2014. La manipulación de los ‘precios de transferencia’”, Documento de Trabajo n° 58, CEFID-AR, junio 2014, [en línea] <http://www.cefid-ar.org.ar/documentos/DTNWEB1.pdf>. La primera parte de este trabajo se encuentra publicada en este número de la *Revista de Derecho Público*, n° 10, Bs. As., Ediciones Infojus, mientras que la segunda parte será publicada en *Revista de Derecho Público*, n° 11, Bs. As., Ediciones Infojus.

Manifiesto sobre el Estado constitucional⁽¹⁾

Reglas fundamentales sobre raigambre y justificación de la mancomunidad estatal

(Primera parte)⁽²⁾

por **RAÚL GUSTAVO FERREYRA**⁽³⁾⁽⁴⁾

Dedicado al Prof. Dr. Peter Häberle, por su guía ilustrada sobre el Derecho Constitucional en Europa, y al Prof. Dr. Diego Valadés, por su consejo erudito sobre el Derecho Constitucional en América Latina.

I | Apertura

I.I | Afirmación capital

La tesis pura de este “Manifiesto” es la siguiente: llámase “Estado constitucional” a todo ente que congrega en su composición dos elementos constituyentes naturales —territorio y población— y dos elementos cons-
.....

(1) Este artículo expresa únicamente la opinión de su autor y no la de los directores de la presente revista ni la del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación.

(2) La contribución que aquí se presenta ha sido dividida en dos partes: la primera parte comprende las secciones 1 a 5, y la segunda parte abarcará las secciones 6 a 9.

(3) Abogado (UBA). Doctor (UBA). Catedrático de Derecho Constitucional, Facultad de Derecho, (UBA).

(4) El autor agradece los comentarios de Pablo G. Alí, Mario F. Cámpora, Diego A. Dolabjian, Leandro Eduardo Ferreyra, Fernanda Lage, Carolina Machado Cyrillo da Silva, Enrique J. Morales, M. Alejandra Perícola, Johanna M. Romero, Gustavo Alejandro Szarangowicz, José Eduardo Schuh y Sebastián D. Toledo, así como también los recibidos de Lucas Bettendorff, Juan Ignacio Ferreyra, M. Fernanda Lombardo, Leandro Martínez y María Rosario Tejada.

tituyentes no naturales —poder y Constitución—; uno de estos últimos es el “artificio fundamental”, la suma regla suprema del orden estatal, cuya estabilidad y perdurabilidad se intenta establecer con hegemonía suficiente. En el Estado constitucional todo el derecho del Estado debe ser derecho genuinamente autorizado por la norma positiva fundamental de su orden coactivo.

1.2 | Sistema u orden constitucional. Remisión

La tesis expuesta en la subsección anterior se relaciona razonadamente con la establecida en otro sitio, que aquí no se discute, pero cuyas líneas rectoras procuro establecer con claridad y presteza en beneficio del lector, porque confluyen con determinación, hasta cierto punto. Se recuerda que, desde un enfoque interno, las constituciones pueden ser comprendidas como un “sistema”:⁽⁵⁾ composición + estructura + entorno + mecanismo. Así, deliberadamente, en su **composición** se observan al menos cuatro partes: a) simples declaraciones; b) derechos y deberes fundamentales; c) el poder, su organización y control racional y d) reforma. Su **entorno** lo constituye el método deliberado de producción normativa y la regla de reconocimiento asumida. La **estructura** se configura con la colección de sus enunciados normativos y no normativos que la constituyen. En su funcionamiento, la Constitución del Estado cotiza o cotizará lo que coticen o cotizaren sus garantías: **mecanismo** cabal, es decir, procesos previstos por el propio sistema para perseguir la instrumentación de su autodefensa, la concreta posibilidad de su realización integral.⁽⁶⁾

1.3 | La Constitución, cuarto elemento del Estado

La Constitución no es un ente mundano aislado. Puede aislarse para su estudio dogmático,⁽⁷⁾ como se refiere en el apartado anterior; es decir, comprender, desde una perspectiva interna, su entidad y describir sus

.....

(5) BUNGE, MARIO A., *Diccionario de Filosofía*, México, Siglo XXI, 2001, pp. 196/198.

(6) FERREYRA, RAÚL GUSTAVO, “Sobre la Constitución. Concepto, composición y mecanismos”, en *Revista de Derecho Político*, UNED, Madrid, n° 86, enero-abril 2013 y “Discurso sobre el Derecho Constitucional. Colores primarios”, en *Revista de Derecho Público*, año II, n° 4, Bs. As., Ediciones Infojus.

(7) FERREYRA, RAÚL G., “Sobre la Constitución...”, *op. cit.*

propiedades. Sin embargo, ella desempeña su tarea, con mayor o menor eficacia, con mayores o menos logros, dentro del ente estatal. Por consiguiente, también existe un enfoque externo: el propio modo en que la Constitución se da, se presenta, se relaciona, en fin, reglamenta y fundamenta al mundo de los elementos del Estado; o el Estado, a secas.

Construir constitucionalmente al Estado no es tarea sencilla. Por eso, las orientaciones conceptuales sobre “organizarlo u ordenarlo” —siempre con rol fundamental— no son una mera cuestión de fe o de vocabulario, porque se encuentran abiertas a delimitación y discusión crítica.

Los elementos del Estado siguen siendo el territorio, la población y el poder; sin embargo, tratándose de la arquitectura del poder y el deslinde entre autoridad y ciudadanía, con semejante sustantividad, la Constitución se incorpora como cuarto y nuevo elemento al sistema. Esta concepción significa un programa que se presenta —en la Argentina y, eventualmente, para América del Sur— y se intenta desarrollar paso a paso, porque no pretende privar de “fuerza expresiva” a la elemental trilogía de constituyentes del Estado.⁽⁸⁾ Se adelanta al lector que se encuentra frente a una obra de pura teoría, aderezada de aplicaciones o realizaciones jurídicas concretas.

Desde esta concepción o comprensión externa de la Constitución, corresponde facilitar una nueva lista de los elementos del Estado: el físico; el humano; el político; y, ahora, se incluye el jurídico o normativo.

1.4 | Estrategia argumentativa

El plan de labor es el siguiente. En la sección 2 se computan brevemente circunstancias vinculadas con el origen del Estado. En la sección 3 se describen los elementos del Estado, con mención del componente constitucional. En la sección 4 se exponen los dos fundamentos del Estado: fundamento (raíz) o un fundamento (razón) que la Constitución tiende a ordenar⁽⁹⁾ durante la vida del Estado, motivo por el cual en sus despliegues

(8) Ver HÄBERLE, PETER, “La Constitución en el contexto”, en *AJJC*, n° 7, 2003, CEPC, Madrid, p. 225.

(9) En la causa “Bressani”, resuelta el 02/06/1937, la CSJN, los jueces Antonio Sagarna, Luis Linares y Juan B. Terán sostuvieron que: “... El valor mayor de la Constitución no está en

puede fijarse una determinada prevalencia procesal o sustantiva, según el caso. Estos dos fundamentos se despliegan u operan por intermedio de las cuatro reglas constitucionales “inacabadas” o principios constitucionales de “realización progresiva”⁽⁹⁾ que fundamentan al Estado: regla sobre la subordinación, regla sobre la variación, regla sobre la distinción y regla sobre la acción de los derechos fundamentales. Se traza una arquitectura de principios o reglas, en cualquier caso “inacabados”, que podrían dar lugar al tipo de Estado constitucional. El “tipo”⁽¹⁰⁾ se elabora por intermedio de la observación de los rasgos primarios proporcionados por su cotización estructural, que se consideran sobresalientes en el estado de cosas que configura y procesa una Constitución, descartando otros que se observan como secundarios y no tan relevantes o cotizables. Un tipo, por lo demás, que goza de suficiente aceptación en el mundo estatal y que contribuye, significativamente, a prestar determinada utilidad, a confiar bastante certeza y a generar un moderado bienestar de la humanidad que puebla su territorio, hasta nuevo aviso. Cada uno de estos principios o reglas del tipo Estado constitucional se corresponde o, mejor dicho, desarrolla un fundamento-raíz o un fundamento-razón. En la sección 5 se examina la regla de subordinación.

En la segunda parte de esta contribución se entregarán las secciones 6 (variación), 7 (distinción) y 8 (acción), respectivamente, en las cuales se examinarán en particular cada una de las reglas que, junto a la de subordinación,

los textos escritos que adoptó y que antes de ella habían adoptado los ensayos constitucionales que se sucedieron en el país durante cuarenta años, sin lograr realidad, sino en la obra práctica, realista, que significó encontrar la fórmula que armonizaba intereses, tradiciones, pasiones contradictorias y belicosas. Su interpretación auténtica no puede olvidar los antecedentes que hicieron de ella una creación viva, impregnada de realidad argentina, a fin de que dentro de su elasticidad y generalidad que le impide envejecer con el cambio de ideas, crecimiento o redistribución de intereses, siga siendo el instrumento de la ‘ordenación política’ y moral...” del Estado. Ver CSJN, “Bressani, Carlos H. y otros c/ Provincia de Mendoza”, 1937, Fallos: 178:9. Aunque el énfasis (“orden”) resulta obra del autor de estas letras, dos elementos son indiscutibles; el primero, el pacífico mantenimiento de la formulación discursiva transcrita por la CSJN durante casi ochenta años, sin alteraciones en su propia jurisprudencia rectora; el segundo, la significación del “orden” que fluye de las reglas constitucionales, en este caso particular, por la autoridad de los magistrados judiciales.

(9) Ver ZAFFARONI, E. RAÚL, et al., *Derecho Penal*, Bs. As., Ediar, 2000, p. 104.

(10) Se comprende por “tipo” un modelo que permite producir e incluir en su ámbito un número indeterminado de objetos que se reconocen como pertenecientes a la misma clase. Ver FERRATER MORA, JOSÉ, *Diccionario de Filosofía*, Barcelona, Ariel, 2009, p. 3512.

fundamentan al Estado desde la pura teoría que se describe. Por último, en la sección 9 se harán los comentarios finales.

La doctrina que se expone intenta distinguir la normatividad⁽¹¹⁾ de las constituciones y, acaso, virtualmente, si dicha materia es suficiente para caracterizar un determinado “modelo de derecho”. Normatividad generada o creada que no significa —ni mucho menos— conciliación con su propia y total realización. Todo el derecho constitucional debe reunir y comprender la viabilidad de su propia realización; la idealidad que jamás puede concretarse en la realidad no debería ser objeto de concreción normativa.

Hace una década nuestra dogmática se ha visto enriquecida, con el aporte mediante el cual se señalaron diferencias entre los ámbitos del “derecho constitucional comparado latinoamericano” y el del “derecho constitucional latinoamericano”. Así, se dijo que el primero tiene por objeto e implica el conocimiento del universo constitucional (constituciones, leyes, jurisprudencia y costumbres constitucionales) de los Estados de la Región, sus aproximaciones y sus diferencias. Por su parte, el segundo comprende las instituciones, organismos, órganos y asociaciones supraestatales que los países han creado, por intermedio de tratados, convenios y acuerdos internacionales, y que se obligan a respetar. Una gran porción es derecho comunitario con instituciones propias. En este amplio campo se encuentran esfuerzos de integración económica y también política; tribunales, cortes y parlamentos supranacionales, así como mecanismos de consulta en los más diversos aspectos y cuestiones.⁽¹²⁾

Quien escribe ha afirmado, en otro texto,⁽¹³⁾ que el derecho constitucional comparado se propone cotejar las disposiciones de los diferentes órdenes constitucionales estatales, tratando de poner en evidencia tanto sus simetrías

.....

(11) Entiéndase por “normatividad” que los principios y reglas constitucionales son, o bien directamente aplicables, o aplicables tras construir otras disposiciones jurídicas a partir de sus prescripciones; principios y reglas, pues, colman dicha definición.

(12) Ver CARPIZO, JORGE, “Derecho constitucional latinoamericano y comparado”, en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, nueva serie, año XXXVIII, n° 114, UNAM, septiembre-diciembre de 2005, pp. 949/989.

(13) Ver FERREYRA, RAÚL G., “Discurso sobre el Derecho Constitucional. Colores primarios”, *op. cit.*, pp. 105/106.

más características como así también sus asimetrías más relevantes. Se propone la reserva del apodo “derecho constitucional comparado” para esta forma de disertación del pensamiento científico.

Esta contribución concentra su objeto en un fragmento del derecho constitucional comparado latinoamericano: el derecho constitucional comparado en América del Sur, que para enhebrar su camino inicial en orden al establecimiento de regularidades y rupturas, semejanzas y desemejanzas, adopta como punto de análisis y valoración un orden constitucional de un Estado determinado. El normal fluir de la inteligencia, su propia fisiología natural, exige la estipulación de un punto de partida para la investigación y luego la disertación. No pretendo —ni mucho menos— glorificar el ejercicio de la función narrativa al elegir a la Argentina; meramente, procuro excluir en todo cuanto fuese posible una anomalía o desperfecto en la propia escritura, cuyo propósito de atesoramiento futuro, sin dudas, se conjuga en el ámbito del derecho constitucional en América del Sur, *lato sensu*.

Por ello, el ámbito de reflexión y de escritura se encuentra en la Argentina y dentro del marco de ordenación prescrito por el sistema de su Constitucional federal (en adelante, CF, indistintamente),⁽¹⁴⁾ pero con vocación para

(14) En otro lugar se ha sugerido un decálogo de propiedades aplicables a la distinción de la Constitución (Ver FERREYRA, RAÚL G., “Sobre la Constitución. Concepto, composición y mecanismos”, *op. cit.*, pp. 327/378). Ahora puede añadirse que la estabilidad y la perdurabilidad —anunciadas en la Sección 1.1— quizá significan el factor que propicia o posibilita la mayor o menor satisfacción orgánica o reunión principal de dicha decena abierta de cualidades.

Germán Bidart Campos, en los últimos años de su magisterio académico, supo emplear, ajustada y reiteradamente, la idea de una **Constitución que dura**. Precisamente, ese fue el título de su último libro, en 2004, luego de más de cincuenta años de producción intelectual.

La CSJN pronunció su primer fallo en el mes de octubre de 1863. Años después, los jueces F. de las Carreras, S. M. del Carril, F. Delgado, J. Barros Pazos y B. Carrasco dijeron: “... que la ‘Constitución federal’ de la República se adoptó para su gobierno como Nación, no para el gobierno particular de las Provincias, las cuales, según la declaración del artículo 105 [constitucional], tienen derechos a regirse por sus propias instituciones, y elegir por sí mismas a sus Gobernadores, Legisladores y demás empleados; es decir: que conservan su soberanía absoluta en todo lo relativo a los poderes no delegados a la Nación, como lo reconoce el artículo 104 [constitucional]...”. CSJN, “Luis Resoagli c/ Provincia de Corrientes”, 31/07/1869, Fallos: 7:373, considerando 1). Casi 144 años más tarde, precisamente el 18/06/2013, los jueces R. Lorenzetti, E. Highton de Nolasco, C. Fayt y J. C. Maqueda vuelven a recordar la omnipresencia del artificio de unión y libertad para proveer a la ordenación jurídica de la Argentina: “... Que en primer término es necesario recordar que de acuerdo a la actuación de los tres poderes del Estado Nacional encuentra como límite el respeto al proyecto de república democrática que establece la ‘Constitución Federal’ (artículos 1º, 31 y 36). Los mandatos de su texto han sido establecidos por el poder constituyente del pueblo, y por esa razón condicionan la actividad de los poderes constituidos. El obrar del Estado debe, entonces, estar

desarrollar, genuinamente, inferencias que más temprano que tarde sean susceptibles de tipificar aspectos sobre la **identidad** del derecho constitucional comparado en América del Sur.

Por su parte, el derecho constitucional sudamericano se produce en el mismo "sur", en esta parte del mundo, y aunque su desembarco es extremadamente lento y sus movimientos bastante imperceptibles, ya nadie puede ignorar su modesta investidura u entidad corpórea, aunque aquí no se le dé tratamiento específico.

Por último, la concepción de la Constitución como cuarto elemento del Estado significa un "programa",⁽¹⁵⁾ aunque la especulación teórica y su consecuente concreción empírica, en este momento, no se orienten de modo directo hacia una laboriosa edificación de una identidad del derecho constitucional en América del Sur, cuyo peso relevante o criterio rector residiese, eventualmente, en el discurso público originado por el derecho de la Constitución.⁽¹⁶⁾ Producir aquí un comparativo del constitucionalismo sudamericano alargaría cruelmente los fines explicitados al comienzo del escrito.

.....

dirigido al más amplio acatamiento de los principios, declaraciones, derechos y garantías reconocidos en el pacto fundacional de los argentinos". Ver CSJN, "Rizzo, Jorge Gabriel c/ Poder Ejecutivo Nacional, ley 26.855", considerando 6°).

Naturalmente, el énfasis sobre "Constitución federal" resulta propiedad añadida por el autor de estas letras para significar y subsumir cualidad "federal" del artificio dispuesto para la ordenación estatal, la Constitución de 1853, con sus reformas de 1860, 1866, 1898, 1957 y 1994. Aunque no hay eternidad y por eso la duración de la "Constitución federal" en el tiempo no es infinita, y pese a que su emplazamiento en el espacio tampoco es constante, las referencias dogmáticas y jurisprudenciales que se coligen en esta cita sí constituirían caudal suficiente para una justificación bastante homogénea de que la estabilidad y la perdurabilidad, respectivamente, juegan un factor de singular relevancia en el desenvolvimiento de cada una de diez "cualidades abiertas" de la regla cimera del orden estatal.

(15) Peter Häberle, en 1982, anunció su tesis, pieza a pieza, en *Verfassungslehre als Kulturwissenschaft* ("la Constitución como cultura"). La tesis se reitera en "La Constitución en el contexto", en *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional (AIJC)*, CEPC, Madrid, n° 7, 2003, pp. 223/225. Adviértase: en este escrito se resuelve deslizar a la Constitución como un "cuarto elemento"; simplemente, sin ahondar en la inherente proyección "cultural" de la tesis del profesor alemán para nuestro "contexto" sudamericano.

(16) Armin von Bogdandy afirma que una constitución europea puede conducir hacia una identidad colectiva y fortalecer los elementos preexistentes del citado conjunto de rasgos propios que caracterizan a la colectividad frente a las demás. Añade que un texto dotado de validez es solo un paso en el largo camino que va desde el proyecto político de formación de una identidad colectiva hasta la existencia real de una institución social que verdaderamente acuñe esa identidad, un "registro" en el diccionario de la identidad colectiva. También dice que permanece aún abierta la cuestión sobre si el texto fundamental europeo podrá lograr

2 | Orígenes de la asociación

2.1 | Uno y el universo⁽¹⁷⁾

El universo, mundo o cosmos es la reunión de todos los existentes. Quizá alguna vez se conozca si el universo resulta espacialmente finito o infinito, porque en puridad es una evidencia que debería ser resuelta por la física. Quizá también alguna vez se conozca si, efectivamente, como orientan determinadas cosmologías del big bang, su edad es “inferior a 14.000 millones de años”,⁽¹⁸⁾ o acaso fuese “eterno”⁽¹⁹⁾ porque ninguna de las leyes de la “física incluye una creación o fecha de caducidad”. Mirar hacia atrás el enorme

o no podrá lograr ese objetivo. Ver VON BOGDANDY, ARMIN, “El Derecho público y la formación del ciudadano: la cuestión de la identidad constitucional”, en *Hacia un nuevo Derecho Público. Estudios de Derecho Público comparado, supranacional e internacional*, IJ, UNAM, México, pp. 309/335.

Los sudamericanos disponemos de pruebas fehacientes de nuestra identidad cultural; no obstante, en materia de integración comunitaria o búsqueda de una “identidad colectiva” hay razones fundamentales para distinguir las rigurosas y profundas asimetrías formales y sustantivas en la comparación de los procesos de integración europea y el que incipientemente fertiliza en América del Sur. Sobre esta materia, con versación y utilidad, amén de claridad literaria, se desenvuelve la tesis doctoral de VENTURA, DEISY, *Las asimetrías entre el Mercosur y la Unión Europea. Los desafíos de una asociación interregional*, Montevideo, Fundación Konrad Adenauer, 2005.

(17) Tomo prestado el título del ensayo de Ernesto Sábato, publicado en 1945. Este autor sostuvo, en su oportunidad, que las reflexiones no fueron “... producto de la vaga contemplación del mundo...”; también aquí, en este limitado caso, son fruto de “... entes que he encontrado en el camino...”. En forma semejante, “el universo de que se habla en este texto” es “incompleto” y “perfectible”, porque la gran regla ordenadora, la Constitución del Estado, carece del don de la completitud y la perfección. Aunque no comparto el enfoque de Sábato al ensayar que nuestra visión del universo exterior es “subjetiva”, porque juzgo con moderación que el mundo existe objetiva e independientemente de nuestro propio conocimiento y natural existencia, admito que la búsqueda del conocimiento por parte de “Uno” no es sino la persecución de los inquietantes estímulos que viven dentro de uno mismo. Finalmente, todo este texto, al igual que *Uno y el Universo*, posee como marco de su significación “el dominio de la conjetura”, porque solamente un gran arquitecto omnisciente, omnipotente e invariablemente perfecto —y por tanto no humano— podría asegurar que el principio ordenador de la Constitución sea capaz de regir y por ende imponerse a la indeterminación o incerteza imperecedera, que con diversidad variable demuestra que es la lengua de la vida desde el origen de la especie. Ver SÁBATO, ERNESTO, *Uno y el Universo*, Bs. As., Seix Barral, 2011.

(18) KRAUSS, LAWRENCE, *El miedo a la física. Una guía para perplejos*, Santiago de Chile, Andrés Bello, 1995, p. 95.

(19) BUNGE, MARIO A., *Diccionario de Filosofía*, op. cit., pp. 213/214.

pasado, intentar imaginar el principio del cosmos, siempre que no fuese eterno, sobrecoge la emoción, ensancha la razón y agudiza los sentidos.

Tampoco existe indubitable precisión científica en torno al principio y desarrollo de formas vivientes en el planeta Tierra. Nótese que varios miles de millones de años, como fecha de inicio, constituyen un calendario cósmico francamente inabarcable para el ser humano.

La obra de la naturaleza, el hombre —como algo distinto, cualitativamente, a la de la historia de otros animales—, habría comenzado hace más de cinco millones de años y menos de diez. Sin embargo, las pruebas indisputadas sobre el *homo sapiens* provienen, simplemente, desde hallazgos que evidenciarían “cientos de miles de años”. La naturaleza, con la evolución del *homo sapiens*, ha dado lugar a un ser de no gran tamaño y casi indefenso en relación con otros animales, pero le concedió una fabulosa aptitud en el órgano cerebral —la razón—, que junto a sus dones sensitivos le han permitido, hasta ahora, subsistir e intentar el dominio de otros seres vivientes.

Las leyes naturales y la naturaleza, en general, se encuentran más allá del control de los seres humanos. Las cosas físicas, desde los átomos a las galaxias, no poseen controles. Todos los artefactos y organismos —y solo ellos— requieren controles. Los organismos necesitan controles para mantener su ambiente interior. Ergo, los sistemas sociales también precisan controles para conjurar, evitar o reducir las cuestiones que se suscitan como natural consecuencia de la restricción de los intereses o apetencias individuales generadas en la construcción, mantenimiento o cambio de la comunidad.⁽²⁰⁾

Conjeturas. Eso y no otra cosa constituyen las argumentaciones sobre el pasado del hombre, así como también aquellas sobre el pasado de las formas vivientes y el de la Tierra en sí. Difieren en su fortaleza o en su debilidad, pero son conjeturas. Corresponde aquí centrarnos en el pasado del hombre y sus diferentes formas de organización u ordenación comunitaria.

Cualquier intento por establecer rigurosamente la diversidad de los modelos que han atravesado las formas de organización u ordenación de las comunidades humanas se encuentra destinado a una pesadilla tenaz: su

(20) BUNGE, MARIO A., *Filosofía política. Solidaridad, cooperación y democracia integral*, Barcelona, Gedisa, 2009, p. 324.

imperfección. Ensayo al menos tres razones: la evolución de los humanos es heterogénea, motivo por el cual las etapas de desarrollo que se estipulasen serían variables; los límites entre una etapa y otra son totalmente arbitrarios; por último, la conjetura principal no ha sido respondida, es decir, ¿cómo fue el comienzo de la vida humana? ¿Cuándo, efectivamente, se produjo la evolución hacia el *homo sapiens*?

Simplemente, pues, intento unas líneas bastante razonables y evitar largos párrafos e incoherencias. Intento documentar un tránsito; el tránsito de asociación de los seres humanos. En consecuencia, esta descripción participa de la impureza y de la contradicción, tan propia de cualquier ensayo en movimiento.

Con “humanos arcaicos” se describe a un cierto número de especies que no son consideradas anatómicamente humanos modernos. Poseen hasta 600.000 años de antigüedad y tenían un tamaño cerebral cercano al de los humanos modernos. En cambio, se denomina *homo sapiens* a individuos con una apariencia semejante a la de los humanos modernos. Puede decirse “premodernos”, pues en ellos no se aprecia aún el conjunto de características de un cráneo moderno, casi esférico, con la bóveda alta y la frente vertical. Su antigüedad: más de 250.000 años. Así, los *homo sapiens* se definen, primero, por la equiparación anatómica con las poblaciones humanas actuales y luego, por lo que se define como “comportamiento moderno”. Los restos más antiguos datan de cerca de más 200.000 años.

Hace algunos años se han llegado a resumir los hallazgos sobre los finales de cada etapa a lo largo del camino hacia la civilización. Desde una perspectiva antropológica, se estableció que las etapas del desarrollo político social encajaban bien en los siguientes modelos: primero, “banda” u “horda”; segundo, “tribu”; tercero, “sociedades de jefatura”, y cuarto, “estados primitivos”.⁽²¹⁾ Solamente por su interés pedagógico aplicable a este texto se insinúan algunas propiedades de estas formas de asociación en las breves líneas que siguen.

En primer lugar, las **hordas** o **bandas** fueron comunidades pequeñas, integradas por cazadores-recolectores, ligadas por el nacimiento o el matri-

(21) SERVICE, ELMAN R., *Los orígenes del Estado y de la civilización. El proceso de la evolución cultural*, Madrid, Alianza Editorial, 1984, pp. 326/327.

monio. Se encontraban formadas por no más de cien seres humanos. Para su gobierno, las hordas fundaban sus decisiones quizá en forma igualitaria. El territorio fue compartido por todo el grupo y no disponían de una burocracia gubernativa ni de un monopolio de la fuerza y de la información. La resolución de conflictos, si acaso existía, tiene que haber residido en la informalidad. Se ha juzgado que todos los seres humanos han vivido en hordas hasta al menos hace 40.000 años, y la mayoría todavía lo hacían hace 11.000.⁽²²⁾

En segundo lugar, la etapa siguiente recibe el nombre de **tribu**. Llegó a poseer asentamientos fijos y se encontraba formada por cientos de seres humanos. Las relaciones: clanes basados, también, en el parentesco. Quizá las tribus hayan compartido con las bandas un sistema social igualitario, sin linajes. Carecían de una burocracia gubernativa y la resolución de los conflictos tribales; quizá haya sido informal. Al igual que en las bandas, tampoco existió el monopolio de la fuerza ni de la información, fuerza policial y tributos. Las investigaciones científicas sugieren que las comunidades o sociedades tribales habrían comenzado a surgir hace unos 13.000 años, en el Creciente Fértil (Levante Mediterráneo, Mesopotamia y Persia).⁽²³⁾

En tercer lugar, las **sociedades de jefatura** constituyeron el tercer modelo de asociación; las pruebas arqueológicas sugieren su nacimiento hacia el 5500 a.C. en el Creciente Fértil y hacia el 1000 a. C. en Mesoamérica y Los Andes.⁽²⁴⁾ Dado el tamaño de estas sociedades (decenas de miles de seres humanos no emparentados por la sangre o el matrimonio, como sí sucedía en las bandas y en las tribus), hizo que el humano enfrentare, por primera vez en la historia, cómo tratar a "otro" u "otros" a quienes no conocía, quizá sin matarlo o lesionarlo. La toma de decisiones pasó a ser centralizada y de naturaleza hereditaria. Así, nacieron incipientes formas primitivas de burocracia gubernativa. La sociedad quedó estratificada. La resolución de los conflictos era centralizada y consistió, en parte, en que una persona —el jefe— ejerciese el monopolio del derecho de usar la fuerza. De este

.....

(22) DIAMOND, JARED, *Armas, gérmenes y acero. Breve historia de la humanidad en los últimos 13.000 años*, Barcelona, De Bolsillo, 2011, pp. 307/310.

(23) *Ibid.*, p. 311.

(24) *Ibid.*, p. 314.

modo, aparecieron los tributos y la información también quedó centralizada. Por ejemplo, se cree que hacia 1492 las sociedades de jefatura se estaban bien extendidas en zonas productivas de América del Sur.⁽²⁵⁾

En cuarto lugar, el estado primitivo constituiría una de las últimas etapas de los modelos de comunidad humana. Se sabe que ha surgido hacia el 700 a.C. en Mesopotamia y hacia el 300 a.C. en Mesoamérica; llevaría también más de 2000 años en Los Andes, China y el sudeste de Asia.⁽²⁶⁾ Según Jared Diamond, esta forma de dominación contuvo a más de 50.000 seres humanos. Su territorio se fijó en aldeas y ciudades. La toma de decisiones era centralizada, contaba con burocracia gubernativa; la resolución de conflictos era también centralizada y formal, por medio de normas y jueces. Ejercía el monopolio de la fuerza y de la información. Su sociedad era estratificada. El control de la tierra no se encontraba en manos ni del clan ni del jefe, sino de algunos o varios terratenientes. Establecía tributos y la economía comunitaria —por llamarla de algún modo— se fundamentaba en la división del trabajo. El control o dominación era la pieza trascendental de este sistema. Llamaré a esta etapa “**forma antigua del Estado**”.

La última conocida, que denominaré “**forma o modelo moderno o actual del Estado**”, se desarrolla, actualmente, en la inmensa mayoría de las comunidades humanas, que se organizan u ordenan mediante la más sofisticada forma de asociación política, aparato de dominación económica, centralización del poder y discrecional manejo del ambiente, la educación, la salud y la cultura: el Estado. Algunas personas tienen la generosa expectativa de que su función capital ha de consistir en un “control responsable de la paz”, porque se trata del más numeroso sistema social inventado por el hombre.

Una forma de ordenación es necesaria en todo tipo de convivencia social, pero eso no implica, necesariamente, un Estado. Si nuestros Estados constitucionales germinaron en el siglo XIX,⁽²⁷⁾ observaron un desarrollo en

.....

(25) *Ibid.*, pp. 312/314.

(26) *Ibid.*, p. 320.

(27) Dice Eduardo Galeano: “Los de arriba, copiones de los de afuera, desprecian a los de abajo y adentro: el pueblo es el coro del héroe. Los ‘ignorantes’ no hacen la historia: la reciben hecha. Poco o ningún espacio ocupan, en los textos que enseñan el pasado americano, las rebeliones indígenas que fueron continuas desde 1493, y las rebeliones negras,

el siglo XX y en el actual ingresarían en una fase de cierta consolidación; no hay que ser docto en aritmética para discernir que muchísimo menos del uno por ciento de la historia del hombre ha sido y es en el ámbito de este ente, cuya distribución de riqueza es desigualmente originaria, con la consecuencia de que también se establecen de manera desigual, en general, el acceso al poder, a la protección de la salud y a las oportunidades educativas y culturales.

3 | El Estado

3.1 | Generalidades

Poco diré de singular al afirmar que los derechos de libertad son un precioso bien, el más importante luego del derecho a la vida, que todo lo fundamenta.⁽²⁸⁾ El contenido de la libertad, por regla, nunca debería ser objeto de devaluaciones a su núcleo esencial. Tampoco seré original al afirmar que los derechos de libertad, por sí mismos, aunque pueden augurar que seamos bastante o enteramente libres, no garantizan que, por el mismísimo hecho de su conjugación abierta, se cumplan —en forma directa

.....

también continuas desde que Europa realizó la hazaña de establecer la esclavitud hereditaria en América. Para los usurpadores de la memoria, para los ladrones de la palabra, esta larga historia de la dignidad no es más que una sucesión de actos de mala conducta. La lucha por la libertad empezó el día que alzaron su espada los próceres de la independencia; y esa lucha concluyó cuando los doctores redactaron, en cada país recién nacido, una bella Constitución que negaba todos los derechos al pueblo que había puesto los muertos en el campo de batalla" (ver "El coro", en *Ser como ellos y otros artículos*, Bs. As., Siglo Veintiuno, 2010, p. 16).

(28) La vida, desde una concepción organicista o biosistémica (Ver BUNGE, MARIO A., *Diccionario de Filosofía*, op. cit., p. 218) es una propiedad emergente de algunos sistemas extremadamente complejos, que tiene sus raíces en el nivel químico. En el campo del derecho, su rol es fundamental: existe el derecho porque él resulta un producto del desarrollo de la vida humana. El hombre resulta el único virtuoso creador o magnífico depredador de esa cosa llamada "derecho"; en sentido objetivo: combinación de reglas que ordenan o determinan, coactivamente, la conducta humana. Solamente el derecho puede ser concebido como instrumento para la determinación de la conducta humana. El derecho a la vida hace que todos los derechos deban su existencia a la vida.

Ramón Ferreira, uno de los primeros dogmáticos del derecho en la Argentina, sostuvo que el derecho de vida consiste en el derecho de defensa y conservación que tiene el hombre para resistir, por todos los medios legales, el ataque de otro, hasta el extremo de quitar la vida si fuese preciso, bajo las restricciones lícitas, que pueden ser las generales: primero, que no quede otro medio de rechazar al agresor; segundo, que el ataque sea directo contra la persona, y tercero, que no se pueda recurrir a la autoridad. FERREIRA, RAMÓN, *Manual de Derecho Natural (Escrito en 1852 para el Colegio de Tacna en el Perú)*, Paraná, 1861, p. 21.

y proporcional— la mayoría de nuestros naturales planes de realización individual o comunitaria. Aunque, ciertamente, la libertad es indispensable —ingrediente principal de la vida humana—, ella no basta para que al individuo o a la comunidad, respectivamente, les vaya bien. Comparto, en general, la tesis de que "... [C]ómo le va a uno en la vida [añado a la comunidad] es fundamentalmente asunto de la suerte o de la gracia, y en una pequeña parte proporcional, quizá también cosa de la habilidad, de la aplicación y de otras virtudes".⁽²⁹⁾

El hombre, desde que nace hasta que muere, ocupa sitios o espacios distintos en tiempos distintos. Su vida libre no resulta concebible sin tiempo ni espacio en que se desarrolle. Por eso, resulta casi absolutamente improbable que la vida del hombre, en la actualidad, pudiese ser disociada del "Estado": modelo de contención, agregación y asociación humana por excelencia.

Desarrollar la tesis sobre la naturaleza fundamental del derecho constitucional en relación con el Estado significa admitir que no debería existir más ente estatal que el autorizado, apropiada y limitadamente, por la Constitución. En este sentido, pues, si la Constitución es el fundamento del Estado, habrá Constitución si acaso el ser humano como ciudadano tiene la más ancha posibilidad de titularizar y ejercer las libertades políticas. El poder del Estado nace y se sostiene en el poder individuado en cada uno de los

.....

La CF contiene sesuda y escueta normatividad sobre la vida, desde 1853, por ejemplo, en el art. 29: "El Congreso no puede conceder al Ejecutivo Nacional, ni las Legislaturas provinciales a los gobernadores de provincia, facultades extraordinarias, ni la suma del poder público, ni otorgarles sumisiones o supremacías por las que la vida, el honor o las fortunas de los argentinos queden a merced de gobiernos o persona alguna. Actos de esta naturaleza llevan consigo una nulidad insanable, y sujetarán a los que los formulen, consientan o firmen, a la responsabilidad y pena de los infames traidores a la patria".

Algunos autores se inclinaron por ubicarlo dentro de los derechos no enumerados, con anclaje en el art. 33 CF.

La Constitución Federal reformada en 1994 ha instalado normas expresas que gozan de jerarquía constitucional. Véase, por ejemplo:

- (i) Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre: "ARTÍCULO I.- Todo ser humano tiene derecho a la vida, a la libertad y a la integridad de su persona".
- (ii) Declaración Universal de Derechos Humanos: "ARTÍCULO 3º.- Todo individuo tiene derecho a la vida, a la libertad y a la seguridad de su persona".
- (iii) Convención Americana sobre Derechos Humanos: "ARTÍCULO 4º.- Derecho a la vida. 1. Toda persona tiene derecho a que se respete su vida".

(29) POPPER, KARL R., "A propósito del tema de la libertad", en *La responsabilidad de vivir. Escritos sobre política, historia y conocimiento*, Barcelona, Paidós, 1995, p. 146.

ciudadanos que integran su pueblo. La libertad es el fundamento de la ciudadanía, porque sin ella resulta inimaginable e irrepresentable el desenvolvimiento de los diferentes círculos que contiene la vida comunitaria.

La configuración del Estado constitucional queda a cargo del derecho de la Constitución. Su existencia jurídica deriva de la Constitución; en forma semejante, el derecho constitucional es un producto jurídico estatal de la más alta estirpe. Pareciera, por tanto, que Estado y derecho constitucional se encuentran unidos indisolublemente; quizá, en forma semejante que un ser vivo y su propia ordenación y correspondiente organización. Si esta aseveración fuese plausible pedagógicamente, mejor todavía al constituir al Estado, la Constitución reserva para sí misma la exclusividad y primacía en el sistema de fuentes. La Constitución, en el Estado Constitucional, es la fuente del derecho por antonomasia; ya sea por ocupar la primacía en el orden jurídico, ya sea que por imperativo de esa primacía autorice, por ejemplo, con rango equivalente o prevalente, al derecho internacional de los derechos humanos (en adelante, DIDH).

3.2 | Naturaleza del Estado. Definición

Actualmente, la existencia de la ordenación comunitaria, su existir concreto, asume la forma institucional de Estado. Sin embargo, el Estado no es una institución de derecho natural, porque tan pronto la naturaleza política del hombre invente otro ente, quizá en el futuro y en libertad... Así será, sin dudas. Testimoniar que el Estado siempre existirá posee la misma dificultad que testimoniar que alguna vez dejará de existir.

Probablemente, la noción de Estado moderno, apreciado como núcleo de fuerza de mando o puro poder de dominación, haya sido redactada por Nicolás Maquiavelo, en el año 1513, precisamente, en el pórtico de *El Príncipe* (publicado casi veinte años más tarde): "Todos los Estados, todos los dominios, que han tenido y tienen soberanía sobre hombres, han sido y son repúblicas o principados".⁽³⁰⁾

Como concepto alcanzado por el derecho, la definición de Georg Jellinek, en 1900 —reiterada en 1905 en ocasión de prologar la segunda edición

(30) MAQUIAVELO, NICOLÁS, *El príncipe*, Madrid, Gredos, 2010, p. 5.

de su Teoría general del Estado—, posiblemente constituya una de las más difundidas en la literatura jurídica. Sostuvo, por entonces, desde la inteligencia preexpuesta, que el Estado es “La corporación formada por un pueblo, dotada de un poder de mando originario y asentado en un determinado territorio”.⁽³¹⁾ Aunque no haya sido el fin u objetivo perseguido, la doctrina del profesor de la Universidad de Heidelberg podría ser denominada “teoría tradicional”; según ella, el Estado se compone de tres elementos: población, territorio y poder.

El Estado es un sujeto de derecho. Un nuevo ente de derecho integrado por ciudadanos y ciudadanas.⁽³²⁾ Un ente distinto, la máxima instancia conocida para realizar la organización política de la comunidad, hasta nuevo aviso. Sin embargo, no cualquier asociación u organización política formada por hombres y mujeres, asentada en un territorio, es un Estado. Para llegar a ser un Estado debe poseer un orden jurídico organizado en sentido estricto, que muestra un determinado grado de centralización y monopolio; es decir, una determinada “división del trabajo”,⁽³³⁾ con órganos constituidos e instaurados, respectivamente, para la creación y realización del derecho.⁽³⁴⁾ La existencia o inexistencia de un Estado está determinada por el monopolio sobre la producción y realización jurídica y el alto grado de centralización sobre la creación. Porque el único orden normativo susceptible de constituir en Estado o dar lugar a su configuración o composición “... solo puede ser el orden coactivo relativamente

(31) JELLINEK, GEORG, *Teoría general del Estado*, Bs. As., Albatros, 1954, p. 135.

(32) Horacio Rosatti define al Estado como la “estructura organizativo-burocrática caracterizada por vincular institucionalmente a un territorio con una población que —más allá de disputas sectoriales— se considera contenida por un orden jurídico relativamente hermético, expresada por intermedio de símbolos apropiados, gozando tales características (pertenencia territorial, identidad nacionalitaria, juridicidad propia, capacidad organizativa) del reconocimiento internacional”, ver ROSATTI, HORACIO D., *Tratado de derecho constitucional*, t, II, Bs. As., Rubinzal - Culzoni Editores, 2011, p. 11.

(33) Ver KELSEN, HANS, *Teoría pura del derecho*, México, Porrúa, 1993, p. 291.

(34) En otro sitio se ha descrito que dos son las funciones eminentes en un ordenamiento jurídico en un Estado: 1) la creación de normas, ámbito en que se incluye, desde luego la reforma de las existentes; y 2) la realización de las normas existentes, ya sea por la vía ordinaria y natural del acatamiento espontáneo o acatamiento obligatorio, o por la vía —no menos obligatoria— caracterizada en la apropiada adjudicación ejecutada por la interpretación en la sede del poder judicial. Ver FERREYRA, RAÚL GUSTAVO, “Enfoque sobre el mundo del Derecho. Constitución y derechos fundamentales”, en *Academia. Revista sobre enseñanza del Derecho*, año 11, n° 21, pp. 264/269, Facultad de Derecho, Bs. As., 2013.

centralizado...”,⁽³⁵⁾ que se reconoce como propio orden jurídico de la comunidad o propio ordenamiento jurídico estatal.

La comunidad social que se apoda “Estado” solo puede quedar efectivamente constituida por intermedio de un sistema u orden normativo. El derecho —entendido como sistema— es una gran combinación de reglas sobre la ordenación y realización de la fuerza del Estado, cuya representación o expresión se concretiza por intermedio del discurso generado por los poderes estatales. Estas reglas pretenden llevar a cabo la regulación específica y determinada de la fuerza estatal.

Por lo tanto, “Estado” es una comunidad de individuos que comparten cierta vocación de unidad social en un determinado espacio territorial, cuya integración comunitaria observa un importante grado de organización política y sus posibilidades de gobernación, por regla, pueden alcanzarse por intermedio de un orden jurídico. El contenido fundamental de dicho orden jurídico se expresa en la Constitución del Estado. La posición clave para distinguir un Estado constitucional de un Estado no constitucional consistirá, pues, en la evolución crítica del contenido del ordenamiento jurídico del Estado, en especial del orden fundamental detallado en la ley fundamental.

Como habíamos mencionado, según la teoría tradicional, el Estado se compone de tres elementos: la población, el territorio y el poder. Germán J. Bidart Campos consideró que el “gobierno” del Estado comportaba el cuarto elemento.⁽³⁶⁾ Sin apartarme de estas repetidas afirmaciones, intento cumplir con el programa determinado en la sección 1; consecuentemente, la tarea, ahora, consiste en mencionar propiedades de tres de esos elementos. Luego, en la sección 4, concentraré la atención en la fundamentación del Estado, tesis que se promueve más que ninguna otra en estas letras y destila su universo ideal o la idealización de sus dotes teóricas. La originalidad, si cabe tal aserto —como se introduce en la sección 1—, consiste en teorizar sobre la Constitución una verdadera “máquina del tiempo” sobre el derecho político comunitario, y una insustituible máquina normativa de la comunidad, cuya realización, siempre con rasgos inacabados, da lugar a este nuevo Estado, el constitucional.

.....

(35) Ver KELSEN, HANS, *Teoría pura del derecho*, op. cit., p. 292.

(36) BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *Manual de la Constitución Reformada*, Bs. As., Ediar, 1996, p. 406.

Dado que el Estado constitucional siempre aspira a consolidar su hegemonía, la Constitución se convierte en su fundamento jurídico: los poderes del Estado, tanto constituyentes como constituidos, tal como se observa más adelante, solo encuentran su razón existencial en la letra de la Constitución. La entidad que no goce de la aludida propiedad hegemónica difícilmente pueda constituir una persona colectiva que asocie a los individuos. Además, en este tipo de Estado se pretende articular la estabilidad y perdurabilidad del poder público y su control con la seguridad e igualdad de los derechos, que cuentan con los derechos de libertad en su primera línea. Este tipo estatal resultaría una herramienta de la razón. En efecto, en el Estado constitucional, su fuerza inherente —gracias a la ordenación determinada por procedimientos y contenidos específicos que resulta de la participación de individuos igualmente libres o libertad por igual para las personas— queda, en principio, regulada y controlada. Aunque el monopolio de la fuerza descansa en el Estado —y también la centralización jurídica—, se intenta racionalmente que las relaciones entre las personas y las de estas con el Estado se desarrollen dentro de un orden de convivencia pacífica.

3.2.1. Breve interludio. El Estado constitucional en la Argentina⁽³⁷⁾

La Argentina, en sentido amplio y muy generoso, es un Estado constitucional desde 1853: nació de cierto marco consensual entre algunos de sus integrantes —no todos los integrantes— de una comunidad, en un principio bastante libres, que acordaron expresar los vínculos estrictamente necesarios y mínimos para el desenvolvimiento de la coexistencia pacífica y perdurable. Sin embargo, desde dicho momento y hasta 1916 —triumfo electoral de Hipólito Yrigoyen a la Presidencia de la República, merced al apoyo de los ciudadanos varones que pudieron expresarse y colectarse por conducto de la ley 8871—,⁽³⁸⁾ se constituyó como un Estado casi sin pueblo,

(37) Sobre el desarrollo del constitucionalismo en la Argentina, en particular el período 1983-2008, se remite a FERREYRA, RAÚL GUSTAVO, "Derecho constitucional del ciudadano y derecho constitucional del poder del Estado", en *Academia. Revista sobre enseñanza del derecho*, año 8, n° 15, Departamento de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires, 2010, pp. 83/122. También a la periodización ensayada sobre protoconstitucionalismo, constitucionalismo oligárquico y constitucionalismo populista y democracia delegativa en la Argentina, formulada en FERREYRA, RAÚL G., "1852. Orígenes. Sobre las Bases de Juan Bautista Alberdi y la Constitución Federal en el tiempo", en *Academia. Revista sobre enseñanza del Derecho*, año 10, n° 19, 2012, Bs. As. Naturalmente, en ambos casos, con la consistencia de las fuentes bibliográficas indicadas y alegadas en cada una de las piezas.

(38) Publicada en el Boletín Oficial de la República Argentina el 26/03/1912. Dispuso vigorosamente en su ARTÍCULO 1°: "Son electores nacionales los ciudadanos nativos y los natura-

pura oligarquía conservadora que pretendía asumir un discurso liberal para encubrir su verdadera filiación ideológica: conservar y usar un derecho de propiedad predispuesto con injusticia social, con exclusión de la mayoría de los habitantes y en desconocimiento de sus derechos políticos. Yrigoyen resultó reelecto en 1928, con el apoyo de más del 61% de los ciudadanos varones. El primer golpe cívico militar del siglo XX destruyó el Estado constitucional, a partir del mes de septiembre de 1930. Se inició así la década infame: por la exclusión política, social y económica. Rigurosamente, dibujar con suficiente plenitud el Estado constitucional llevaría más de diez años.

Los comicios libres regresarían recién en 1946, cuando los ciudadanos varones, por mayoría, eligieron presidente de la República a Juan Domingo Perón para encabezar el liderazgo político y jurídico del Estado constitucional. En 1951, por primera vez en la historia argentina —y para cubrir el período 1952-1958—, varones y mujeres, con una participación cercana al 90% de los electores habilitados, por abrumadora mayoría cercana al 64% de los votos, reeligieron como presidente a Perón, en el marco de la Constitución Federal reformada en 1949. Pocos años después, fatalmente, el infierno: un nuevo golpe militar integrado por civiles y militares fracturó el Estado en 1955 y derrocó al presidente constitucionalmente elegido en comicios auténticos y transparentes por la mayoría de ciudadanos y ciudadanas. Entre 1955 y 1973, según los casos, gobernaron dictaduras militares o gobiernos electos, pero siempre con la proscripción política del Partido Justicialista.

Las primeras elecciones libres, desde 1951, se produjeron recién en marzo de 1973: triunfó el Frente Justicialista de Liberación, con más del 49% de los votos. Alentado por este hecho, finalmente, Perón regresó al país. El presidente electo, que había asumido el 25/05/1973, renunció 49 días después. Nuevos comicios y un nuevo triunfo de Perón; participó casi el 85% del padrón electoral y con el 62% de los votos fue elegido presidente por tercera vez. Perón no alcanzó a cubrir ni siquiera el primero de los seis años del período, porque falleció a los pocos meses. El proceso constitucional fue liderado por su mujer, a la sazón, vicepresidenta de la República, que carecía de la idoneidad para cualquier magistratura en el poder público.

.....

lizados desde los diez y ocho años cumplidos de edad, siempre que estén inscriptos unos y otros en el padrón electoral”. Y en el ARTÍCULO 5º: “El sufragio es individual, y ninguna autoridad, ni persona, ni corporación, ni partido o agrupación política puede obligar al elector a votar en grupos, de cualquier naturaleza o denominación que sea”. Regiamente, también prescribió la naturaleza secreta del sufragio.

El Estado constitucional fue destruido por los individuos que integraron la dictadura militar apoyada fuertemente por civiles, que instauró el terrorismo de Estado, lo endeudó fraudulentamente y cometió todo tipo de delitos de lesa humanidad, a partir del 24/03/1976.

Recién a partir de la restauración operada a partir del 10/12/1983, con la asunción de Raúl Ricardo Alfonsín en el cargo de presidente de la República (apoyado por más del 51% de los votantes, en el marco de un acto electoral en el que participaron más del 85% de los electores habilitados), sin equívocos ni retrocesos, la Argentina inició un proceso que se enrola con plenitud dentro de las amplias posibilidades de significación alentadas por Estado constitucional. Las elecciones presidenciales se realizaron con regularidad jurídica: en 1989 fue electo presidente Carlos Menem y reelecto en 1994; en 1999 resultó electo Fernando de la Rúa y en 2003, Néstor Carlos Kirchner.

En 2007, por primera vez, resultó electa una mujer para el cargo de presidenta de la República: Cristina Fernández de Kirchner, con el apoyo de más del 45% de los electores del casi 77% del electorado que participó; en 2011, al resultar reelecta, se convierte, también por primera vez, en la primera mujer reelecta para el liderazgo del Estado constitucional, en este caso con un apoyo superior al 54% de los electores, en un acto comicial en el que sufragó cerca del 80% del padrón habilitado. En síntesis, desde 1983, la Argentina ha quedado indisolublemente unida al propio proceso del tipo Estado constitucional en América del Sur, y también a sus sucesos.

3.3 | Elementos naturales del Estado

3.3.1. La población

Los seres humanos forman parte del mundo natural. La comunidad estatal los asocia. La población (o pueblo) constituye el elemento humano del Estado. La población es uno de los dos elementos naturales del Estado. La población del Estado se integra por hombres. La fundamentación de dicho ente para la asociación política comunitaria puede ser la coronación de un orden que "permita y facilite la convivencia humana pacífica (o lo más pacífica posible)";⁽³⁹⁾ o dicho de otra forma: el Estado constitucional,

(39) Ver voto del juez E. Raúl Zaffaroni en CSJN, "Grupo Clarín y otros c/ Poder Ejecutivo Nacional y otro s/ acción meramente declarativa", 29/10/2013.

producto de la libertad de los individuos y a su servicio, constituye el único instrumento de “pacificación realmente factible”.⁽⁴⁰⁾ Por lo demás, “pueblo”, en el lenguaje de las fuentes, debería reservarse para determinar a la población con derechos políticos; incluso, excepcionalmente, extranjeros;⁽⁴¹⁾ aunque en la lengua de los argentinos, en general, resulta un sinónimo de población.

La imputación jurídica a un sujeto o individuo resulta elemental para estructurar la noción de Estado, desde que constituye una situación inexplicable la existencia de un orden jurídico constitucional sin sujetos o individuos a quienes se dirijan sus normas y que en el correspondiente ámbito de realización decidan su leal acatamiento o interpretación. Cada individuo, cada persona, es titular de un poder soberano, cuya estructuración paradigmática da lugar a un ente colectivo, una comunidad, un nuevo sujeto: el Estado. La asociación gradual, por cientos, miles o millones de esa apropiada soberanía individual genera, a no dudarlo, la soberanía del pueblo, que requiere una construcción de sujetos “iguales en libertad” y ofrece como resultado de su arquitectura al Estado constitucional. El art. 33 CF,⁽⁴²⁾ desde 1860, instala decidida y decisivamente el “principio de la soberanía del pueblo”.⁽⁴³⁾

Población, pues, como se relata, correspondería ser contemplada o definida como un conjunto de personas que integran la sociedad, en un momento determinado. En el caso de la Argentina, corresponde distinguir entre quienes “conviven” en su territorio: “nacionales” y “extranjeros”. O dicho de otra manera: la población del Estado se distingue entre “argentinos” o

.....

(40) Ver REQUEJO PAGÉS, JOSÉ L., *Fundamentos. Cuadernos monográficos de Teoría del Estado, Derecho público e Historia constitucional*, Área de Derecho Constitucional de la Universidad de Oviedo, n° 6, año 2010, p. 181.

(41) Ver, por ejemplo, el art. 62 de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires, en tanto dispone: “... El sufragio es libre, igual, secreto, universal, obligatorio y no acumulativo. Los extranjeros residentes gozan de este derecho, con las obligaciones correlativas, en igualdad de condiciones que los ciudadanos argentinos empadronados en este distrito, en los términos que establece la ley”.

(42) ARTÍCULO 33.- Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.

(43) Nótese, además, que desde 1853, “pueblo” se encuentra en la primera prescripción constitucional, el Preámbulo: “Nos, los representantes del pueblo...”.

“extranjeros”. Pueden poseer o no poseer residencia habitual y permanente, porque incluso a los transeúntes, mientras se hallan en territorio de la Argentina, se les aplica la Constitución Federal, al hallarse en la esfera apropiada para su determinada y específica realización normativa.

Según Bidart Campos, “para los argentinos” el texto de la Constitución Federal identifica “nacionalidad política” —la que el hombre tiene conforme al derecho positivo que se le adjudica, que por ejemplo puede ser *ius soli*, *ius sanguinis* o *ius domicilii*— con la ciudadanía: cualidad jurídica del hombre que consiste en un estatus derivado también del derecho político, cuyo contenido está determinado por el ejercicio de derechos políticos⁽⁴⁴⁾ (ver arg. arts. 20⁽⁴⁵⁾ y 75, inc. 12).⁽⁴⁶⁾ Parece evidente que la nacionalidad hace referencia al vínculo “jurídico de pertenencia”⁽⁴⁷⁾ de las personas a una “concreta colectividad humana”.

Ciudadanía, por su parte, hace referencia al concreto “contenido jurídico participativo que se anuda a la pertenencia”⁽⁴⁸⁾ de la persona o individuo a la colectividad humana o comunidad. La Constitución Federal de la Argentina, por ejemplo, aguarda en el ámbito de su ordenación que sus “ciudadanos y ciudadanas” participen, activa y obligatoriamente, en los

(44) BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *Manual de la Constitución Reformada*, op. cit., pp. 412/413.

(45) ARTÍCULO 20.- “Los extranjeros gozan en el territorio de la Nación de todos los derechos civiles del ciudadano; pueden ejercer su industria, comercio y profesión; poseer bienes raíces, comprarlos y enajenarlos; navegar los ríos y costas; ejercer libremente su culto; testar y casarse conforme a las leyes. No están obligados a admitir la ciudadanía, ni a pagar contribuciones forzosas extraordinarias. Obtienen nacionalización residiendo dos años continuos en la Nación; pero la autoridad puede acortar este término a favor del que lo solicite, alegando y probando servicios a la República”.

(46) ARTÍCULO 75, inc. 12.- “Corresponde al Congreso (...) Dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados, sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones; y especialmente leyes generales para toda la Nación sobre naturalización y nacionalidad, con sujeción al principio de nacionalidad natural y por opción en beneficio de la Argentina; así como sobre bancarrotas, sobre falsificación de la moneda corriente y documentos públicos del Estado, y las que requiera el establecimiento del juicio por jurados”.

(47) Ver ALÁEZ CORRAL, BENITO, “Nacionalidad y ciudadanía ante las exigencias del Estado constitucional”, en *Revista de Estudios Políticos* (nueva época), n° 127, Madrid, enero-marzo 2005, p. 139.

(48) *Ibid.*

actos electorales por intermedio del sufragio⁽⁴⁹⁾ para elegir a las autoridades estatales que ejercerán el poder público: en franca medida, pues, el ciudadano individual construye y mantiene el Estado.

Me interesa particularmente detenerme en la noción de ciudadanía. En sentido estricto, formalmente, tal como se plantea en el párrafo anterior, "ciudadano" es toda persona que se encuentra sometida a un orden jurídico y participa de su desarrollo o formación, siempre que se acepte su leal acatamiento y se encuentre dispuesto a su cumplimiento. Se trata, desde luego, de la ciudadanía formal, porque quien goza de dicha ciudadanía, pero no goza de otros derechos fundamentales (por ejemplo, educación, salud, trabajo) que le permitan disponer de un amplio escenario comunitario, se parecería, en rigor, mucho más a un "ciudadano" formal sin "ciudadanía" real.⁽⁵⁰⁾ Por eso propicio alentar, fomentar y estimular con medidas solventes y equitativas una ciudadanía real. Paralelamente, es preciso insistir en el hecho de que la ciudadanía no solo comporta derechos, sino también obligaciones: respetar la ciudadanía del otro.

Una ciudadanía real, más generosa que la mera ciudadanía formal, tendría que dejar constancia, también, de la "extranjería". Sin preciosismo dogmático: en tanto la Constitución consiste en una obra dirigida a la sociedad abierta de realizadores —integrada por ciudadanos y servidores públicos, en pie de igualdad—, la extranjería se encontraría alcanzada en la noción amplia de ciudadanía, aunque carezca de derechos políticos.

Los "extranjeros" se encuentran iluminados constitucionalmente desde 1853 por la hospitalidad consagrada en el Preámbulo ("... y para todos los hombres del mundo que quieran habitar en el suelo argentino...") y por la magnífica determinación, entre otras, contenida en el art. 20 ("Los extranjeros gozan en el territorio (...) [del Estado] de todos los derechos civiles del ciudadano..."). La regla citada fue inspirada por el arquitecto

(49) ARTÍCULO 37.- "Esta Constitución garantiza el pleno ejercicio de los derechos políticos, con arreglo al principio de la soberanía popular y de las leyes que se dicten en consecuencia. El sufragio es universal, igual, secreto y obligatorio. La igualdad real de oportunidades entre varones y mujeres para el acceso a cargos electivos y partidarios se garantizará por acciones positivas en la regulación de los partidos políticos y en el régimen electoral".

(50) Ver ZAFFARONI, E. RAÚL, "Ciudadanía y jurisdicción en América Latina", en *Contextos, Seminario de Derecho Público de la Defensoría del Pueblo de la Ciudad de Buenos Aires*, n° 4, 2012, p. 20.

mayor de la constitucionalidad de la Argentina, Juan Bautista Alberdi. No resulta sencillo, en el derecho constitucional comparado comprobar la existencia de una regla semejante, que ha autorizado, además, a sostener que “como principio” la expulsión de extranjeros debe ser considerada inconstitucional.⁽⁵¹⁾ Comparto esta tesis, porque si el nacional no puede ser objeto de expulsión del Estado, solo en una adjudicación equivocada podría serlo el extranjero, ya que se encuentra equiparado en sus derechos al “ciudadano”. El argumento se potencia en tanto se aprecie que en determinadas reglas del DIDH con jerarquía constitucional, entre las discriminaciones prohibidas por arbitrariedad, se determinan las que se funden en el origen étnico, racial o nacional. Donde el derecho no distingue, no debe hacerlo el realizador, sea legislador, juez o funcionario del Poder Ejecutivo.

Por lo demás, recientemente, Raúl Zaffaroni ha distinguido los rasgos básicos de los orígenes del pueblo de la Argentina:

Nuestra cultura es esencialmente plural, pues somos un Pueblo multiétnico; nuestra Constitución no aseguró los beneficios de la libertad sólo para nosotros, sino también para todos los hombres del mundo que quieran habitar en el suelo argentino. Y por cierto que fueron muchos los que quisieron habitarlo: hombres y mujeres, por supuesto. Los sobrevivientes de los masacrados pueblos originarios, gauchos mestizos, oligarquías con aspiraciones aristocráticas, clases medias en pugna por ascender, clase trabajadora concentrándose industrialmente en migración interna, población europea transportada masivamente, inmigrantes de países hermanos, colectividades de los más lejanos países del planeta, refugiados de todas las persecuciones, *Weltanschauungen* [cosmovisiones] por entero diferentes, todo convive en nuestro Pueblo, interactúa cotidianamente, dinamiza nuestra sociedad, y esa convivencia se convierte en coexistencia y va configurando nuestra cultura, tal vez incluso como el ensayo o adelanto de una forma de coexistencia planetaria, menos problemática y violenta que la actual.⁽⁵²⁾

(51) BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *Manual de la Constitución Reformada*, op. cit., p. 422.

(52) Ver voto del juez E. Raúl Zaffaroni en CSJN, “Grupo Clarín y otros c/ Poder Ejecutivo Nacional y otro s/ acción meramente declarativa”, 29/10/2013.

Si la tesis principal consiste, como se construye aquí, en construir una sociedad abierta enderezada a la conservación y progreso de la persona humana, la ciudadanía, naturalmente, debe tener la misma propiedad: "abierta". La apertura planteada observa las migraciones que se producen en todo el mundo. Por todo esto, juzgo que, paralelamente, se deben contemplar las formas de vida y los contenidos valorativos consagrados normativamente por los naturales del Estado que reciben al extranjero inmigrante o inmigrado.

3.3.2. El territorio

El poder público, objeto de reglamentación constitucional, debe desarrollarse en un ambiente específico y determinado. Los ciudadanos y ciudadanas residen, en general, en un ambiente preciso. En la actualidad, la naturaleza sedentaria asumida por los seres humanos, en general, pone de manifiesto una cualidad relevante, esto es, en su inteligencia simple: vivir continuamente dentro de un determinado espacio físico.

Toda obra de teatro requiere de un "escenario" para su realización activa por actores, escenógrafos y directores. En la dogmática sobre el Estado constitucional, la tierra constituye el "escenario" en el que se despliega o son susceptibles de desplegarse, como criterio general y riguroso, los poderes de las autoridades que ordenan la vida misma de la comunidad de ciudadanos que allí se asienta. Constitucionalmente, pues, "territorio" comprende a la tierra o espacio en el que se edifica la comunidad estatal. Dicho de otro modo: el territorio constituye el espacio físico en el que se asienta la población o pueblo.⁽⁵³⁾

El territorio es el segundo elemento natural del Estado, porque la asociación de ciudadanos y ciudadanas requieren de un sitio físico, un espacio apropiado y determinado para edificar la comunidad estatal. En consecuencia, se convierte en elemento crucial dado que es una parte, un supuesto eminente para el desarrollo de los poderes del Estado sobre los ciudadanos que conviven dentro del ámbito de su imperio o dominación. El monopolio de la fuerza, la centralización de la producción jurídica, exige un escenario territorial para desarrollar su apropiada realización. Se trata,

.....

(53) Rafael Bielsa ha señalado que, siendo el poder de todo Estado limitado en el espacio, se colige que esta limitación es la determinada por el territorio sometido a su imperio o soberanía. Ver BIELSA, RAFAEL, *Derecho constitucional*, Bs. As., Depalma, 1959, p. 149.

rigurosamente, de una natural exigencia para la comunidad política de ciudadanos gobernada por un orden jurídico, cuyo fundamento sea nutrido por una Constitución.

El territorio del Estado determina el ámbito en que se debe desarrollar el poder de sus autoridades, ya sea que integren su poder constituyente o sus poderes constituidos. Se han observado, sobre el particular, dos áreas bien delineadas. La primera, descrita como “negativa”, porque en ella se determina la prohibición para que cualquier otro poder pueda ejercerse en el territorio; es decir, no puede ejercerse otro poder que no fuese el propio sometido o autorizado —por autorreferencia específica— por el propio poder estatal para ejercer funciones de autoridad en el sitio determinado. La segunda, descrita como “positiva”, porque los individuos que se encuentran dentro del territorio estatal se encuentran sometidos al poder estatal que ejercen sus autoridades gubernativas.⁽⁵⁴⁾

La Constitución de la Argentina, en el art. 75, inc. 15, determina que corresponde al Congreso federal: “... Arreglar definitivamente los límites del territorio de la Nación [Estado], fijar los de las provincias, crear otras nuevas, y determinar por una legislación especial la organización, administración y gobierno que deben tener los territorios nacionales, que queden fuera de los límites que se asignen a las provincias”.

Finalmente, el territorio, en tanto elemento natural del Estado, comprende el suelo, el subsuelo, el espacio aéreo y un “espacio en el mar” a partir del litoral marítimo.⁽⁵⁵⁾

Pese a que la CSJN sentó la doctrina judicial de que la Constitución Federal ha querido hacer un solo país para un solo pueblo, no habría Estado si cada provincia se condujera económicamente como una potencia

(54) JELLINEK, GEORG, *Teoría general del Estado*, op. cit., p. 295.

(55) Bidart Campos ha señalado que “Es frecuente que hoy se haga una división del espacio marítimo que tiene efectos importantes. A las dos partes de ese espacio se les llama ‘mar territorial’ y ‘mar adyacente’. En el primero, inmediatamente a continuación del litoral marítimo, se reconoce el **dominio** y la **jurisdicción** del estado costero; en el segundo, que viene ubicado entre el mar territorial y el mar libre, solo se reconoce **jurisdicción parcial** (y no dominio). El derecho del mar utiliza también actualmente el concepto de ‘zona económica exclusiva’ a favor de los estados costeros, a fin de otorgarles ‘derecho’ sobre los recursos naturales ubicados en ella, sean vivos o no vivos”. Ver BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *Manual de la Constitución Reformada*, op. cit., p. 410.

independiente, porque la regla suprema ha fundado una unión indestructible, pero de Estados indestructibles. Ahora bien, en 1994, el poder constituyente reformador, en claro desapego a la solidaridad, al disfrute o goce territorial, determinó que las provincias tienen el dominio originario de los recursos naturales existentes en su territorio (art. 124 CF).⁽⁵⁶⁾ Así, en franco desmedro o deterioro de la fraternidad, de las realidades y de los sueños, aparecen en el imaginario constitucional entidades federadas con territorios ricos en recursos naturales y entidades federadas con territorios no tan ricos en recursos naturales.

3.4 | Elementos no naturales

3.4.1. El poder del Estado

El poder del que aquí se habla es un poder sobre los individuos, el poder desplegado en la escena política configurada por la Constitución. El hombre tiene muchos deseos o “incentivos fundamentales”⁽⁵⁷⁾ que gobiernan o rigen con vigor la totalidad de sus relaciones. Quizá los más sobresalientes, en una mera ordenación que no significa preferencia alguna por uno de los rubros, sean el propio poder (político), la gloria, la riqueza y el amor. Obviamente, aquí no se dirá nada sobre los tres últimos.

Para construir un edificio es necesario que un arquitecto diseñe los planos; luego, que los obreros y los técnicos se ocupen materialmente de la edificación. Para escribir una novela o un mero relato resulta menester conocer la gramática o tener presente, acaso, que quienes lean el texto deben compartir el código escrito por el autor. Para construir y mantener jurídicamente a esa personalidad colectiva que se apoda “Estado”, inevitablemente, unos hombres tendrán que dar órdenes, encontrarse facultados para mandar con atribuciones suficientes, y otros deberán obedecerlas, ya sea por leal convicción, o por otro motivo que influya y determine el estado de dominación.

El poder es el primer elemento no natural del Estado. Poder entendido como competencia atribuida a órganos del Estado en los que reside la capacidad para mandar o la facultad para dar órdenes, generar permisos

(56) CSJN, “Bressani, Carlos H. y otros v. Provincia de Mendoza”, fallo cit.

(57) LOEWENSTEIN, KARL, *Teoría de la Constitución*, Barcelona, Ariel, 1979, p. 23.

o instalar prohibiciones. El poder es una cuestión fundamental en el derecho de la Constitución que ordena al Estado, con otra orientación, desde luego, pero con igual importancia que la libertad, que es la otra cuestión o materia fundamental.

“No natural” significa, básicamente, que el poder no encuentra fundamento suficiente en el mundo de la naturaleza, porque es una influencia encajada o canalizada en una forma paradigmática —el Estado o comunidad semejante—, inventada por el hombre para determinar la vida asociada de los hombres. En el subtítulo de esta pieza luce la idea de mancomunar; en la acción consistente en la “unión de personas para un fin”, quizá, repose uno de los modos más emblemáticos para la significación del Estado.

Así como la energía es la clave elemental para comprender el mundo natural, el poder es la clave elemental para comprender el mundo comunitario estatal. En una descripción simple, cabe entrever al poder como energía para la “producción de efectos deseados”⁽⁵⁸⁾ en la comunidad, en la colectividad humana asociada en forma de Estado. La postulación sobre producir efectos deseados sobre una realidad pareciera altamente significativa, aunque corresponde distinguir una faz positiva, es decir, la efectiva producción por vía de acción, y una faz negativa, o sea, la omisión del poder cuando existe un deber u obligación para desarrollar el mando o desplegar la energía. Ahora bien, el poder configura o encierra, mejor dicho, es una pura creación humana. El hombre integra la naturaleza porque es producto o resultado de ella o de su evolución. Empero, la naturaleza no da sustento suficiente ni dispone de ningún estado de cosas para que, férreamente, nazca o perezca un poder estatal. La naturaleza no dispone, entre sus uniformidades y regularidades, de ningún modelo productor de “poder” para que un ente estatal, una sociedad comunitaria de individuos igualmente libres, por ejemplo, pueda realizar o no sus fines. El poder, al igual que el derecho y el Estado, son eminentes creaciones de la razón humana y, a veces, también de la experiencia del hombre.

Puede ser captado como “aptitud”, “competencia”, “capacidad”, “dominio”, “mando” o “potencia” que el Estado tiene para cumplir sus finali-

(58) Ver RUSSELL, BERTRAND, *El poder en los hombres y en los pueblos*, Bs. As., Losada, 1960, pp. 10 y 27.

dades u objetivos, que pueden ser benignos, malignos o neutros. Nótese, sin embargo, que el factor determinante, la cuestión decisiva al hablar de “poder”, en modo significativo, reside en la “energía” para concretar fines estatales. El estudio de la Constitución es el estudio de la forma en que el poder del Estado debe quedar sometido al derecho. Recordemos con Bobbio: poder y derecho (constitucional) son dos caras de la misma moneda, pero solo el poder del Estado crea derecho (derecho constitucional), y solo el derecho (constitucional) puede limitar (y controlar) al poder (del Estado).⁽⁵⁹⁾ El poder desnudo, arbitrario por ser ilimitado y por carecer de controles racionales, no debería constituir jamás al Estado constitucional. Por tanto, teorizar sobre un poder limitado, en principio al servicio de la libertad del individuo, ciudadano del Estado, significa invitar a pensar en un poder que es objeto de racional reglamentación por intermedio de la Constitución del Estado que se está dispuesto a llamar, en tales condiciones, “Estado constitucional”. En este tipo de Estado, el poder concreta la dominación, como se dice arriba: unos mandan y otros obedecen, aunque pueda sugerirse que se trata de una dominación “a partir de los ciudadanos”,⁽⁶⁰⁾ en general, con la feliz y estimulante idea de concretar o estimular el bienestar general de la comunidad.

En el Estado constitucional, el poder de los órganos asume dos envases o formas: “poder constituyente” y “poderes constituidos”. No hay más poderes que los indicados. El principio de razón o explicación suficiente del poder descansa o, mejor dicho, resulta generado por la unión libre de cada una de las soberanías individuales en cada uno de los miembros del pueblo, cuya agregación y propia potenciación a la enésima producen la magia del poder soberano del Estado. ¿Hay otra explicación para la soberanía que no incluya su nacimiento en las atribuciones del ser humano y apropiadamente atribuidas a él, con sesgo exclusivo?

Además, reconocer la soberanía del Estado significa descubrir que dicho ente no obedece ni puede ni debe obedecer, en principio, a ningún otro ente semejante; el poder, objeto de constitucionalización por la regla suprema, adquiere también cualidad soberana, esto es: la ordenación política que realiza (el poder) no tiene ni reconoce ni tolera otro; me refiero

(59) BOBBIO, NORBERTO, *El futuro de la democracia*, Bs. As., Planeta-Agostini, 1994, p. 14.

(60) HÄBERLE, PETER, *El Estado constitucional*, México, IJ-UNAM, 2003, p. 198.

a otro orden superior, mayor, supremo o fundamental del que derive su propia normatividad positiva. El ámbito de determinación de las situaciones y relaciones que ese poder constitucional regula, el espacio en el que rige y el tiempo en que se realiza, no deriva lógicamente de otro sitio que no sea su “propia validez normativa”.⁽⁶¹⁾ El hecho concreto y específico de que ese poder regulado carezca de una relación de subordinación o vínculo de dependencia se transmite al Estado. Por eso, el Estado es soberano, desde que los individuos —con fundamento en su propia, inherente, inconfundible e intransigente individualidad soberana— pactaron la construcción de la ley suprema y crearon el poder comunitario reglado.

Con relación a la Constitución del “Estado constitucional” se han observado, con inteligencia y agudeza, un septeto de propiedades de la entidad u órgano “poder” constitucional; así, se dice que debe estar distribuido, regulado y limitado; paralelamente, debe ser accesible, predecible, eficaz y hallarse controlado.⁽⁶²⁾ El comentario sobre las cualidades apuntadas da lugar a un propio estudio del derecho constitucional del poder, cuya extensión iría por encima de los objetivos señalados en la sección 1. Bastará, por tanto, limitar ahora el campo de análisis al poder constituyente y al poder constituido.

La distinción entre poder constituyente y poderes constituidos es un capítulo fundamental de toda reglamentación sobre el Estado constitucional. Sin ella, todo se desvanece, porque la ley ordinaria, la ley cotidiana sería susceptible de cambiar a la ley suprema, cuyos contenidos específicos y sus procedimientos sujetan y sustentan la posibilidad de una convivencia pacífica y, por ende, perdurable y estable de las personas en el Estado.

Así, en principio, pareciera que “poder constituyente” puede ser definido por diferenciación a “poder constituido”, al denominar “constituido” a todo poder conferido y reglamentado por disposiciones jurídicas en vigencia.⁽⁶³⁾ Por diferenciación, se llama “poder constituyente” al poder de instauración de la primera Constitución o al que la reforma. Más concretamente: la función propia del poder constituyente es la de configurar e

(61) BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *Manual de la Constitución Reformada*, op. cit., p. 427.

(62) VALADÉS, DIEGO, *El control del poder*, México, Porrúa, 2000, p. 9.

(63) GUASTINI, RICCARDO, *Estudios de Teoría Constitucional*, México, Fontamara, 2001, p. 40.

instaurar el derecho constitucional; mientras que la función propia del poder constituido es gobernar de acuerdo con las reglas de la Constitución, no generarlas. Muchas veces, en forma apremiante, los servidores públicos no entienden o vulneran esta capital distinción e intentan “constituir” cuando, en rigor, solo se encuentran autorizados a “gobernar” de acuerdo a reglas ya constituidas.

El poder constituyente, es decir, el poder que estrictamente permite la configuración constitucional, puede ser originario y derivado.⁽⁶⁴⁾ “Poder constituyente originario” puede ser explicado diciendo que se trata de aquella fuerza capaz o energía suficiente para establecer las bases de la estructura política y jurídica de una comunidad estatal. Desde tal óptica, el poder constituyente es originario cuando se lo ejerce en la etapa de la fundación o de organización primigenia del Estado por intermedio de la Constitución. En cambio, cuando se lo ejerce para reforma de la regla jurídica básica del Estado, se está en presencia del poder constituyente derivado.⁽⁶⁵⁾

La naturaleza del poder constituyente, originario o derivado, es esencialmente política, es decir, hacer el derecho de la Constitución la regla suprema. El poder constituyente se desenvuelve, primero, en la esfera de la política; una vez ejercido, es captado por el derecho; y a partir de aquí, en una operación de ida y vuelta.

El pórtico de la Constitución Federal de la Argentina, “Nos, los representantes del pueblo de la Nación Argentina, reunidos en Congreso General Constituyente por voluntad y elección de las provincias que la componen...”, es una simplificada pero virtuosa manera para redactar la apertura del texto. El Preámbulo constitucional cumple un papel relevante para establecer una correcta interpretación del nexo entre poder del Estado y sistema constitucional. La dimensión normativa del Preámbulo es indiscutible desde que está inserto por el propio poder constituyente originario como introducción al plan constitucional.⁽⁶⁶⁾ Allí están expresadas las

.....

(64) BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*, t. I, Bs. As., Ediar, 1995, p. 188.

(65) Sobre la reforma en el Estado constitucional, se remite al lector más adelante, a la sección 6: Regla sobre la variación.

(66) SAGÜÉS, NÉSTOR, *Elementos de Derecho Constitucional*, t. I, 3ª ed., Bs. As., Astrea, 2002, p. 252.

metas de la Constitución. Sobre la oración cuya cabecera ostenta la Constitución pueden construirse diferentes proposiciones. Una de ellas, quizá la más singular: la que se refiere a la titularidad del poder constituyente, del poder de instauración normativa constitucional. Sin que se lo afirme en forma solemne —como sí hacen otros textos constitucionales—,⁽⁶⁷⁾ reside allí la idea simple y sencilla de que todo el poder emana del pueblo. También, desde luego, por la propia ordenación del art. 33 CF.

Tratando de comprender el significado de dicha disposición constitucional, mi interpretación es que “Nos, los representantes...” individualiza una decisión fundamental del pueblo argentino. Una decisión predeterminada por la razón, esto es, el magnífico esfuerzo por autogobernarse. Resulta característico del “momento constituyente”, el propio momento de la creación del sistema constitucional de la Argentina, de la instancia del parto de la Constitución originaria, el predominio de la concepción racional normativa de Constitución; porque solamente el derecho escrito ofrece garantías de racionalidad.⁽⁶⁸⁾ La Constitución, como emanación de la razón, es la herramienta decisiva para influir sobre la realidad. Sin dudas, el pueblo de la “Nación” inserto en el texto del Preámbulo debe ser leído e interpretado como el pueblo del Estado, y rechazar la posibilidad de interpretar “pueblo” como sinónimo de Nación. El significado de Nación, pues, debe ser identificado con Estado, visto como organización jurídica de la comunidad.⁽⁶⁹⁾

(67) Así, por ejemplo: el art. 1º de la Constitución de Ecuador de 2008: “El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada. La soberanía radica en el pueblo, cuya voluntad es el fundamento de la autoridad, y se ejerce a través de los órganos del poder público y de las formas de participación directa previstas en la Constitución”.

También en el art. 3º de la Constitución de Colombia de 1991: “La soberanía reside exclusivamente en el pueblo, del cual emana el poder público. El pueblo la ejerce en forma directa o por medio de sus representantes, en los términos que la Constitución establece”.

En forma semejante, en el art. 2º de la Constitución de Paraguay de 1992: “En la República del Paraguay la soberanía reside en el pueblo, que la ejerce, conforme con lo dispuesto en esta Constitución”.

(68) GARCÍA PELAYO, MANUEL, *Derecho Constitucional comparado*, Madrid, Alianza, 1987, p. 33 y ss.

(69) GELLI, MARÍA A., *Constitución de la Nación Argentina, comentada y concordada*, Bs. As., La Ley, 2ª ed., 2003.

El Estado argentino nace en 1853 y es organizado por la Constitución de ese mismo año, aunque el proceso del poder constituyente que da nacimiento al Estado se mantuvo abierto hasta 1860, momento constituyente en el cual la díscola provincia de Buenos Aires ingresa finalmente en la Federación.

Más adelante presento una detallada referencia normativa sobre los poderes constituidos en la Constitución Federal de la Argentina, Sección 7: "Regla sobre la distinción de funciones". Aunque se remite allí, en homenaje a la concisión y a la brevedad, baste por ahora puntualizar que en el orden federal, después de la reforma constitucional de 1994, tales poderes continúan siendo el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial. La novedad la constituye la instalación del Ministerio Público, en la nomenclatura del poder, un verdadero órgano extrapoder.

Respecto de la Constitución como cuarto elemento del Estado, su tratamiento se observa en la sección 4; remito allí al lector. Aquí solo adelanto unas letras sobre el "nombre del Estado" y la cuestión referida a la distinción jurídica entre Nación y Estado.

3.5 | Interludio. La cuestión del nombre

En este apartado doy tratamiento a dos cuestiones. La primera se relaciona con el "nombre" del Estado. La segunda, con "Nación" y "Estado", respectivamente.

3.5.1. El nombre del Estado

Todas las cosas que se encuentran en el mundo reciben un nombre. A medida que el ser humano las descubre o inventa, convencionalmente, postula una determinada nominación. La única condición que posee el empleo de un nombre reside, precisamente, en que el auditorio pueda compartir la designación empleada; caso contrario, ese nombre cae por su propia inutilidad.

Los nombres son "etiquetas lingüísticas convencionales"⁽⁷⁰⁾ que se dan a un objeto y que sirven para identificarlo. El nombre no determina la

.....
 (70) BUNGE, MARIO A., *Diccionario de Filosofía*, op. cit., p. 151.

naturaleza de la cosa. Así como se estudia en la próxima sección la naturaleza artificial de la Constitución, en forma semejante corresponde predicar alrededor del Estado que recibe su ordenación, gracias a aquella. Ejemplo: todos entendemos, en general, un significado de “naturaleza”; sin embargo, se trata de un entendimiento contemporáneo, porque no ha sido suficientemente aclarado ni comprobado que la inteligencia haya sido exactamente la misma que hoy se emplea, cuando en vida de Tales de Mileto el hombre comenzó, quizá, la aventura de la “discusión crítica”,⁽⁷¹⁾ entre los siglos VI y VII antes de Cristo.

Una prolija discusión de todos los nombres de todos los Estados constitucionales existentes no resulta posible aquí, porque supera las fronteras del objeto de la disertación. Tampoco puede analizarse la nomenclatura que vincule, por ejemplo, alguno de los elementos naturales (tierra, aire, fuego, agua) con el nombre de la entidad estatal. Por tanto, realizo un comentario sobre el sistema de la Constitución Federal de la Argentina, con la inquietud y esperanza de que a partir de dicha inferencia puedan reputarse resultados semejantes en la descripción de otros ordenamientos constitucionales que fundamentan otros tantos Estados, en particular, sudamericanos.

El Estado constitucional argentino nació, con suma precariedad,⁽⁷²⁾ para elegir a los gobernantes y excluir a los desposeídos del derecho de propiedad, el 25 de mayo de 1853, cuando el Director Provisorio de la Confederación Argentina, Justo José de Urquiza, decretó:

ARTÍCULO 1º.- Téngase por Ley Fundamental en todo el territorio de la Confederación Argentina, la Constitución federal sancionada por el Congreso Constituyente el día primero de mayo de ese año en la Ciudad de Santa Fe.

ARTÍCULO 2º.- Imprímase y circúlese a los gobiernos de provincia, para que sea promulgada y jurada auténticamente en comicios públicos.

(71) POPPER, KARL R., *Escritos selectos*, México, Fondo de Cultura Económica, 1995, pp. 26/29.

(72) Como se expone arriba en el acápite III.2.1.

Junto con el decreto mencionado, los gobernadores de las trece provincias recibieron una nota, también con firma del Director Provisorio de la Confederación Argentina: "... La Constitución política ha sido sancionada...". El art. 12 del Acuerdo de San Nicolás de los Arroyos imponía al Director Provisorio de la Confederación Argentina el deber de promulgar y hacer observar la Constitución luego que fuese sancionada:

Para que esta disposición se lleve a efecto, dispondrá V.E. que se distribuyan ejemplares impresos por los pueblos y territorios de esa provincia, y que en un mismo día se haga en todos los puntos cabeza de partido, una lectura pública de la Constitución, en presencia de las autoridades territoriales (...) Concluida la lectura empezará el acto de juramento (...) encabezado por la fórmula siguiente: "Nosotros, ciudadanos argentinos que formamos el pueblo de la provincia de (...) juramos (...) respetar, obedecer y defender la Constitución política de la Confederación argentina, sancionada por el Congreso General Constituyente el 1º de mayo de 1853".⁽⁷³⁾

La Constitución Federal fue jurada el 9 de julio de 1853 en toda la Confederación, excepto por el pueblo de la Provincia de Buenos Aires, que recién suscribió el pacto constitucional en 1860. Por de pronto, como se ha dicho, "pueblo" significa parte de la población con "derechos políticos". Así, la participación del pueblo, aunque profundamente escasa y limitada por las características propias de los procedimientos utilizados en 1853, fue sin dudas incuestionable para comprender los precarios mecanismos que encerraba dicha Constitución. La regla suprema fue reformada en 1860, 1866, 1898, 1949,⁽⁷⁴⁾ 1957 y 1994; esta última enmienda fue la que con mayor profundidad y amplitud produjo el cambio de las reglas de juego originarias.

.....

(73) RAVIGNANI, EMILIO, *Asambleas Constituyentes Argentinas*, t. 6, 2ª parte, Bs. As., Peuser, 1939, pp. 837/838.

(74) En 1955 fue derrocado el presidente constitucionalmente elegido para el período 1952-1958, Juan Domingo Perón, por un golpe militar apoyado por civiles. El 27/04/1956, el gobierno provisional "de la Nación Argentina, en ejercicio de sus poderes revolucionarios", por intermedio de una proclama con fuerza obligatoria, declaró vigente la Constitución Federal sancionada en 1853, con las reformas de 1860, 1866 y 1898, y la exclusión de la de 1949, sin perjuicio de los actos y procedimientos que hubieren quedado definitivamente concluidos con anterioridad al 16/09/1955 (art. 1º). El 23/09/1957, sin decirse una palabra

El art. 35 de la Constitución Federal fue sancionado el 01/10/1860 por la Convención Constituyente que, con la incorporación de la Provincia de Buenos Aires y sus propuestas, clausuró el ciclo del poder constituyente abierto en 1853. En dicho texto se ordena lo siguiente:

ARTÍCULO 35.- Las denominaciones adoptadas sucesivamente desde 1810 hasta el presente, a saber: Provincias Unidas del Río de la Plata, República Argentina, Confederación Argentina, serán en adelante nombres oficiales indistintamente para la designación del Gobierno y territorio de las provincias, empleándose las palabras "Nación Argentina" en la formación y sanción de las leyes.

Nótese que en cuanto a la nomenclatura empleada por el poder constituyente, en el art. 35 creado en 1860 no se encuentra el término "pueblo". Este descuido del constituyente sirve para confirmar que la reglamentación constitucional consistió en crear y ordenar un Estado oligárquico, sin pueblo.

Según Germán J. Bidart Campos, el nombre más "sugestivo", a su juicio, resultaba "Provincias Unidas del Río de la Plata", porque era el que mejor se adecuaba a "la realidad federativa de nuestro Estado", dado que todo el espacio geográfico es provincial y la ciudad de Buenos Aires, que es sede de la Capital Federal, tiene un régimen de gobierno autónomo a partir de la reforma de 1994.⁽⁷⁵⁾ Más allá del profundo significado histórico, actualmente dicho nombre no se utiliza.

Por las razones que se brindan en el próximo apartado, no resulta adecuada la designación "Nación Argentina". Paralelamente, "República Argentina", tal como se analiza en la Sección 7, tampoco poseería idoneidad suficiente, dado que la "república" es una forma de gobierno contenida en la Constitución Federal. "La Argentina" o el "Estado Ar-

.....
respecto de la "proclama de 1956", una nueva Convención Constituyente, que sesionó con la proscripción política del Partido Justicialista, resolvió: "... 2º) Declarar que la Constitución Nacional que rige es la de 1853, con las reformas de 1860, 1866, 1898 y exclusión de las de 1949, sin perjuicio de los actos que hubiesen quedado definitivamente concluidos durante la vigencia de esta última".

(75) BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *Manual de la Constitución Reformada*, op. cit., p. 406.

gentino" son los nombres o apelativos que con mayor frecuencia recibe "nuestro Estado" fuera de los límites territoriales en los que ejerce su soberanía.

3.5.2. "Estado-Nación", Estado federal y Estado argentino

La lectura metódica de las reglas de la Constitución de la Argentina despierta diferentes resultados. Aunque sus órdenes son comprensibles, dentro de las cuatro esquinas de su texto el poder constituyente ha dejado testimonios, tanto en el siglo XIX como en el XX. En la lengua constitucional, el vocabulario empleado para referirse al "Estado", en general, no es el correcto y resulta conceptualmente errado, motivo por el cual merece ser objeto de señalización.

El "Estado", en la trama constitucional, dispone de la posibilidad de ser observado desde dos dimensiones o perspectivas: como ente jurídico, aglutinador de la unión política de ciudadanos en libertad, o como sujeto de la relación federal, en la inteligencia de que la Argentina, al orientarse bajo dicha forma, es el resultado de la unidad integral compuesta por los entes de la federación.

Tempranamente, Bidart Campos advirtió esta deficiencia y la mantuvo en toda su obra: "... El derecho constitucional, no solo argentino sino comparado, sigue manejando el concepto equivocado de la nación politizada o transformada en Estado. Nuestra Constitución incurre en ese error en su orden normativo formal...".⁽⁷⁶⁾

La Constitución Federal emplea en casi cien oportunidades la palabra "Nación". En cambio, el reporte del empleo de la palabra "Estado", medida por medida, no alcanza para cubrir las diez ocasiones.

"Nación" se utiliza, por lo menos, en dos orientaciones o comandos lingüísticos. La primera, para referirse al sujeto "Estado argentino"; en este caso, la Constitución opta, por ejemplo, por la siguiente formulación contenida en el art. 1º: "La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal...". Resulta evidente que

.....
(76) *Ibid.*, pp. 408/409.

el sentido perseguido es la “unión política” que desenvuelve su poder, organizado constitucionalmente, en determinado territorio; empero, se apela a “Nación”. La segunda orientación se refiere al “Estado federal”; en este caso, la Constitución opta, por ejemplo, por la siguiente formulación normativa, contenida en el art. 13: “Podrán admitirse nuevas provincias en la Nación...”. Resulta evidente que el sentido perseguido es “Estado federal”, es decir, unidad integral de los entes de la federación; no obstante, se apela a “Nación”.

“Nación” tiene carta de ciudadanía en el discurso político institucionalizado en documentos jurídicos a partir de la Revolución Francesa de 1789. De allí en adelante impregnó el discurso de las fuentes dogmáticas y luego de las normativas. “Nación” correspondería ser entendida, por ejemplo, como un grupo o asociación de hombres unidos por un lazo natural, consecuentemente eterno. Esa comunidad de hombres, y por la justificación de ese vínculo o ligamen, constituiría el fundamento indispensable para la ordenación del poder político, bajo la forma de Estado. Bidart Campos señaló con acierto que la Constitución Federal recogió, desgraciadamente, la definición francesa, “... tan combatida por nosotros, de que el Estado es la nación política y jurídicamente organizada”.⁽⁷⁷⁾

La “Nación”, captada como grupo, asociación o comunidad —típica forma de sociabilidad natural o espontánea—, no es persona jurídica ni sujeto de derechos; ergo, no puede convertirse u ordenarse como Estado.

En resumen, “Nación” observa en el léxico constitucional dos significados: a) “Nación” como sinónimo de Estado; b) “Nación” como sinónimo de unidad política que federa a los entes.

Frente a este escenario, ya arriba se insinúa una solución:

- a. En lugar de “Nación Argentina”, debe leerse y sostenerse “Estado argentino”.
- b. En lugar de “Nación”, como unidad integral compuesta por los entes de la federación, pero distinta de ellos, debe leerse y sostenerse “Estado federal”.

.....
(77) *Ibid.*

4 | Reglas constitucionales inacabadas o de realización progresiva que fundamentan al Estado

4.1 | Artificio constitucional

“Artificio” (del latín *artificium*) posee cuatro acepciones en el Diccionario de la Real Academia Española (DRAE): “1) Arte, primor, ingenio o habilidad con que está hecho algo; 2) Predominio de la elaboración artística sobre la naturalidad; 3) artefacto (máquina, aparato) y 4) Disimulo, cautela, doblez”. Así, la Constitución, instrumento fundamental para la ordenación de la comunidad estatal, es un significativo “artificio”, desde que todo lo que hay o puede existir en ella se corresponde o resulta susceptible de relacionar o implicar con alguna de las definiciones prestadas por el DRAE. Justamente, las piezas argumentales que componen esta Sección 4 no difieren de las construidas en otros sitios. Se agrega, ahora, sin gradualismo ni vacilación, una suerte de común denominador con aspiración de lengua uniforme.

En primer lugar, sin desdecir ahora, en otro sitio se afirma que “... el hombre introduce el derecho en el mundo natural, no al revés”.⁽⁷⁸⁾ En esta ocasión, se apela a “artificio” en los sentidos orientados por “ingenio” o “habilidad”, según el caso. Las constituciones no son producidas por el mundo natural o la naturaleza, son una obra exclusivamente humana. La fortaleza o debilidad de las constituciones depende, en buena medida, de la “habilidad” que sus redactores que la crean, producen o generan, posean para ordenar las relaciones individuales en la comunidad y las de esta en la individualidad y, luego del génesis, por todos sus realizadores. Por su parte, el ingenio como facultad creadora distingue también la peculiar naturaleza artificial de la Constitución.

En segundo término, en otro texto —que ahora forma parte de este— se observa: “La Constitución como norma se encuentra inserta, siempre, en un contexto de ‘cultura’. ‘Cultura’ significa lo creado por el hombre,

(78) Ver FERREYRA, RAÚL G., “Enfoque sobre el mundo del Derecho. Constitución y derechos fundamentales”, *op. cit.*, p. 245.

en diferenciación de la naturaleza".⁽⁷⁹⁾ La artificialidad de la Constitución queda expuesta con su factura o "hechura"; concretamente: el dato indisputable de su "elaboración humana" sin desprenderse sus creadores de su filiación del mundo natural, pero sin la intervención directa de este en la generación normativa.

En tercer lugar, porque intento que los recuerdos posean un orden y ayuden armoniosamente a pensar, transcribo aquí algo que también ya se encuentra escrito: "Las constituciones pueden ser entendidas, metafóricamente, como máquinas simples, porque son capaces de definir y organizar una fuerza o energía ciudadana, con racionalidad y dirección".⁽⁸⁰⁾ La orientación de la Constitución como artificio —significado sustantivo, como "máquina" en la que se concreta su naturaleza colegida, como artificio— puede convivir en la captación que se ensaya. Finalmente, la "cautela", la cuarta orientación elegida de "artificio" constitucional. Sobre el derecho constitucional se expresa, en otro texto, que "... su principal deber es poner orden fundamental en la coexistencia humana, reglar la fuerza estatal e imponer que el Estado no cause 'daño' a las personas o que ellas lo causen entre sí...".⁽⁸¹⁾ Si acaso fuese cierto que se trata de la primera lección de la constitucionalidad, su posibilidad de concreción enlaza, directa, proporcional y necesariamente con la "cautela" (precaución) que haya de observarse tanto en la instancia de producción como en su realización. Por lo tanto, la artificialidad de la Constitución, en forma semejante a las anteriores, también queda demostrada.

4.2 | Raigambre constitucional

Enrolar a la Constitución como un artificio corre el albur de parecer una descripción insidiosa, porque asecha su campo semántico. Sin embargo, dicha significación posee una combinación precisa que influye con vastedad, porque se puede conjeturar que no existió Constitución desde tiempo inmemorial y siempre son vinculantes en determinado espacio.

(79) FERREYRA, RAÚL G., "Concepto y cualidad de la Constitución federal. Su rol procesal", en *Revista de Derecho Público*, año II, n° 6, Bs. As., Ediciones Infojus, p. 57.

(80) FERREYRA, RAÚL G., "1852. Orígenes. Sobre las Bases de Juan Bautista Alberdi y la Constitución Federal en el tiempo", *op. cit.*, p. 221.

(81) FERREYRA, RAÚL G., "Discurso sobre el Derecho Constitucional. Colores primarios", *op. cit.*, pp. 107/108.

Este artefacto constitucional puede ser abordado, definido, mejor dicho, comprendido como la raíz de un sistema jurídico, porque toda la construcción jurídica de una comunidad estatal, en determinado tiempo y espacio, queda o debe quedar sustentada, soportada, en fin, "fundamentada" por el propio derecho que emana de la Constitución, o cuya validación esta autoriza; en otras palabras, la Constitución da lugar a la ordenación del sistema jurídico. Elegida y puesta la Constitución en el mundo, ella es el primer nivel, la base, que sirve como fundamento sobre el cual todos los objetos jurídicos de los siguientes niveles inferiores se ordenarán o se constituirán; es decir, es el fundamento sobre el cual se basarán todos los niveles. A ella se la elige, en el momento de la configuración originaria, como la base, el punto de partida que autorizará la construcción de todos los demás objetos jurídicos.⁽⁸²⁾

4.3 | Razón constitucional

Nótese, además, la actividad secundaria que desarrolla el artificio constitucional en la fundamentación del Estado. Se dice "secundaria" porque la tarea tiene dicha significación en el tiempo; no es secundaria ni en la función ni en la jerarquía.⁽⁸³⁾ Luego de la fundación o instauración constitucional, cumplido el momento constituyente originario, su sistema normativo será el propio fundamento para validar todo el desarrollo de la vida en la comunidad estatal.

Por ello, pues, "fundamentos constitucionales", en referencia a su razón, porque la validez jurídica de todo el derecho de una comunidad, en determinado tiempo y espacio, queda o debe quedar explicada, justificada, en fin, "fundamentada" por el propio derecho que emana de la Constitución, o cuya validación esta autoriza. El artificio constitucional, por intermedio de la normatividad propia e inherente de cada una de sus determinaciones procesales y de contenido, fundamenta el paso de un nivel jurídico superior a otro inferior, en forma sucesiva, es decir, cómo pueden ser constituidos los diversos objetos de cada uno de los niveles del orden jurídico.

.....

(82) Ver CARNAP, RUDOLF, *La construcción lógica del mundo*, México, UNAM, 1998, pp. 47, 48 y 75.

(83) BOBBIO, NORBERTO, "Normas primarias y normas secundarias", en *Contribución a la teoría del Derecho*, Madrid, Debate, 1990, pp. 307/308.

En resumen, la arquitectura del interior del Estado, la razón para su existencia —dado que su propia normatividad contiene la descripción de los procesos y los límites y vínculos para validar toda la producción jurídica inferior— encuentra fundamento en la Constitución, exquisito artificio diseñado por el hombre.

4.4 | Enumeración de las reglas

Elegir al artificio constitucional para fundamentar al Estado constituye una determinación política. Se adopta con antelación a la arquitectura estatal y se funde con sus fines. Por dicha razón, al desenvolverse la elección señalada se “opera” entre la decisión política y la propia arquitectura del sistema “una relación circular” que rige “toda la construcción” futura.⁽⁸⁴⁾

La fundamentación constitucional del Estado se cumple o puede cumplirse por intermedio de cuatro principios o reglas. Ninguna de estas reglas o principios posee una realización absoluta, por eso son reglas “inacabadas” o reglas de realización progresiva o reglas de realización relativa. Además, se asume en este texto que no existen diferencias ontológicas o estructurales entre los principios y las reglas que emanan de las normas constitucionales; las desemejanzas entre las unas y los otros son más bien de estilo, pese a que desde el punto de vista de la literatura jurídica, en general, se prefiere “regla”. Bien entendido: que en toda obra literaria son esenciales el estilo y las ideas.⁽⁸⁵⁾

Entonces, estos cuatro principios o reglas que emanan de la Constitución pueden ser descritos como de terminación inacabada, porque por su intermedio se pretende fundamentar la regulación del Estado o la limitación de su inherente poder.

.....

(84) Ver ZAFFARONI, E. RAÚL, *et al.*, *Derecho Penal*, *op. cit.*, pp. 104/105.

(85) No asumo la distinción fuerte y débil, respectivamente, entre principios y reglas. Nótese: no significa que la distinción no posea entero fundamento; simplemente, es preciso señalar que tiene un alcance y contenido explicativo bastante más reducido del que comúnmente se le asocia, dado que la mayor parte de los principios, tendencialmente, se comportan como las reglas, porque también son “derecho sobre derecho”, portadores de sana normatividad. Se sigue, en general, la consistente tesis de Luigi Ferrajoli expuesta en “Constitucionalismo garantista y constitucionalismo principialista”, en *Un debate sobre el constitucionalismo*, Madrid, Marcial Pons, 2012, pp. 11/50.

Al mero efecto de su exposición y aplicación pedagógica, resulta posible agrupar estos principios o reglas que surgen constitucionalmente del siguiente modo:

- i. Regla sobre la subordinación;
- ii. Regla sobre la variación. Cambio formalizado. Reforma y enmienda;
- iii. Regla sobre la distinción de funciones. Distribución horizontal y vertical del poder;
- iv. Regla sobre la acción. Derechos y deberes fundamentales.

En su etapa de fundamentación estatal, cada uno de estos principios o reglas constitucionales se desenvuelve activamente, ya sea para configurar una raíz, o para justificar una razón. Son “materiales estructurales”, “pilares”, o mejor, “elementos de la arquitectura del interior del Estado” emplazados positivamente, puestos en la Constitución. Sin embargo, para mantener incólume el rigor analítico, se prefiere agruparlos en dos órdenes, exactamente parejos a los “fundamentos constitucionales”. Más específicamente, pues, la regla sobre la variación o cambio y la regla sobre la subordinación caen dentro del marco de los fundamentos constitucionales, observados como raíz. En cambio, la regla sobre la distinción y la regla sobre la acción se corresponden, o mejor dicho, son la manifestación de los fundamentos constitucionales, apreciados, en este caso, como razón o justificación para el ejercicio de la fuerza estatal. Cada regla emanada constitucionalmente obtiene su propio despliegue. Así, en las próximas secciones se da tratamiento a dicha cuestión.

5 | Regla sobre la subordinación

Derecho constitucional y Estado no son entidades equivalentes, pero sí inextricablemente vinculadas; el primero entraña una especial combinación de reglas; mientras que el segundo constituye una entidad de dominación y asociación de hombres asentados en un territorio determinado, con vocación de permanencia, cuya cabecera de la ordenación jurídica se encuentra ocupada, en general, por el derecho emanado de la Constitución. La relación necesaria que existe entre estos dos instrumentos o entidades debería ser, pues, que el concepto de Constitución determinase, subordinase la noción de Estado.

A continuación, analizaré los procesos por intermedio de los cuales la Constitución ordena al Estado. Aunque no hay imágenes preparatorias, arraigar al Estado no coincide ni condice con su caída de rodillas. La auténtica subordinación del Estado al derecho constitucional significa establecer una relación de dependencia entre los dos entes. Subordinar, pues, en esta consideración jurídica significa precisar argumentos que hagan factible que el Estado quede bajo la sujeción, a la orden, mando o dominio del derecho que emana del sistema constitucional.

Una de las ideas aurales desde fines del siglo XVIII y comienzos del siglo XIX ha sido la que postula la subordinación de los ciudadanos y los servidores públicos a una suma regla: la Constitución.⁽⁸⁶⁾ Sin embargo, no hay relación entre la facilidad que existe para discurrir sobre las ventajas de dicha materia y la constante dificultad expuesta en su desventajosa realización concreta en cada comunidad estatal. Muchas veces, el propio orden constitucional pareciera en gradual desintegración o descomposición, excluido o descompensado por la energía repelente que emerge del desorden impuesto en determinadas comunidades estatales.

Sea como fuere, la Constitución es el único “artificio fundamental”⁽⁸⁷⁾ inventado, hasta el momento, para lograr cierta regulación, determinada limitación y específicos controles del poder del Estado. La determinación de reglas, fundantes y fijas, reguladoras del proceso político, constituye un acuerdo sustantivo para fundar la comunidad estatal y enraizar las convicciones de los ciudadanos y ciudadanas que integran su pueblo.

Me atrevo a justificar la proposición discutida sobre la subordinación jurídica del Estado, con marcado escepticismo. Apoyado en razonamientos

.....

(86) Observa Luigi Ferrajoli que existen diversas concepciones de la Constitución y del constitucionalismo jurídico. Un rasgo común a todas ellas puede encontrarse en la idea de la subordinación de los poderes públicos —incluido el legislativo— a una serie de normas superiores, que son las que en las actuales constituciones establecen derechos fundamentales (FERRAJOLI, LUIGI, en “Constitucionalismo garantista y constitucionalismo principialista”, *op. cit.*, pp. 11/13). La afirmación resulta verdadera pero parcial, porque no basta con alcanzar el discurso de los poderes públicos. Tiene que contener, también, el ineludible deber de los ciudadanos de cumplir o acatar la Constitución, cuyas estipulaciones normativas son el esquema para abarcar y contener las conductas alcanzadas por el derecho.

(87) LOEWENSTEIN, KARL, en *Teoría de la Constitución*, *op. cit.*, pp. 149/151, llama Constitución al “dispositivo fundamental” para el control del proceso del poder.

anteriores y sin títulos excesivos, se puede afirmar que, puesta la combinación de las reglas constitucionales en el mundo por el órgano habilitado para producirlas o creadas por el órgano instituido para producirlas — siempre en representación de la ciudadanía—, sus “contenidos y procedimientos esenciales”⁽⁸⁸⁾ permiten reconocer un modelo de Estado fundado en su correcta subordinación lógica al derecho, hasta cierto punto. En este contexto, repito: todo el Estado se encuentra “constituido por la constitución” y todo el derecho del Estado debe ser derecho autorizado por la Constitución. Existe una notable excepción, muchas veces gigantesca y no menos patética ni evidente: ciertos aspectos de la emergencia política, económica, social y financiera tienden a no calzar en la Constitución. En dichas oportunidades se yergue un derecho estatal fuera de la Constitución, pero no hay espacio aquí para su detallado tratamiento.⁽⁸⁹⁾ Eliminar o reducir al estado policial —el tipo opuesto por antonomasia al Estado constitucional— no tiene que preocupar en la utilización de medios para lograrlo, porque la composición de este último destruye o devalúa la regla sobre la subordinación. En los próximos párrafos, describo las líneas observadas en el desarrollo propio de la regla sobre la subordinación, es decir, el modo y alcance concreto de despliegue de la regla de subordinación: a) la supremacía normativa de la Constitución (subsección 5.2); b) el control de constitucionalidad (subsección 5.3) y c) el principio de juridicidad (subsección 5.4).

5.1 | Suma regla

Los hombres han dedicado y destinado largos años a aprender y disfrutar de las ventajas que puede proporcionar, en general, una ordenación jurídica determinada; calificada por la primacía de una norma que se erige como superior, con jerarquía intransigente, indubitable e indisputable por encima del resto de las normas que integran el sistema jurídico estatal y se califican como inferiores. La configuración de reglas sobre derecho constitucional ha contenido en su escritura —casi siempre— una regla suprema, es

(88) Ver HÄBERLE, PETER, *El Estado constitucional*, op. cit., p. 1.

(89) Para la evaluación de esta cuestión, se remite a FERREYRA, RAÚL GUSTAVO, *La Constitución vulnerable. Crisis argentina y tensión interpretativa*, Bs. As., Hammurabi, 2003 y también el ensayo “¿Tiempo constitucional? La Constitución vulnerable”, [en línea] www.infojus.gov.ar, 29/04/2014, Id Infojus: DACF140220.

decir, la Constitución como norma que fundamenta la totalidad del orden jurídico, "... tanto por su forma de creación, cuanto por su contenido".⁽⁹⁰⁾

Al idearse la primacía constitucional⁽⁹¹⁾ y su consecuente distinción jerárquica dentro del sistema, seguramente se infirió que con formulación de unas pocas palabras se generaba una suma regla, cualidad que merece ser comprendida en sus justos alcances: "suprema, altísima y que no tiene superior".⁽⁹²⁾

Se emplaza una norma —la constitucional— en el sistema jurídico y se la posiciona como superior, porque ninguna será más alta que ella. Podría discutirse el don o gracia especial de la ubicuidad, es decir, si el emplazamiento y ulterior posicionamiento no constituyen, en rigor, una actuación autorreferencial de la propia norma constitucional que se autodetermina a sí misma. Nótese que la posición de la regla constitucional en el sistema e incluso su emplazamiento como suprema, aunque tiene el fundamento en ella misma, no implica contradicción lógica, porque manejar con cuidado los enunciados de naturaleza autorreferencial es algo bien distinto que predicar que todo enunciado de ese tipo o naturaleza carezca de significado.⁽⁹³⁾ No hay misterio: para fundamentar la primacía de la regla constitucional, su cotización normativa descansa en su propio texto y no es preciso acudir a una norma superior a la Constitución misma para resolver

(90) Ver BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *El Derecho de la Constitución y su fuerza normativa*, Bs. As., Ediar, 1995, p. 92.

(91) Sobre la supremacía normativa de la Constitución, el texto jurídico con mayor antigüedad y aún en vigor reside en la determinación establecida en el art. VI, Sección 2 de la Constitución de EEUU de 1787: "... Esta Constitución, y las leyes de los Estados Unidos que se expidan con arreglo a ella, y todos los tratados celebrados o que se celebren bajo la autoridad de los Estados Unidos, serán la suprema ley del país y los jueces de cada Estado estarán obligados a observarlos, a pesar de cualquier cosa en contrario que se encuentre en la Constitución o las leyes de cualquier Estado...". Basta pronunciar la fórmula normativa citada en voz alta para creer sobre la naturaleza todopoderosa de la suma regla, máxime al estimularse su judicabilidad en el art. III, Sección 1: "Se depositará el poder judicial de los Estados Unidos en un Tribunal Supremo y en los tribunales inferiores que el Congreso instituya y establezca en lo sucesivo (...) Sección 2: El Poder Judicial entenderá en todas las controversias, tanto de derecho escrito como de equidad, que surjan como consecuencia de esta Constitución...".

(92) Según el Diccionario de la Real Academia Española, del latín *summus*.

(93) El delicado problema teórico sobre la autorreferencia en el derecho constitucional ha sido estudiado y expuesto en FERREYRA, RAÚL G., *Reforma constitucional y control de constitucionalidad. Límites a la judicabilidad de la enmienda*, Bs. As., Ediar, 2007,

la cuestión. La supremacía se comprende en normas puestas en la propia escritura de la Constitución; no hay ningún supuesto porque se trata de derecho constituyente puesto por el propio creador de la norma.

Significativamente, una Constitución será el rodeo indeterminado de todas las circunstancias que atraviere en su realización, pese a que por definición constituya la suma regla sobre la pretendida ordenación previsible de la vida ciudadana insertada en la comunidad estatal. Entonces, cotizarla como "suma regla" significa indicar su inherente "supremacía normativa"⁽⁹⁴⁾ o hacer referencia a su significación más armoniosa como "teorema de la supremacía".⁽⁹⁵⁾ "Supremacía" tiene semejante significado que "suma": que no tiene superior en su línea, porque nada existe por encima de la regla fundamental del Estado.

El poder constituyente, integrado por los representantes de los ciudadanos que forman el pueblo del Estado, elabora y establece la norma constitucional, cuyo paso final, en ocasiones, también se remite a la aprobación del cuerpo electoral. En el momento constituyente de la creación jurídica originaria o en el momento constituyente de su variación, también se establecen las atribuciones para generar normas de rango inferior a la Constitución. Naturalmente, pues, existirán en el ordenamiento normas de diverso rango y el único modo conocido para mantener la unidad del citado ordenamiento exigirá que todas las normas que lo componen se reduzcan a la "unidad" de criterio prescrito por la Constitución. Esta reducción a la unidad será entera y coherentemente posible si y solo si existe una norma de la cual deriven su normatividad, de modo directo o indirecto, todas las otras demás normas.⁽⁹⁶⁾

pp. 437/450. Se remite en homenaje a la brevedad. Aquí solo se sugiere la bibliografía básica sobre la cuestión: ROSS, ALF, *Sobre el Derecho y la justicia*, Bs. As., Eudeba, 1994, pp. 80/82; "On Self Reference and Puzzle in Constitutional Law", en *Mind*, vol. 78, Issue 309, Oxford University Press, enero, 1969, pp. 1/24; HART, H. L. A., "Self-referring laws", en *Essays in Jurisprudence and Philosophy*, Oxford, Clarendon Press, 1985, pp. 170/178, publicado originariamente en obra en homenaje a Karl Olivecrona, en 1964; y GUIBOURG, RICARDO, "La autorreferencia normativa y la continuidad constitucional", en AAVV., *El lenguaje del Derecho. Homenaje a Genaro R. Carrió*, Bs. As., Abeledo Perrot, 1983, pp. 182/195; entre otros.

(94) Ver SAGÜÉS, NÉSTOR P., *Teoría de la Constitución*, Bs. As., Astrea, 2004, pp. 98/99.

(95) Ver EKMEKDJIAN, MIGUEL Á., *Tratado de Derecho Constitucional*, t. I, Bs. As., Depalma, 1993, p. 31.

(96) Ver BOBBIO, NORBERTO, *Teoría general del Derecho*, Bogotá, Temis, 1998, pp. 168/173.

La unidad del sistema jurídico estatal es una tarea fundamental que cumple la Constitución al subordinar la producción y la realización jurídica a una determinada graduación de jerarquías, procesos y contenidos, hasta cierto punto. La Constitución, al configurar el parámetro de validación formal y material, determina la membresía de las reglas inferiores de todo el orden estatal.

El acuerdo básico de la ciudadanía significa, sin pompas, que en el escalonamiento jerárquico de las normas jurídicas, en principio, nada existe sobre la regla superior constitucional. Todo acto o norma producido o generado fuera del procedimiento o contenidos estipulados por la suma regla constitucional implica una “variación” no autorizada o cambio prohibido por el propio sistema; la transgresión genera una situación de disconformidad, un vicio o defecto: la inconstitucionalidad. La citada gradación jurídica ubica a todas las reglas en niveles diferentes; los mayores subordinan a los inferiores, y la Constitución —la suma regla— subordina a todo el orden jurídico del Estado. Así puede postularse la unidad del ordenamiento jurídico del Estado. Sin hacer profecías, un historiador de las constituciones narraría, en el futuro siglo XXII, que la “supremacía normativa”, objetivada en la suma regla constitucional —inventada en el siglo XVIII— fundamentó la unidad de los ordenamientos jurídicos estatales durante el siglo XIX, mecanismo que se consolidó durante el siglo XX y a comienzos del XXI constituía un solvente paradigma.

Finalmente, corresponde decir con propiedad que la Constitución Federal de la Argentina, desde 1853-60, consagra la supremacía normativa de la suma regla y el correspondiente escalonamiento jerárquico de las normas inferiores a ella.⁽⁹⁷⁾ La Constitución Federal reformada, a partir de 1994, dispone la complementariedad constitucional del DIDH en las condiciones establecidas en el art. 75, inciso 22, para conjugar el recto entendimiento de la primacía.⁽⁹⁸⁾

(97) ARTÍCULO 31.- “Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859”.

(98) Para una ampliación sobre la estructura básica del derecho constitucional de la Argentina, se remite a FERREYRA, RAÚL G., “Discurso sobre el Derecho constitucional. Colores primarios”, *op. cit.*, pp. 112/134.

5.2 | Relación con el DIDH

En nuestros Estados de América del Sur, la redacción de la Constitución dejó de ser una ficción o un estado de entes imaginarios a partir de la independencia de la sujeción colonial. Resulta inmensa la nómina de los modelos normativos proyectados en América del Sur desde el siglo XIX.⁽⁹⁹⁾ Cientos de escritos que tuvieron diferentes senderos. Obras imperfectas, quizá tautológicas, porque el único modelo jurídico existente, por escrito y por entonces, era la Constitución de Estados Unidos, sancionada en Filadelfia en 1787. Aquí no ofreceré resumen ni comentario de estos textos. Constan en documentos reales, aunque muchas de ellas no pasaron del mero programa o tuvieron una vigencia muy breve. Sin embargo, en su lenguaje y en las derivaciones apropiadas de su lenguaje constitucional originario, precoz y parcamente, estipulaban la relación entre el derecho estatal y el derecho internacional.

En estos párrafos se insertan palabras sobre una parte del derecho internacional, el derecho internacional de los derechos humanos. Particularmente, no se predica sobre el modo que ingresa o egresa del orden jurídico estatal, es decir, sobre “el método de inserción”. Al respecto, pueden plantearse las discusiones entre monistas o dualistas: mientras que los primeros proponen la vía de la “estatización” (vinculada a un proceso y contenidos determinados por la Constitución, y que ella canaliza y empalma; doctrina a la que se adhiere para dogmatizar sobre el sistema de la Argentina), los segundos se inclinan por la “referencia” al DIDH⁽¹⁰⁰⁾ tal como se presenta en el derecho internacional. Desde luego, se predica sobre su posición, emplazamiento,

(99) Ver GARGARELLA, ROBERTO, *200 años de constitucionalismo en América Latina 1810-2010*, Bs. As., copia del manuscrito original, gentilmente cedido por su autor y existente en mi archivo personal desde 2012.

(100) El problema vinculado con las relaciones recíprocas entre el derecho constitucional y el derecho internacional público ha sido objeto de frondosos estudios. Una profunda, vasta y sencilla descripción fue presentada por Boris Mirkine-Guetzévitch en el año 1933. Así, señaló la existencia de tres teorías que se excluyen unas de otras: el paralelismo, el internacionalismo y el nacionalismo constitucional. El paralelismo o reconocimiento de la existencia simultánea de dos órdenes jurídicos independientes —internacional e interno— (también apodado “dualismo”) habilita una influencia recíproca y de penetración entre ambos modelos. Por su parte, el internacionalismo o reconocimiento de la primacía del derecho internacional (denominado también “monismo”) consagra la subordinación del derecho constitucional al modelo pergeñado por el orden jurídico internacional. Por último, el nacionalismo constitucional o reconocimiento de la primacía del derecho interno consiste en un sistema en virtud del cual la misma obligatoriedad de las normas del derecho internacional se encuentra determinada por el derecho constitucional: el Estado no admite el derecho internacional sino en cuanto la regla

sitio o lugar que ocupa en el espacio jurídico estatal una y toda vez que fue admitido. Naturalmente: no se encuentran ausentes opiniones contrarias a la admisión del DIDH dentro del sistema de fuentes, porque tales inserciones son "problemáticas", al no alentar el desarrollo y fortalecimiento de una cultura constitucional propiamente de la comunidad estatal.⁽¹⁰¹⁾

Concretamente, aquí se trata de la ubicación jurídica del DIDH en el orden jurídico del Estado constitucional y en determinado tiempo,⁽¹⁰²⁾ no sus modalidades de ingreso, progreso y egreso del sistema estatal.

En el párrafo anterior se da cuenta de la primacía, revelada en el ámbito de subordinación del Estado al derecho, al quedar ligada la validez de su orden jurídico al marco de referencia, formal y sustancial, tipificado y sostenido en la suma regla constitucional. La opción por una Constitución escrita, cuya variación o cambio solo debe formalizarse por procesos distintos a la producción

.....
de que se trate esté en conformidad con el Derecho público interno. Ver MIRKINE-GUETZÉVITCH, BORIS, *Modernas tendencias del derecho constitucional*, Madrid, Reus, 2011, pp. 87/90.

Recientemente, sobre el particular, Horacio Daniel Rosatti describe las dos fórmulas de inserción del DIDH en el orden jurídico interno de un estado ofrecidas, parcialmente, a su turno, por Antonio Boggiano en su voto la causa "Arancibia Clavel" [Ver considerandos 8º y 9º; CSJN, Fallos: 327:331, "Enrique Lautaro Arancibia Clavel", 24/08/2004, respeto a los derechos humanos e imprescriptibilidad de los crímenes de lesa humanidad]: la "nacionalización" y la "referencia". Según Rosatti, la nacionalización reconocería tres variantes: la incorporación conforme al procedimiento y en los límites establecidos por la Constitución (por ejemplo, ratificación por el Poder Ejecutivo y aprobación por el Congreso); la "recepción" por parte del Poder Judicial "a pesar de no estar aprobados legislativamente y ratificados por el Presidente de la Nación; como ha sido práctica en Holanda" y la "adaptación" por "vía de una redacción similar a la de los tratados sin seguirlo tal cual rigen internacionalmente". La "referencia" implica que el tratado se aplica tal como rige en el derecho internacional y no porque se haya incorporado al Derecho interno". Boggiano juzga que el poder constituyente reformador en 1994 adoptó el método de la referencia al DIDH; Rosatti, en cambio, sostiene que el método fue la "nacionalización por incorporación formal, según el procedimiento previsto en el art. 75, inc. 22. Ver ROSATTI, HORACIO DANIEL, *et al.*, *Derechos humanos en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (2003-2013)*, Bs. As., Rubinzal-Culzoni Editores, 2013, pp. 55/67. En el caso argentino, se comparte la tesis de Rosatti, aunque se prefiere cambiar "nacionalización" por "estatización" por las razones distinguidas en la sección 3.5.2. de este texto, respectivamente, en relación con la diferenciación entre "Estado" y "Nación". Además, en el caso argentino, la "estatización del DIDH" no genera específicamente una pura incorporación; el proceso y los límites son suministrados por la Constitución Federal, en cuyo caso, la "complementariedad" resulta el término generador e instaurador del sistema de la Constitución Federal de la República Argentina.

(101) Ver ROSENKRANTZ, CARLOS, "En contra de los 'préstamos' y de otros usos 'no autoritativos' del Derecho extranjero", en *Revista Jurídica de la Universidad de Palermo*, año 6, n° 1, 2005.

(102) BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *Manual de la Constitución Reformada*, op. cit., p. 371.

de la ley ordinaria, establece un paradigma en el sistema de fuentes del orden jurídico. Entre los corolarios de dicha doctrina, hay una de relevante importancia teórica: por intermedio de la primacía constitucional los Estados intentaron diseñar, desarrollar y completar el monopolio de la fuerza, concretado en la regulación de la autoridad y la centralización terminante de los ámbitos vinculados con la producción y realización del derecho, respectivamente.

Pronto se cumplirán 70 años desde la creación de la Organización de las Naciones Unidas que, en rigor, como se ha observado⁽¹⁰³⁾ por su natural competencia para la ordenación interestatal, debería llamarse “Estados Unidos”. Uno de los datos más significativos de la ONU se objetiva en la normatividad producida a escala global, con profundos rasgos de derecho constituyente de la más alta estirpe sobre derechos humanos. Al leerse con seriedad, el art. 1º de la Declaración Universal de los Derechos Humanos —aprobada por la Asamblea General el 10/12/1948—, en tanto proclama que “Todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos y, dotados como están de razón y conciencia, deben comportarse fraternalmente los unos con los otros”, llamará la atención que los hombres son una especie extremadamente original. Demoraron miles de años para escribir, con atisbos globales y determinada normatividad jurídica, que honrar la vida y “ayudar a vivir”⁽¹⁰⁴⁾ con determinado régimen de bienestar,⁽¹⁰⁵⁾ no hacer daño⁽¹⁰⁶⁾ al otro, “guiarse por el conocimiento”⁽¹⁰⁷⁾ y

.....

(103) Ver BUNGE, MARIO, *Filosofía política...*, op. cit., p. 331. En este texto se añade que los EEUU deberían llamarse “Provincias Unidas”.

(104) *Ibid.*, p. 193.

(105) Ramón Ferreira escribió en 1852 que el Estado tiene como fundamento proporcionar a los hombres medios de conservación y procurar que sean más felices. “Los objetos generales de un buen gobierno son la riqueza, la ilustración, la seguridad de los ciudadanos y la moral pública”. Ver FERREIRA, RAMÓN, *Manual de Derecho Natural (Escrito en 1852 para el Colegio de Tacna en el Perú)*, Parará, 1861, pp. 32 y 35.

Años antes, Thomas Jefferson había escrito también sobre el mismo asunto: “*The care of human life and happiness, and not their destruction, is the first and only legitimate object of good government*”. Ver *The Writings of Thomas Jefferson, To The Republican Citizens of Washington County, Maryland, Assembled at Hagerstown On the 6th Instant, [Monticello, March 31, 1809]*, vol. VIII, Taylor y Maury, Washington D.C., 1854, p. 165. Bastaría pensar en el Estado y atribuir un apropiado mundo feliz entre sus finalidades capitales. No obstante, dejo librado al lector la fe y mérito de la afirmación de Jefferson.

(106) POPPER, KARL R., *La sociedad abierta y sus enemigos*, Bs. As., Paidós, 1992, p. 479.

(107) RUSSELL, BERTRAND, “Lo que creo”, en *Por qué no soy cristiano*, Barcelona, Edhasa, 2004, p. 86.

ser solidario siempre que se pueda, en un marco de profundo e inmarcesible respeto al otro, constituye el repertorio fundamental para las bases mínimas del desarrollo de la vida de nuestra especie.

Deseo exaltar tres escenas, porque compendian, con buenas razones, aspectos relevantes de la relación del DIDH con el derecho estatal.

5.2.1. Escena 1

El DIDH se produce en el ámbito de encuentros, debates, eventos, cónclaves o asambleas, siempre en sede internacional, no estatal. Cambia, radicalmente, el paradigma del monopolio estatal en la creación del derecho, aunque no cesa ni se devalúa la primacía constitucional. Una de las principales objeciones dialógicas presentadas reside en el hecho indiscutido de que las personas que producen el DIDH, en la abrumadora y terminante mayoría de los casos, no son servidores públicos elegidos directamente por el cuerpo electoral del Estado, en cuyo territorio y propio tiempo tendrá pretensiones de vigencia el “Derecho” generado en el ámbito interestatal, trátase de la ONU o de la OEA o de la OIT, por ejemplo. Además, dado que esas personas no son elegidas en comicios populares auténticos, su conducta no puede ser objeto de ulterior juicio de responsabilidad en las urnas.

Aunque dicha circunstancia no compromete a la hasta ahora conocida única fuente de primacía —la Constitución— sí propone un nuevo matiz. Abierta la “puerta” por el derecho estatal —por la vía constitucional— para el ingreso del DIDH, este tendrá validez en las condiciones que siempre se establezcan.⁽¹⁰⁸⁾

(108) Raúl Zaffaroni ha plantado tesis original para la Argentina. Así, afirma que el texto vigente de la Constitución Federal establece un plexo de derechos incorporados al derecho interno en función de: (a) textos constitucionales consagatorios; (b) tratados que tienen jerarquía constitucional; y (c) tratados que tienen jerarquía superior a las leyes. Las fuentes (b) y (c) se relacionan conforme a las reglas del DIDH, que están sometidas al principio de conglobación o interpretación conjunta, traducida en la prohibición de interpretar un tratado de derechos humanos como limitativo de lo dispuesto en otro. De allí que ninguno de ellos puede interpretarse sin tener en cuenta los otros. Pero entre las fuentes (a) y (b) también se establecen relaciones de conglobación: la Constitución Federal (a) establece que las disposiciones de tratados con jerarquía constitucional (b) deben entenderse complementarias de los derechos y garantías en ella reconocidos; y los tratados internacionales (b) establecen que no pueden entenderse como limitativos de derechos consagrados en la Constitución (a) (art. 29, CADH; art. 23 de la Convención Contra la Discriminación de la Mujer; art. 41 de la Convención sobre Derechos del Niño). La globalización entre (b) y (c) (impuesta por el DIDH) y entre (a) y (b) (impuesta por el derecho constitucional y el internacional) impone la conside-

5.2.2. Escena 2

Singularmente, pues, corresponderá actualizar y ampliar el contenido del derecho constitucional. Su vinculación con el DIDH resulta inevitable e impostergable. Sin embargo, en este ámbito juega un rol clave el método de inserción y ulterior posición del DIDH en el sistema estatal. No producirá los mismos efectos el mecanismo de la “estatización” —en las condiciones descritas más arriba— que la vía o método sobre la “referencia”; en el caso argentino, por ejemplo, dogmatizar sobre el mecanismo de la “estatización”⁽¹⁰⁹⁾ del DIDH —encajado en el art. 75, inc. 22 constitucional— permite, además, subsumir el asunto en un contexto de razonable margen de apreciación estatal, es decir, determinar si existe o no existe un “núcleo esencial” de derecho constitucional de intransigente maleabilidad e irreductible transformación.

En la Argentina, tal margen de apreciación estatal emanado de la normatividad suprema existe y se encuentra a cargo de las “autoridades creadas”⁽¹¹⁰⁾ en su Constitución Federal, porque su texto determina:

- Primero, los seis principios regulativos en su Preámbulo.
- Segundo, los derechos y deberes fundamentales.
- Tercero, la distribución vertical y horizontal del poder y su control.

Por todo ello, resulta de imposible representación que un problema deba agotarse, siempre y globalmente, dirigiendo la comprensión a la fuente foránea, sin examinar su natural y persistente complementariedad con la

ración conjunta del plexo emergente de las tres fuentes, en una interpretación que no admita contradicciones. Para suprimir las contradicciones, el intérprete no puede valerse de la pura jerarquía de fuentes (“a” sobre “b” y “c”, “b” sobre “c”), porque la misma Constitución Federal (“a”) impone la globalización con “b” y viceversa, y porque “b” impone la globalización con “c” y viceversa. La apelación a la pura jerarquización de fuentes sería contradictoria con lo que disponen las propias fuentes: la CF establece la complementariedad, es decir, la conglobación. Ver ZAFFARONI, E. RAÚL, *et al.*, *Derecho Penal, op. cit.*, pp. 134/135.

(109) Desde el enfoque de la teoría constitucional, se asume que “estatizar” el derecho internacional no comporta la formulación más precisa. Sin embargo, a falta de una mejor se debe apelar a esta, principalmente, por la claridad y sobre todo por la solvencia del campo semántico que intenta abarcar en el itinerario de su comprensión.

(110) La ideación sobre la autoridad, a cargo del poder público, fue concretada por el poder constituyente originario, con elocuencia, en el art. 22 CF: “El pueblo no delibera ni gobierna, sino por medio de sus representantes y autoridades creadas por esta Constitución”. Recuérdese también que la idea sobre la autoridad yace en el art. 31. Por lo demás, la segunda parte de la CF se denomina: “Autoridades de la Nación [Estado]”.

fuente estatal y en un caracterizado desdecir de su propia voz, lengua y cultura constitucional.

Se asume, entonces, que la racional conglobación entre el derecho (estatal) constitucional y el DIDH (internacional) con jerarquía constitucional, tipificado en la Argentina en términos de equivalencia de las fuentes (CF y DIDH, según regulación contenida en el art. 75, inc. 22), abre un espacio interesante y de probada riqueza semántica para la “complementariedad”, cuyo único requisito reside en el propio margen de reserva estatal propiamente estipulado por la Constitución Federal. Léase, por ejemplo, un cúmulo de siete argumentos:

1. Por la racionalidad dispuesta para todos los actos de los departamentos que ejercen el poder republicano, según asigna el art. 28 y reparte a todo el texto constitucional; integra el principio de juridicidad tal como se expone en la subsección 5.3;
2. Por hecho indisputable que “El gobierno federal está obligado a afianzar sus relaciones de paz y comercio con las potencias extranjeras por medio de tratados que estén en conformidad con los principios de derecho público establecidos en [la] Constitución”, según se consigna en el art. 27;
3. Por la propia relatividad de los derechos constitucionales, todos susceptibles de regulación por el legislador, siempre que no se altere su núcleo;
4. Por la prohibición de otorgamiento de facultades extraordinarias, suma del poder público, sumisiones o supremacías, vinculada en el art. 29 constitucional;
5. Por el principio de estricta y máxima juridicidad, reglado en el art. 19, que establece las competencias delimitadas del poder público;
6. Por la distinción horizontal del poder y la fijación de zonas de reserva a los poderes constituidos, según exigen los arts. 1º, 44, 87, 108 y concordantes;
7. Por el propio peso del art. 75, inciso 22, al detallar que el DIDH jerarquizado constitucionalmente, en las “condiciones de su vigencia...”, no deroga “... artículo alguno de la primera parte de esta Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos”.⁽¹¹¹⁾

5.2.3. Escena 3

El DIDH genera dos cuestiones en relación con la primacía de la constitución estatal.

La primera de ellas, para facilitar la comprensión, se denominará “consagración textual”. Limitada la observación a América del Sur, sus textos

(111) Huelga destacar que los artículos aludidos por la propia Constitución Federal a la “Primera parte” albergan, mínimamente, a los contenidos entre los arts. 1º a 33 del texto.

constitucionales se distinguen en dos grupos: aquellos en los que existe una concreta y específica “formulación normativa” sobre la vinculación jerárquica entre el DIDH y el derecho de la Constitución y aquellos textos constitucionales que carecen de enunciados que propicien, expresamente, la aludida referencia. Toda armonía muchas veces resulta peligrosa. En un cuidadoso relato debe escribirse: casi todos los textos constitucionales poseen formulaciones, excepto el uruguayo, en el que se encuentra “ausencia de referencia expresa a la interacción entre el DIDH y el derecho constitucional”.⁽¹¹²⁾

Una segunda distinción también es iluminativa. Ahora, específicamente, existen cuatro órdenes de escalonamiento jerárquico. En primer lugar, los textos que prescriben la “primacía o prevalencia”⁽¹¹³⁾ del DIDH sobre el derecho interno de fuente estatal; en segundo lugar, los textos que determinan la “equivalencia”⁽¹¹⁴⁾ de las ordenaciones normativas, tanto

.....

(112) Ver MACHADO CYRILLO DA SILVA, CAROLINA, “La posición jerárquica del derecho Internacional de los derechos humanos en la constituciones sudamericanas”, en *Contextos*, publicación del Seminario sobre Derecho Público de la Defensoría del Pueblo de la Ciudad de Buenos Aires, n° 5, 2013, pp. 124/135.

(113) Sobre el particular, se dispone en la Constitución Política de Colombia de 1991:

ARTÍCULO 4°.- “La Constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales”.

... ARTÍCULO 93.- “Los tratados y convenios internacionales ratificados por el Congreso, que reconocen los derechos humanos y que prohíben su limitación en los estados de excepción, prevalecen en el orden interno”.

(114) La Constitución de Venezuela de 1999 pareciera inclinarse por la prevalencia del DIDH sobre el derecho constitucional. Sin embargo, al emplear el término “jerarquía constitucional” se prefiere ubicarla en este grupo. Léase, pues, tal como luce en el art. 23, el siguiente principio: “Los tratados, pactos y convenciones relativos a derechos humanos, suscritos y ratificados por Venezuela, tienen jerarquía constitucional y prevalecen en el orden interno, en la medida en que contengan normas sobre su goce y ejercicio más favorables a las establecidas por esta Constitución y en las leyes de la República y son de aplicación inmediata y directa por los tribunales y demás órganos del poder público”.

En la Constitución de Ecuador de 2008 se ordena, por ejemplo, en el art. 424: “La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica. La Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público”. No obstante, la prescripción contenida en el art. 425 no colabora, precisamente, en la tarea de determinar la “equivalencia de las fuentes”, porque allí se lee: “El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente:

la fuente externa como la estatal; en tercer lugar, las constituciones que determinan que el DIDH se “posicionaría debajo de la propia normatividad constitucional”,⁽¹¹⁵⁾ y, por último, el caso de Uruguay, que ante la falta de mención detallada invita al experto o al ciudadano a un “viaje” bastante ilegible y dominado, quizá, por la discreción en la realización del derecho.⁽¹¹⁶⁾ Se aprecia un notorio esfuerzo de los poderes constituyentes, en los estados sudamericanos. Tolerado o recomendado, el avance progresivo y sustantivo del DIDH configura una nueva ordenación del sistema de fuentes. Ciertamente, cada sistema constitucional posee “determinados rasgos propios de identidad”,⁽¹¹⁷⁾ aunque muchas veces la prosa desarrollada a nivel textual no alcanza una coherente realización. Los rangos en el orden jurídico son diferentes; no es indiferente la concretización de un doble sistema de fuentes: la propia del derecho interno del Estado y la internacional. Incluso, se ha llegado a advertir que si la Constitución declinase su rango superior, es decir, su específica primacía a favor del DIDH, ello no eliminaría su fuerza normativa.⁽¹¹⁸⁾ El ADN del derecho internacional se transmite, sin solución de continuidad, en el propio cuerpo del DIDH; así, se contiene la aspiración de prevalencia sobre el derecho interno, incluyendo el constitucional.

La Constitución; los tratados y convenios internacionales...”; significativamente, el punto y coma luego de “Constitución” tendrá que ser armonizado con la inteligencia también dicha-sa prevista por el art. 424 de la misma estatura constituyente.

(115) En la Constitución de la República Federativa del Brasil del año 1988, se dispuso, originariamente, en el art. 5º, 2: “Los derechos y garantías expresadas en esta Constitución no excluyen otros derivados del régimen y de los principios por ella adoptados, o de los tratados internacionales en que la República Federativa de Brasil sea parte”. Posteriormente, en 2004, por intermedio de la enmienda constitucional 45/2004, se introdujo el siguiente texto como art. 5º, 3: “*Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais*”.

(116) El art. 6º de su texto constitucional, cuya última reforma data del año 2004, no alienta la equivalencia o superioridad del DIDH: “En los tratados internacionales que celebre la República propondrá la cláusula de que todas las diferencias que surjan entre las partes contratantes, serán decididas por el arbitraje u otros medios pacíficos”.

(117) Ver DOLABJIAN, DIEGO A., “Constitución y derechos humanos. 75.22. Modelo para armar”, en *Contextos, Seminario sobre Derecho Público de la Defensoría del Pueblo de la Ciudad de Buenos Aires*, n° 5, 2013, pp. 89/123.

(118) Ver BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *El Derecho de la Constitución y su fuerza normativa*, op. cit., p. 456.

Sin embargo, si tuviésemos que elegir por estas horas, se prefiere adoptar el mecanismo de la absorción, con un relevante e indisponible margen de apreciación estatal, con rango equivalente y posibilidad de denunciar la salida del sistema internacional. Pese a que la tesis no luzca exagerada u ortodoxamente internacionalista, por ahora, se prefiere observar la casa común, la República, sin pausas y con firmeza, para dar ubicuidad en el espacio, en un futuro cercano a un derecho de los derechos humanos para todos los sudamericanos. Nótese, sin embargo, que se trata de una perspectiva fundada “en la insuperable dificultad, hoy existente, de fundar la unidad del ordenamiento en la supremacía del derecho internacional”;⁽¹¹⁹⁾ que cesaría, total o parcialmente, acaso, el día que se pueda afirmar la existencia de la completa globalización o mundialización uniforme del derecho, la existencia de un solo Estado-orden jurídico, y prescindir o devaluar el concepto de Estado que actualmente se maneja. El comentario no deja de ser optimista, porque relega la supremacía total del derecho internacional a su entronización en la cúspide del orden jurídico, que por entonces dispondría de las instituciones necesarias para crear y realizar un orden jurídico global en el mundo entero. Mientras tanto, los ciudadanos de cada una de las comunidades deben disponer del más certero y adecuado ámbito de libertad para discernir, si acaso, en el futuro toda la aldea sudamericana⁽¹²⁰⁾ se hallaría conglobada por la primacía fundacional de

(119) Ver ALÁEZ CORRAL, BENITO, “Nacionalidad y ciudadanía ante las exigencias del Estado constitucional”, *op. cit.*, p. 130.

(120) El 22/06/1856, Francisco Bilbao propuso la formación de un Congreso de América del Sur, en el que cada República enviaría igual número de representantes. El Congreso, símbolo de la unión y de la iniciación, se ocuparía, especialmente, en convertir en leyes particulares de cada Estado varias iniciativas, entre las que se destacaron: “... 1º) La ciudadanía universal. Todo republicano puede ser considerado como ciudadano en cualquier república que habite; 2º) Presentar un proyecto de código internacional; 3º) Un pacto de alianza federal y comercial; (...) 12º) Presentar el plan político de las reformas, en el cual se comprenderán el sistema de contribuciones, la descentralización, y las reformas de la libertad que restituyan a la universalidad de los ciudadanos las funciones que usurpan o han usurpado las constituciones oligárquicas de la América del Sur; (...) 14º) El Congreso fijará el lugar de su reunión y el tiempo, organizará su presupuesto, creará un diario americano. Es así como creemos que de iniciador se convierta un día en verdadero legislador de la América del Sur; 15º) Una vez fijadas las atribuciones unificadoras del Congreso Americano y ratificadas por la unanimidad de las Repúblicas, el Congreso podrá disponer de las fuerzas de los Estados Unidos del Sur, sea para la guerra, sea para las grandes empresas que exige el porvenir de la América; 16º) Los gastos que exija la Confederación, serán determinados por el Congreso y repartidos en las Repúblicas a prorrata de sus presupuestos. 17º) Además de las elecciones federales para representantes del Congreso, puede haber elecciones unitarias de todas las Repúblicas, sea para nombrar un representante de la América, un generalísimo de sus fuerzas, o bien sea para votar las proposiciones universales

determinadas piezas del DIDH, en plano, rango o nivel distinguidamente superior sobre todo el derecho, incluido, con propiedad, el propio constitucional de fuente interna.

5.3 | Control de constitucionalidad

La lectura interna de la Constitución comprueba que su propia existencia como ente supremo del orden jurídico queda condicionada a la eficacia de sus propias garantías. La idea de una Constitución duradera está íntimamente asociada a sus garantías; en especial la interpretación por la vía del control y la reforma constitucional⁽¹²¹⁾ (ver subsección 1. 2). En la subsección 1.3 se propone otro enfoque: una relación de la Constitución con el Estado, que se cumple en la sección 4 y ahora también aquí. Se propugna otra comprensión que ponga el acento en las tareas específicas que se esperaría que la Constitución cumpliera en el rol del Estado.

Las reglas constitucionales no son tan específicas ni tan sintéticas como el resto de las disposiciones del sistema jurídico. Por consiguiente, su correcta aplicación requiere de interpretaciones, de modulaciones, cuya magnitud es indudable, en razón de las significativas especificaciones que exige la disposición jurídica constitucional.

Realizar el sistema constitucional por la vía de la interpretación lisa y llana es, en primer término, leer su texto asignando sentidos a las disposiciones que lo integran. Sin embargo, un texto constitucional puede ser entendido no solo porque se conoce su vocabulario sino, y sobre todo, porque se domina la gramática del lenguaje constitucional empleado; básicamente, el que confiere reconocimiento a los derechos y garantías y programa la distribución, asignaciones de potestades y correlativos controles de las funciones estatales.

Suele afirmarse que el control de constitucionalidad es el fragmento más importante de la interpretación, en la inteligencia de que dicho control es

.....
 del Congreso. 18º) En toda votación general sobre asuntos de la Confederación, la mayoría será la suma de los votos individuales y no la suma de los votos nacionales. Esta medida unirá más los espíritus". Ver BILBAO, FRANCISCO, "Iniciativa de la América. Idea de un Congreso Federal de las Repúblicas", *Cuadernos de Cultura Latinoamericana*, n° 3, Facultad de Filosofía y Letras, Unión de Universidades de América Latina, UNAM, México, DF, 1978.

(121) Ver FERREYRA, RAÚL G., *Reforma y control de constitucionalidad...*, op. cit.

una delegación predispuesta por el pueblo en el pacto original. El derecho es una creación política y la Constitución, su máxima expresión. Su principal objetivo es la ordenación de la vida comunitaria. Una vez producido, se trata, precisamente, de su mantenimiento y desarrollo. Jueces, legisladores, presidentes, en fin, todos los servidores públicos realizan actos políticos; desde luego, en diferentes órbitas y con definidas y ajustadas competencias. Controlar la constitucionalidad constituye una tarea obligada para todos los servidores públicos; aunque, en general, se reserva a la jurisdicción.

La relación, pues, entre la interpretación y el control⁽¹²²⁾ es muy fuerte: siempre que se lleve adelante el test de constitucionalidad de un acto o norma infraconstitucional, del que resulte la descalificación o incompatibilidad del producto enjuiciado, necesariamente hay que interpretar decidiendo si tal conflicto existe o no.

Una de las peculiaridades de la interpretación constitucional, cuyas notas lógicamente se trasladan al control judicial de la constitucionalidad, consiste en que, en ella, notoriamente se destaca su carácter indeterminado pero determinable. Esta genuina indeterminación —que evidencia lo verdaderamente compleja que es la tarea de interpretar el sistema constitucional— no significa una ausencia de restricciones ni que toda interpretación quede, en principio, habilitada.

El derecho constitucional —al igual que su género próximo: todo el derecho— no es un instrumento de precisión matemática, sino que con acierto presenta lo que se ha denominado “textura abierta”. Sin embargo, aunque el lenguaje constitucional no tiene incorporado un significado unívoco, ello no es obstáculo ni serio ni suficiente para predicar que, en determinadas hipótesis, el significado de las disposiciones constitucionales no venga propiamente determinado por el contexto donde es o será realizada,⁽¹²³⁾

(122) Diego Valadés señala, con rigurosidad, que controlar el poder es una necesidad para la subsistencia de la libertad y supone dos niveles distintos de acción: por un lado, los que el poder se autoaplica y, por otro, los que resultan de la actividad ciudadana. Los controles autoaplicados son por propia y madura definición: internos y revisten dos naturalezas: política o jurídica. Ver VALADÉS, DIEGO, *El control del poder*, México, Porrúa, 2000, pp. 2 y 3. Siguiendo la tesis del jurista mexicano, el control judicial de constitucionalidad, con anatomía jurídica, al inaplicar una norma de alcance general o más todavía, provocar su expulsión del sistema, consiste, precisamente, en un control interno y autoaplicado.

(123) Ver MORESO, JOSÉ J., *La indeterminación del Derecho y la interpretación de la Constitución*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1998, pp. 184, 231 y 232.

esto es, por la posibilidad cierta de demostrar que determinadas consecuencias —porque determinados hechos caen fácilmente bajo su campo de realización— se obtienen claramente de la recta aplicación de la regla constitucional pertinente. El significado de las palabras que integran el vocabulario constitucional depende en buena medida del uso atribuido; por eso, considero que es bastante evidente que el significado de las reglas constitucionales está asociado a nuestra forma de vida democrática; en dicho acuerdo reside el punto de conexión necesario para el juego del lenguaje constitucional. En este contexto, la Constitución, como derecho supremo, tiene significados claramente determinados, predispuestos y totalmente comprensibles; otros son determinables, importando a veces el sacrificio de un valor reputado como fundamento del propio orden.

La “garantía de la constitucionalidad” es el “mecanismo” del sistema constitucional, cuyo adecuado funcionamiento proporciona la posibilidad de que ella se mantenga como fundamento supremo del orden estatal, al respaldar la estructura jerárquica de este y consagrar la subordinación del Estado al derecho de la Constitución.⁽¹²⁴⁾ No obstante, no puede perderse

(124) Sobre el control de constitucionalidad, recientemente, el 18/06/2013 los jueces R. Lorenzetti, E. Highton de Nolasco, C. Fayt y J. C. Maqueda, en la causa “Rizzo”, por mayoría, expresaron: “... 7º) Que asimismo cabe señalar que es principio de nuestro ordenamiento constitucional que ningún poder puede arrogarse mayores facultades que las que le hayan sido conferidas expresamente (Fallos: 137:47, entre otros) (...) 8º) Que sobre esas bases, y con sustento en las previsiones constitucionales que establecen la supremacía de la Constitución Nacional y la función que le corresponde a los jueces (artículos 31, 116 y 117), desde 1888 hasta la actualidad se ha sostenido ‘... que es elemental en nuestra organización constitucional, la atribución que tienen y el deber en que se hallan los tribunales de justicia, de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolas con el texto de la Constitución para averiguar si guardan o no conformidad con esta, y abstenerse de aplicarlas, si las encuentran en oposición con ella, constituyendo esta atribución moderadora, uno de los fines supremos y fundamentales del poder judicial nacional y una de las mayores garantías con que se ha entendido asegurar los derechos consignados en la Constitución, contra los abusos posibles e involuntarios de los poderes públicos’ (Fallos: 33:162). 9º) Que para defender esta supremacía, el Tribunal ha declarado a lo largo de su historia —y más allá de los votos individuales de sus miembros—, la inconstitucionalidad de normas que, aun cuando provenían del órgano legislativo que representa la voluntad popular, resultaban contrarias a la Constitución Nacional o tratados internacionales y afectaban derechos de las personas. Solo a modo de ejemplo, puede mencionarse que la Corte Suprema estableció la inconstitucionalidad de: las leyes de Obediencia Debida y de Punto Final que impedían juzgar las graves violaciones a los derechos humanos cometidas durante la última dictadura militar (‘Simón’, Fallos: 328:2056); la ley de Matrimonio Civil que, al impedir a las personas divorciadas volver a casarse, limitaba la autonomía individual (‘Sejean’, Fallos: 308:2268); las normas del Código Procesal Penal de la Nación en cuanto desconocían las facultades acusatorias y la autonomía funcional del Ministerio Público Fiscal (‘Quiroga’, Fallos: 327:5863); la ley penal que, al castigar la tenencia de estupefacientes para consumo personal,

de vista esta necesaria e indiscutida distinción: una tarea es determinar el significado de una regla constitucional, al eliminar o inaplicar —llegado el caso— la regla inferior en conflicto con ella, y otra es generar la regla constitucional misma, es decir, producirla.⁽¹²⁵⁾ Tal afirmación significa que, por un lado, hay órganos de creación y, por otro, hay órganos de realización. Por ello, aunque el mantenimiento de las reglas de juego del sistema constitucional es una función de capital importancia para su perduración, por la vía de la interpretación, ello no conlleva la idea de eternidad. Y, en rigor de verdad, cuando se deja de atribuir significados, las posibilidades que quedan no son muchas, especialmente cuando se considera que “crear” derecho forma parte de la competencia judicial. Más bien, muy pocas, porque el juez anula o devalúa su función y, en descrédito de la división de poderes, vulnera dicha regla, porque, finalmente, intenta

no respetaba la autonomía personal ('Bazterrica' y 'Arriola', Fallos: 308:1392 y 332: 1963); la ley que, al permitir sin fundamento suficiente la interceptación de comunicaciones personales y la acumulación de datos personales, avasallaba el derecho a la intimidad ('Halabi', Fallos: 332:111); la Ley de Contrato de Trabajo que desconocía el derecho del trabajador a la protección integral en la medida que fijaba un tope a la indemnización por despido ('Vizzoti', Fallos: 327:3677) y negaba naturaleza salarial a los vales alimentarios ('Pérez', Fallos: 332:2043); la ley de Riesgos del Trabajo que impedía al trabajador que había sufrido un accidente laboral acceder a una plena reparación ('Aquino', Fallos: 327:3753) en forma inmediata y no sujeta a un sistema de renta periódica ('Milone', Fallos: 327:4607); la ley de Asociaciones Sindicales en cuanto confería tutela gremial solo a representantes o autoridades de sindicatos que contaran con personería gremial ('Rossi', Fallos: 332:2715) y dispensaba privilegios a ciertos sindicatos en detrimento de los simplemente inscriptos ('Asociación de Trabajadores del Estado', Fallos: 331:2499). También invalidó la ley previsional que frustraba el acceso a la justicia de los jubilados al prolongar innecesariamente el reconocimiento judicial de sus derechos de naturaleza alimentaria ('Itzcovich', Fallos: 328:566) y desvirtuaba el mandato de movilidad jubilatoria del artículo 14 bis de la Constitución Nacional ('Badaro', Fallos: 330:4866)...”.

(125) Varios jueces de la CSJN, en la causa “Thomas”, por mayoría, han dicho: “... 4º (...) que constituye un presupuesto necesario que exista un caso o controversia que deba ser resuelto por el Tribunal (Fallos: 323:4098), pues la justicia nacional no procede de oficio y sólo ejerce jurisdicción en los casos contenciosos en que es requerida a instancia de parte (art. 2º de la ley 27). En el tradicional precedente de Fallos:156:318, esta Corte ha definido a esas causas como los asuntos en que se pretende de modo efectivo la determinación del derecho debatido entre partes adversas (considerando 5º) que debe estar fundado en un interés específico, concreto y atribuible en forma determinada al litigante (Fallos: 326: 3007)”. Más adelante, también dijeron: “7º) Que (...) no es válida la posibilidad de suspender o incluso derogar una norma legal con efectos *erga omnes*, lo que sin duda no se ajusta al art. 116 de la Constitución federal”. Todo ello porque el modelo argentino es claramente el difuso o norteamericano en forma pura: en la República Argentina ningún juez tiene el poder de hacer caer la vigencia de una norma *erga omnes* ni nunca la tuvo desde la sanción de la Constitución de 1853/1860. Si no la tiene en la sentencia que decide el fondo de la cuestión, *a fortiori* menos aún puede ejercerla cautelarmente. El fallo fue suscrito por R. Lorenzetti, Elena I. Highton de Nolasco, Carlos S. Fayt, Juan Carlos Maqueda y E. Raúl Zaffaroni. Ver CSJN, “Thomas, Enrique c/ Estado federal”, 2010, Fallos: 333:1023.

o pretende legislar. Queda a salvo, desde luego, el supuesto del control concentrado de constitucionalidad, en cuyo marco el juez, por autorización constitucional, ejerce en circunstancias de excepción una legislación negativa, al hacer caer la norma viciada. Pero no es este el tipo de ordenación que hace la Constitución Federal de la Argentina, porque adopta el modelo difuso o desconcentrado.

Pensar en la inconstitucionalidad como conflicto normativo implica, como presupuesto indispensable, la concepción de la Constitución como un sistema jurídico institucionalizado⁽¹²⁶⁾ que disciplina la planificación y el ejercicio de la fuerza estatal. Ejerce regladamente su fundamento. Si no se comprendiese o no se aceptase la idea de unidad del sistema jurídico, no tendría sentido especular sobre la existencia de conflictos normativos, cuyo paradigma es la inconstitucionalidad. Por otra parte, la ausencia de unidad de un sistema jurídico daña su identidad, al impedir mantener la estabilidad de las expectativas de los ciudadanos.

El significado de la inconstitucionalidad incluye, en el análisis, la idea de disconformidad. La inconstitucionalidad consolida un vicio o defecto que se circunscribe, en general, al enfrentamiento entre disposiciones de rango inferior con la suma regla constitucional. La conformidad con la Constitución, en sentido estricto, resulta predicable cuando se respetan la forma y los contenidos autorizados por la propia suma regla. Conformidad, pues, no es otra cosa que correspondencia: que se satisfagan las condiciones de una relación.

La validez de la producción jurídica de rango inferior a la Constitución es la relación de conformidad entre las disposiciones creadas y las disposiciones que regulan su producción y el contenido de ella, hasta cierto punto. Por lo tanto, validez de una regla inferior a la constitucional es un concepto relacional que designa, fundamentalmente, la relación de pertenencia de una nueva disposición con la Constitución, siempre que se hayan observado todas las etapas que regulan y disciplinan su creación normativa. La inconstitucionalidad consistirá, pues, en la no conformidad de la disposición creada con la Constitución. Una regla inconstitucional es una modificación viciada (llámase de este modo a toda disposición

(126) NINO, CARLOS, *Introducción al análisis del Derecho*, 2ª ed. ampl. y rev., 4ª reimp., Bs. As., Astrea, 1988, pp. 105/198.

constitucional que no haya sido producida en estricta conformidad con todas las normas que regulan su creación). El vicio es el efecto de la violación o infracción de una norma sobre la producción jurídica: los límites fijados en la suma regla constitucional.

La inconstitucionalidad es una de las expresiones más graves de la producción jurídica en el Estado constitucional. Llegado este punto, no causará sorpresa decir que un determinado proceso de creación jurídica es válido si ha satisfecho todos los requisitos fijados en cada una de las etapas previstas para su formalización y contenido.

Los fundamentos constitucionales son derecho político puro, es decir, pura política conducida por el derecho de la Constitución. Derecho de la ordenación, desarrollo y mantenimiento del orden jurídico del Estado. No hay más Estado que el organizado constitucionalmente. No hay más funciones que las delimitadas en la Constitución. Los servidores públicos tienen por función desarrollar y sostener su sistema normativo. Aunque la Constitución mantiene un ámbito insospechado de cierta indeterminación normativa, esta circunstancia no alienta “ningún poder creativo de los jueces”,⁽¹²⁷⁾ ni que su tarea no pueda ser expuesta a un robusto control ciudadano, tan sólido como específico, en los casos que se compruebe la inconstitucionalidad u otro tipo de diálogo “viciado” con los poderes constituidos.

La discrecionalidad abierta en la realización del derecho en sede judicial favorece la deslegitimación de la actividad de la judicatura; al mismo tiempo, la más vigorosa ruta de la legitimación judicial consiste, precisamente, en la realización concreta y específica del derecho político que emana

(127) Julio Maier enseña: “Uno de los principales errores de la teoría jurídica ha sido el de predicar que la sentencia judicial crea obligaciones, cuando reconoce una de ellas demandada, esto es, la de confundir la sentencia judicial con una norma, llamada en este caso individual por contraposición a las normas generales, la ley” (MAIER, JULIO, “¿Será justicia?”, en *Diario Página 12*, 03/10/2014). Desde la tentadora perspectiva de que “... solo es útil lo que puede servirnos en un momento dado” (GOETHE, J. W., *Fausto*, Primera parte, acto único, Iberia, Barcelona, 1976, p. 23), vale recordar las palabras de Segundo V. Linares Quintana, expresadas hace más de medio siglo, según las cuales el juez no crea normas jurídicas. La producción normativa de los jueces, si sucediere, “... resultaría inaceptable dentro del esquema del Estado constitucional en que nos colocamos y que se funda, como sabemos, en la división y el control recíproco de los poderes así como en el principio de legalidad, ambos como medios encaminados a asegurar la libertad y la dignidad humanas”. Ver *La Constitución interpretada. Texto completo y anotado de las sentencias fundamentales pronunciadas por la Corte Suprema desde su creación hasta la fecha*, Bs. As., Depalma, 1960, p. 10.

de la Constitución. ¿O acaso existe otra fuente de legitimación que no la constituya el poder de los ciudadanos en la génesis del Estado y concretado en la ordenación constitucional?⁽¹²⁸⁾

Ahora bien, la “inconstitucionalidad”, la negación o inaplicación de la ley, en general, se produce, se elabora, en la soledad de un despacho judicial. Aquí, la ciudadanía será, con suerte, espectadora de la decisión tomada, pero no partícipe de la decisión que se tomará. Si la creación del derecho es un acto político, también lo es su negación: la inaplicabilidad a un caso concreto por inconstitucionalidad o su eliminación del orden jurídico.

Los servidores públicos que decretan la “inconstitucionalidad” —en general, los jueces— no han sido elegidos directamente por la ciudadanía. Tampoco el desarrollo de sus actividades está abierto a la mirada ciudadana. Los “ciudadanos y ciudadanas” suelen conocer la “inconstitucionalidad” recién con la propia sentencia que la determina. Las Cortes resuelven las cuestiones de inconstitucionalidad apelando al mismo método que utilizan los congresos o asambleas para producir el derecho: la mayoría de sus miembros. Corresponde decir: no se aprecian diferencias sustantivas en la “agregación de preferencias” que emplean los legisladores y las que emplean los jueces.⁽¹²⁹⁾

(128) Al respecto, Julio Maier sostiene que “... esa independencia [judicial], en el mundo actual, no puede querer decir, como lo sostiene alguna teoría jurídica, que cada juez, de los miles que existen en la República, tiene el poder de —esto es, la competencia para— no aplicar una ley del Congreso —del Poder Legislativo— bajo el fundamento de su ‘inconstitucionalidad’ —contraria a una regla de la Constitución—, pues ello, al menos en el mundo moderno, significa incapacidad organizativa, por no decir vulgarmente ‘desmadre’. Ello debería hacer pensar en la competencia judicial, sobre todo, en la competencia de la Corte Suprema de la Nación, con el intento de derogar su estatuto originario —ley 48, de los albores de nuestra organización nacional y sus reformas parciales— y las consecuencias de su interpretación, para reemplazarlo por otro que nos conceda seguridad y firmeza sobre el papel real que esa Corte y sus jueces deberían jugar en nuestro Estado nacional” (MAIER, JULIO, “La independencia judicial”, en *Diario Página 12*, 18/02/2015).

(129) Todos los servidores públicos tienen a su cargo el control de constitucionalidad. El Presidente de la República, antes de aprobar y publicar una ley, debe realizar un control de dicha naturaleza. Así, por ejemplo, Bidart Campos ha señalado que el Presidente, al examinar el “proyecto de ley” en la propia fase de eficacia antes de promulgarlo (expresa o tácitamente) o vetarlo, entre otros extremos, debe computar “si se le considera constitucional o no”. Ver BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *Manual de la Constitución Reformada*, t. III, Bs. As., Ediar, 1997, p. 258. En el mismo sentido, Néstor Sagüés afirma que el veto importa el desacuerdo del Poder Ejecutivo con un proyecto de ley, entre cuyas razones —que pueden ser varias—, una de ellas, a cargo del Presidente, es la constitucionalidad (la denomina “control preventivo de constitucionalidad”). Ver SAGÜÉS, NÉSTOR P., *Manual de derecho constitucional*, Bs. As., Astrea, 2012, p. 286. En forma semejante, el Congreso, al evaluar todo proyecto de ley, ya

No existe argumento suficiente que sustente que el control de constitucionalidad quede exclusivamente a cargo de la jurisdicción. No es racional que el proceso de construcción política, en concreto su cierre, quede a cargo de la autoridad judicial, que no es elegida en comicios auténticos, directos y populares. Con este mecanismo (control judicial), las ciudadanas y los ciudadanos son meros espectadores. La construcción de un constitucionalismo ciudadano importa y se basa en la responsabilidad, tolerancia y compromiso en el marco de una sociedad abierta. Esta apertura, precisamente, es el mejor indicador de que la realización del derecho constitucional no “debe” ni “puede” quedar solo a cargo de los jueces. Por mi parte, propugno más diálogo institucional y ciudadano y menos monólogo del Poder Judicial.⁽¹³⁰⁾

Para finalizar este apartado, cabe aclarar que la coherencia comporta relacionar entes —en nuestro caso, normas entre sí, de distinto rango, la constitucional con las inferiores— de acuerdo con algún modelo que determina

.....

sea en los fundamentos o en el debate parlamentario, debe generar siempre el marco de referencia o ámbito de la adecuación constitucional de la iniciativa. Sin embargo, en la lengua del derecho constitucional, o mejor dicho, en la lengua del constitucionalismo, se ha difundido con naturaleza francamente hegemónica y lapidaria que “control de constitucionalidad” significaría “control judicial de constitucionalidad”. No corresponde decir aquí, por resultar harto evidente, que la constitucionalidad, en una sociedad abierta, la desarrollan desde sus respectivos ámbitos “ciudadanos y servidores públicos”, porque la norma suprema se encuentra dirigida a todos, no solo a los jueces, que son una especie del género “servidores públicos”. No obstante, se ha extendido incorrectamente en buena parte de la dogmática la idea de que el control queda a cargo de los jueces, acaso por la peregrina idea de que solamente fuese aplicable al caso concreto.

(130) Así, por ejemplo, en el año 1996, se sugirió a la presidencia de la Comisión Redactora de la Convención constituyente de la Ciudad de Buenos Aires. Posteriormente, el diálogo entre los poderes propiciado a nivel dogmático en el correspondiente Dictamen fue concretado en el art. 113, inc. 2 de la Ley Fundamental porteña: “Es competencia del Tribunal Superior de Justicia conocer: (...) Originaria y exclusivamente en las acciones declarativas contra la validez de leyes, decretos y cualquier otra norma de carácter general emanada de las autoridades de la Ciudad, contrarias a la Constitución Nacional o a esta Constitución. La declaración de inconstitucionalidad hace perder vigencia a la norma, salvo que se trate de una ley y la Legislatura la ratifique dentro de los tres meses de la sentencia declarativa por mayoría de los dos tercios de los miembros presentes. La ratificación de la Legislatura no altera sus efectos en el caso concreto ni impide el posterior control difuso de constitucionalidad ejercido por todos los jueces y por el Tribunal Superior”. Ver FERREYRA, RAÚL G., *Sobre la Constitución porteña: Estudio de la Ley fundamental de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, [en línea] www.infojus.gov.ar: Id Infojus: DACF140125.

Más de diez años después se ha insistido con la eliminación del monólogo del Poder Judicial en el eventual control de la reforma. Ver, en particular, FERREYRA, RAÚL G., *Reforma y control de constitucionalidad...*, *op. cit.*, pp. 497/595.

las formas de creación y los contenidos de las inferiores, hasta cierto punto. Frecuentemente, si los estados de cosas son conformes, se dice que son compatibles, porque responden a un mismo “patrón”:⁽¹³¹⁾ la constitucionalidad. El mantenimiento de la coherencia “del” y “en” el orden estatal es la tarea fundamental que desarrolla la Constitución, al subordinar la producción y realización jurídicas, por intermedio de la garantía del control de constitucionalidad, a un determinado modelo de consistencia, cuyo objetivo es el contralor objetivo y preciso de la conformidad normativa. No existe orden que no se encuentre expuesto a la inconstitucionalidad; con precisión, el fundamento apropiado de la constitucionalidad se orienta, ora a eliminar la expulsión de reglas o actos portadores de la incoherencia con alcance general, ora a sencillamente determinar su inaplicabilidad de las reglas o actos inferiores en el caso concreto.⁽¹³²⁾

5.4 | La juridicidad, raíz del orden estatal

“Representar [a] ese hombre, [representar a] esa mujer, pero no el hombre ni la mujer”⁽¹³³⁾ que actúan e interactúan en soledad y unos con otros; representar, pues, a un “hombre artificial”,⁽¹³⁴⁾ una personalidad colectiva distinta y distinguida, el Estado. Peculiarmente, el Estado, fundamentado en una Constitución significa el principal instrumento conocido para ordenar y controlar una comunidad o sociedad con aspiraciones o pretensiones de coexistencia pacífica, que genera a su vez una nueva dimensión ontológica: ciudadano y gobernante o servidor público.

(131) Ver FERRATER MORA, JOSÉ, *Diccionario de Filosofía*, tomos A-D, *op. cit.*, pp. 387/388.

(132) En el orden fundado en la Constitución Federal de la Argentina, todos los jueces disponen del control de constitucionalidad, con efectos exclusivos únicamente para el caso concreto. Bastará, como regla, la alegación de la parte en el marco de una causa judicial determinada; también, en principio, que no se trate de una discusión abstracta ni una cuestión política implicada en la zona de reserva del Congreso o del Poder Ejecutivo. Téngase presente que, en general, no prospera de oficio. Para una ampliación del asunto, remito al lector a *Notas sobre Derecho Constitucional y garantías*, Bs. As., Ediar, 2001, pp. 211/287.

(133) ÉLUARD, PAUL, “Física de la poesía”, en *Obras escogidas*, Bs. As., Editorial Platina, 1962, p. 123.

(134) La unidad léxica fue introducida en la literatura por Thomas Hobbes: “... *For by Art is created that great Leviathan called a Common-Wealth, or State (in latine Civitas) which is but an Artificiall Man...*”. Ver HOBBS, THOMAS, *Leviathan or the Matter, Forme, & Power of a Common-wealth Ecclesiastical and Civil*, Nueva York, Barnes & Noble, 2004, p. xxxiii.

Llamo, por tanto, “principio de juridicidad”⁽¹³⁵⁾ o “regla de juridicidad” a la determinación y ulterior conformidad expresada, por acción u omisión, por los ciudadanos o los poderes públicos constituidos con los parámetros —formales y sustanciales— de validez estipulados por la Regla Suprema. Por un lado, repárese que la adopción de “juridicidad”, en sentido estricto como se hace en este texto, ratifica la idea de que el derecho positivo es un instrumento recomendable para lograr la construcción de una comunidad estatal ordenada, pese a que su obediencia escrupulosa no siempre constituye un bien, porque existen límites que hacen intolerable, ocasionalmente, la irracionalidad de la producción jurídica y abren las puertas a su desobediencia, inaplicación o nulidad.

Además, ratifica la idea de que derecho es el puesto por definición coactiva del Estado. Creado por el hombre, constituye una forma positiva de “ordenación normativa del comportamiento humano”,⁽¹³⁶⁾ más allá de cualquier sensato principio de derecho natural que por su propia filiación carece de coactividad y queda en el ámbito de la moralidad individual o colectiva. Por otro lado, también debe repararse en el hecho de que la juridicidad implica la “pura constitucionalidad”. En efecto, el orden jurídico se integra mediante la combinación de diversos tipos de normas: además de las constitucionales, las infra o subconstitucionales. Sin embargo, al apelarse a dicha mención (la juridicidad), la idea se ajusta o compenetra con la lógica validación formal y material, que consolidan los vínculos impuestos por la Regla Suprema (constitucionalidad). Por lo demás, en tanto idea de constitucionalidad, se remite a las descripciones ofrecidas en la subsección 5.3.

Si se juzga que el Estado constitucional se encuentra compuesto por un cuarto elemento, el orden normativo proporcionado y a su vez validado por la Regla Suprema, corresponde discernir si, propiamente, dicho orden afecta a determinadas acciones y aspectos de la conducta⁽¹³⁷⁾ de los ciudadanos o, acaso, todas las conductas humanas son abarcadas por dicho ordenamiento. La cuestión no es menor porque autoriza a determinar con suficiente precisión el ámbito de lo permitido, el ámbito de lo obligado u ordenado y el ámbito de lo prohibido por el derecho autorizado por decisión comunitaria.

(135) ROSATTI, HORACIO D., *Tratado de Derecho Constitucional*, t. I, op. cit., pp. 157/165.

(136) Kelsen, HANS, *Teoría pura del Derecho*, op. cit., p. 18.

(137) Kelsen, HANS, *Teoría general del Estado*, México, Nacional, 1950, p. 196.

La Constitución Federal, por ejemplo, posee una formulación normativa sumamente original que desde 1853 “enuncia la filosofía que siempre ha sido la fuente del derecho positivo argentino”,⁽¹³⁸⁾ porque al definir la libertad constitucional de los habitantes del Estado estipula que “... se emplaza como base fundamental para la arquitectónica global de nuestro orden jurídico”.⁽¹³⁹⁾ La mensura de la juridicidad o la medida de la pura constitucionalidad, el límite de las acciones y las omisiones, encuentra su regulación regia en el art. 19 de la suma regla federal. Allí se consagra el siguiente principio.

Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están solo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.

El principio de juridicidad constituye una suposición inicial, un enérgico postulado del Estado constitucional; un axioma cuya evidencia se apoya positivamente, porque por su intermedio se determina con máxima intensidad y mayúscula fidelidad la certeza en el mundo estatal: todo aquello que resulta ordenado por el derecho.

La ordenación que consagra, estimula y financia el principio de juridicidad deja lugar, naturalmente, a una serie de cuestiones. Aquí las trato en los actos que siguen.

5.4.1. Mundo con reglas jurídicas y sin ellas

Corresponde delimitar el propio ámbito de la juridicidad. Seré más concreto todavía: ¿la reglamentación ordenada por el derecho, consagrada por el principio de juridicidad, significa estatuir que se encuentran determinadas “todas”, franca y absolutamente la totalidad de las conductas que pueblan el universo humano? ¿Es cierto? ¿Todo aquello que resulta

(138) Ver SAMPAY, ARTURO E., “La filosofía jurídica del artículo 19 de la Constitución Nacional”, en *Contextos, Seminario de Derecho Público de la Defensoría del Pueblo de la Ciudad de Buenos Aires*, n° 3, 2013, pp. 6/30.

(139) Ver CSJN, “Bazterrica, Gustavo et al.”, 29/08/1986, Fallos: 308:1392, considerando 6° del voto del juez E. Petracchi.

permitido es así porque no se encuentra prohibido? ¿Todo aquello que se encuentra prohibido es porque no resulta permitido? Dicho en sentido afirmativo, rezaría: la regulación jurídica abrazaría todas las conductas humanas, ora permitiendo las que no prohíbe, ora prohibiendo las que no permite.⁽¹⁴⁰⁾ Todo se encontraría incluido o sería captado por el derecho.

Imagínese el siguiente ejemplo. Un estudiante de la carrera de abogacía o de un curso del doctorado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, en su propia casa y sin perturbar a terceros, comienza a leer este texto y, en determinado momento, decide dejar de leerlo, siguiendo los consejos de Borges acerca del derecho a dejar de leer.⁽¹⁴¹⁾ Inmediatamente después se pregunta: “¿puedo dejar de leer porque se trata de una conducta permitida implícitamente por el principio de juridicidad o, en cambio, dicho acto, inofensivo para el orden y para terceros, se trata de una conducta definitivamente no alcanzada por el mundo del derecho?”

La respuesta cabal al interrogante conlleva la definición del ámbito de la juridicidad, esto es: una apropiada ontología del derecho que fije su campo espacial, temporal y personal de relevancia y validez sobre el individuo y el Estado. Veamos.

Según un criterio, al que denominaré “absoluto”, el mundo del derecho confiere cualidad jurídica a todo el universo de entes. Así, por ende, corresponde distinguir las siguientes determinaciones rectoras de la conducta humana: (i) las que prescriben prohibiciones; (ii) las que prescriben obligaciones; (iii) las que prescriben permisiones expresas y (iv) aquellas de las que cabría inferir una prescripción permisiva implícita.⁽¹⁴²⁾ El mundo del derecho abarca todo el mundo, incluso el sector o fragmento en el que

(140) BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *Derecho constitucional. Realidad, normatividad y justicia*, t. 1, Bs. As., Ediar, 1964, p. 157.

(141) “Si un libro les aburre, déjenlo, no lo lean porque es famoso, no lean un libro porque es moderno, no lean un libro porque es antiguo. Si un libro es tedioso para ustedes, déjenlo... ese libro no ha sido escrito para ustedes... Si Shakespeare les interesa, está bien. Si les resulta tedioso, déjenlo. Shakespeare no ha escrito aún para ustedes. Llegará un día que Shakespeare será digno de ustedes y ustedes serán dignos de Shakespeare, pero mientras tanto no hay que apresurar las cosas” (reportaje a Jorge Luis Borges en la Biblioteca Nacional en 1979, en *Borges para millones*, Bs. As., Corregidor, 1997, pp. 59/61).

(142) ROSATTI, HORACIO D., *Tratado de Derecho constitucional*, t. I, op. cit., pp. 157/165.

no existen prohibiciones, obligaciones o permisiones expresas, porque, aun en estas zonas, el Estado resulta un ente omnisciente, omnipresente y omnipotente que inviste e informa de juridicidad propia a toda la realidad.

Propongo otro criterio, al que denomino "relativo". Conforme a este otro criterio, la comprensión y observación del mundo del derecho obliga a distinguir dos mundos bien separados y diferenciados: uno sin reglas jurídicas, una entidad extraña al mundo del derecho y sin propiedad jurídica, y otro con reglas, inherente y determinado por el propio mundo del derecho. No hay determinación de conductas en el mundo sin reglas del derecho; ergo, no hay cualidad jurídica porque dicho mundo es irrelevante para el mundo del derecho. Por lo tanto, todo el universo que no es objeto de determinación jurídica queda reservado a la guía suministrada por la conciencia de cada individuo, como bien se ha señalado:⁽¹⁴³⁾ dicho mundo es "no jurídico", motivo por el cual solamente es objeto de la juridicidad el aquel susceptible de efectiva reglamentación por la autoridad de los magistrados investidos del correspondiente poder público.⁽¹⁴⁴⁾

En razón de que en la Argentina todo el orden estatal se fundamenta en el sistema de su Constitución Federal, el principio de juridicidad, cuya formulación normativa descansa en el art. 19, determina el marco de referencia en el que el Estado se hace presente y se concreta por intermedio del discurso del derecho. Fuera del marco jurídico estatal existe, desde luego, otro marco de referencia ajeno por completo al derecho: allí el discurso estatal no puede tener existencia y por ende no tiene entidad ni propiedad.⁽¹⁴⁵⁾

(143) *Ibid.*

(144) *Ibid.*

(145) El maestro Germán J. Bidart Campos sostuvo una opinión diferente a la desarrollada aquí. Así, expuso que existen argumentos que reportan que la zona de privacidad que el art. 19 preserva contra las intrusiones del Estado y de particulares constituye un ámbito "extrajurídico" o "ajurídico", que quedaría fuera o al margen del derecho. Y no es así. El área de intimidad, como parte del derecho de libertad, es jurídica, y cada vez que el Poder Judicial le depara tutela está demostrando que lo que en esa área se preserva es un bien jurídico amparado por el derecho, o en otros términos, un sector de autonomía personal y de licitud jurídicamente relevante y no neutra al derecho. BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *Tratado elemental de derecho constitucional argentino*, t. I.B, Bs. As., Ediar, 2001, p. 63.

Néstor Sagüés también se inclina por una postura similar: el mundo privado no es una esfera ajena al derecho. Según el "principio de que lo no prohibido está permitido" —que a su juicio se enuncia en la última parte del art. 19— resulta que la intimidad de una persona es

5.4.2. Configuración y cotización normativa

En el apartado anterior, se distingue el mundo determinado por el derecho del mundo no determinado por el derecho o mundo no jurídico. Se dice mundo jurídico y mundo no jurídico porque el derecho carece de una posición que lo comprenda “todo” sobre todos los estados de cosas mundanos, porque hay un mundo fuera de este o fuera de su captación y determinación. Rigurosamente, pues, se trata de una proposición elemental para la ordenación de una comunidad. Ahora, por tanto, en este segundo acto corresponde determinar, sin intermediaciones, con la mayor precisión posible, la propia jerarquía, es decir, la “cotización normativa” y el apropiado y limitado contenido establecido por la regla sobre la juridicidad y su natural escalonamiento o gradación en el orden estatal. Recuérdese que todo el derecho estatal debe ser determinado, propiamente autorizado por la suma regla del orden coactivo, para que se disponga la observación y comprensión del Estado constitucional.

Las nociones de supremacía y ulterior cotización normativa del artificio constitucional y su relación con el DIDH alumbran y fijan el perímetro del discurso, también, en el desarrollo de este apartado. Con el objeto de evitar indeseada reiteración, se remite al lector a todo lo expuesto *ut supra* en las subsecciones 5.1. (“Suma regla”) y 5.2 (“Relación con el DIDH”). Bastará repetir, ahora, que la identidad de la supremacía constitucional se hace a sí misma, ella es realizadora de su propio programa; porque el sistema jurídico es una ordenación de reglas de derecho situadas en diferente plano, con una arquitectura o “construcción escalonada”.⁽¹⁴⁶⁾ La unidad de dicho orden jurídico, como también se señala en esta pieza, queda configurada por la relación resultante de que la validez de una regla inferior producida conforme a otra reposa en esa otra regla superior, cuya producción está

.....
una zona intrínsecamente lícita y que merece respeto y protección a nivel constitucional. Ver SAGÜÉS, NÉSTOR P., *Manual de Derecho Constitucional*, op. cit., p. 585.

En cambio, Joaquín V. González distinguió una libertad natural y una libertad civil propiamente dicha. Arguyó que el art. 19 constitucional contiene los dos aspectos del principio de libertad: el que se refiere a la vida privada, a la esfera de independencia personal, “donde no llega el poder de la ley”, y el que toma al hombre como miembro de la comunidad “dentro del radio donde la ley alcanza”. Evidentemente, para González, la definición del art. 19 determina el significado claro de una zona más allá del derecho, no jurídica, que por sus resultados y no por sus fundamentos resulta semejante a la propuesta en el texto, arriba. Ver GONZÁLEZ, JOAQUÍN V., *Manual de la Constitución Argentina*, 13ª ed., Bs. As., Estrada, 1900, p. 100.

(146) KELSEN, HANS, *Teoría pura del derecho*, op. cit., p. 232.

determinada por otra. Este esquema concluye, finalmente, con el fundamento básico puesto y determinado por la Constitución Federal.

El objeto del principio de juridicidad consiste en concretar y desarrollar la certeza, tanto de los ciudadanos como de los gobernantes. El derecho determina las conductas permitidas, obligatorias y prohibidas; la Constitución Federal lo contiene con energía, sobriedad y laconismo: "... Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe". En la Argentina, el sistema ordenado por la Constitución Federal es la única fuente del derecho constitucional (el derecho de raíz y jerarquía constitucional) que ordena al Estado; en pocas palabras: el origen de las restantes fuentes del derecho. La Constitución Federal reserva para sí el apodo de la fuente de las fuentes, es decir, el origen mismo del derecho. En sentido positivo, ella es el patrón que dictamina sobre la membresía de cualquier norma jurídica. Sin embargo, en el contexto constitucional de la Argentina, "ley", según lo determina el art. 19, no cobija en sus entrañas, solamente, al derecho de la Constitución.

La Argentina es un Estado federal por imperativo constitucional; así, desde el pórtico: ver, por ejemplo, el Preámbulo y el art. 1º. Por lo tanto, en la órbita del derecho federal la jerarquía resulta descrita en la siguiente ordenación por niveles que reportan la cotización específica. Al mismo tiempo, dicha nomenclatura enuncia el contenido de la reglamentación que prescribe la orientación de "ley", en la especificidad aportada por el art. 19. Véanse, entonces, los niveles sugeridos o el escalonamiento jerárquico del derecho en la Argentina:

- I. Constitución Federal; el DIDH que goza de jerarquía constitucional, según la determinación referida en el art. 75, inc. 22, CF. Propuse, en otro sitio, la denominación de sistema de la CF para comprender a la combinación de los enunciados normativos y no normativos provenientes de las fuentes citadas.⁽¹⁴⁷⁾ Comparten el rango jerárquico, en las condiciones determinadas por el art. 75, inc. 22, en función del art. 31, ambos de la CF. Asimismo, se encuentran en este rango exclusivos fallos de la CSJN, tal como se describe y justifica en otro texto, al que se remite en homenaje a la brevedad.⁽¹⁴⁸⁾

(147) Para una ampliación sobre la naturaleza y extensión del sistema de fuentes del Derecho Constitucional de la Argentina, se remite a FERREYRA, RAÚL G., "Discurso sobre el Derecho constitucional. Colores primarios", *op. cit.*

(148) *Ibid.*, pp. 65/79.

2. Tratados con los demás Estados (incluyendo los tratados de integración aprobados en los términos del art. 75, inc. 24) y con las organizaciones internacionales. Concordatos con la Santa Sede (art. 75, inc. 22). Normas dictadas en consecuencia de tratados de integración que deleguen competencias y jurisdicción a organizaciones supraestatales en condiciones de reciprocidad e igualdad, y que respeten el orden democrático y los derechos humanos (art. 75, inc. 24).⁽¹⁴⁹⁾
3. Ley convenio que debe instituir régimen de coparticipación sobre contribuciones, en las condiciones determinadas por el art. 75, inc. 2.⁽¹⁵⁰⁾
4. Leyes dictadas por el Congreso (de derecho federal y de derecho común), en la antología determinada por el art. 31 CF.
5. Los perniciosos decretos por razones de necesidad y urgencia (en las condiciones establecidas en el art. 99, inc. 3) y decretos de delegación legislativa (en los términos previstos en el segundo párrafo del art. 76).
6. Toda otra norma o acto emanado de autoridad federal (por ej., los decretos reglamentarios el PEN, previstos en el art. 99, inc. 2).

Finalmente, se ha sugerido,⁽¹⁵¹⁾ además, que no ha de interpretarse, por ejemplo, que el fragmento examinado del art. 19 constitucional pudiese “cohibir” a fuentes no estatales, en particular los contratos,⁽¹⁵²⁾ porque

.....

(149) Recuérdese que en el art. 27 CF se dispone: “El Gobierno federal está obligado a afianzar sus relaciones de paz y comercio con las potencias extranjeras por medio de tratados que estén en conformidad con los principios de derecho público establecidos en esta Constitución”.

(150) También apodado “Derecho intrafederal” en cuanto abarca, dentro de la federación, las relaciones de las provincias con el estado federal o las relaciones de las provincias entre sí (interprovinciales). Ver BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *Manual de la Constitución Reformada*, op. cit., p. 439.

(151) BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *Manual de la Constitución Reformada*, op. cit., pp. 514/515.

(152) Así se dispone en el art. 1197 del Código Civil: “Las convenciones hechas en los contratos forman para las partes una regla a la cual deben someterse como a la ley misma”. Las nuevas reglas del Código Civil y Comercial (ley 26.994), aplicables a partir del 01/08/2015 (ley 27.077), no han cambiado el marco jurídico, en tanto prescriben:

“ARTÍCULO 957.- Definición. Contrato es el acto jurídico mediante el cual dos o más partes manifiestan su consentimiento para crear, regular, modificar, transferir o extinguir relaciones jurídicas patrimoniales”.

“ARTÍCULO 958.- Libertad de contratación. Las partes son libres para celebrar un contrato y determinar su contenido, dentro de los límites impuestos por la ley, el orden público, la moral y las buenas costumbres”.

“ARTÍCULO 959.- Efecto vinculante. Todo contrato válidamente celebrado es obligatorio para las partes. Su contenido sólo puede ser modificado o extinguido por acuerdo de partes o en los supuestos en que la ley lo prevé”.

poseen entidad para generar obligaciones, permisiones o prohibiciones, ciertamente limitadas a las partes que anudan el vínculo.

La vinculación más profunda con el principio de juridicidad es la inscrita, naturalmente, en los párrafos que anteceden. El término constitucional "ley", en la prescripción soberana formulada en el art. 19 constitucional, merece ser conceptualizado con la determinación descriptiva que se ejerce en los apartados anteriores. Entendido de dicha forma, el principio de juridicidad resulta el despliegue específico de la regla sobre la subordinación del Estado al derecho y pone de manifiesto la doctrina política sobre determinada forma de participación ciudadana en la producción del orden jurídico al que debe quedar sometida la vida comunitaria.

En el orden de la Argentina, la juridicidad significa que el ámbito específico de la "ley", cuya prescripción se formula en el art. 19, solo puede ser entendido como el marco de referencia determinado por el derecho producido por los "órganos constitucionalmente habilitados",⁽¹⁵³⁾ conforme a los procedimientos y contenidos estipulados en la suma regla. Téngase presente, además, que el principio de juridicidad responde a "un único requerimiento de racionalidad⁽¹⁵⁴⁾ en el ejercicio del poder",⁽¹⁵⁵⁾ emergente de la regla sobre distinción de funciones: forma republicana de gobierno (arg. arts. 1⁽¹⁵⁶⁾ y 28⁽¹⁵⁷⁾ CF). De esto se deduce que la racionalidad exigida

.....
 "ARTÍCULO 960.- Facultades de los jueces. Los jueces no tienen facultades para modificar las estipulaciones de los contratos, excepto que sea a pedido de una de las partes cuando lo autoriza la ley, o de oficio cuando se afecta, de modo manifiesto, el orden público".

(153) ZAFFARONI, E. RAÚL, *et al.*, *Derecho Penal*, *op. cit.*, p. 106.

(154) El maestro Bunge pone de manifiesto la polisemia de la palabra "racionalidad" al analizar doce posibles conceptos para este término. Por lo tanto, con "racionalidad", en el contexto de la juridicidad, se alude al menos a los siguientes: 1) racionalidad semántica: consistente en minimizar la borrosidad, es decir, maximizar la exactitud; 2) racionalidad lógica: el esfuerzo por la coherencia interna, es decir, evitar la contradicción; y 3) racionalidad ontológica: adoptar una concepción del mundo compatible con el grueso de las ciencias y tecnologías de la época. Ver BUNGE, MARIO A., *Diccionario de Filosofía*, *op. cit.*, p. 178.

(155) ZAFFARONI, E. RAÚL *et al.*, *Derecho Penal*, *op. cit.*, p. 106.

(156) "ARTÍCULO 1º.- La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, según la establece la presente Constitución".

(157) "ARTÍCULO 28.- Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio".

para todos los actos del gobierno republicano constituye un ingrediente de la propia regla de juridicidad, en su específica forma de realización.

5.4.3. Privacidad, fundamento de la soberanía individual y de una sociedad libre y abierta

El principal propósito en la arquitectura del Estado es que el ente quede fundamentado por las reglas determinadas constitucionalmente. No obstante, al mismo tiempo, la existencia de la Constitución queda implicada con el eficaz desarrollo desplegado por los ciudadanos y por los servidores públicos sobre el esquema de las determinaciones de conducta que esta dispone. Sobre este distinguido propósito, Norberto Bobbio elaboró una descripción unida a una solvente metáfora:

La función del derecho puede ser parangonada a la canalización y encauzamiento de una corriente de agua. Un ordenamiento jurídico representa la canalización y encauzamiento de los poderes que existen en el grupo social: del gran dique que permite la formación de una cuenta recolectora —la Constitución— se llega hasta la cotidiana y minuciosa tarea del campesino que abre y cierra los surcos de su campo con un montoncito de tierra, es decir, fuera de la metáfora, a las normas particulares que abren o cierran, respecto a este o aquel individuo y que impiden un flujo de poder —normas prohibitivas— o consiente el desahogo de ese mismo flujo de poder —normas permisivas—. ⁽¹⁵⁸⁾

No se conoce Estado organizado en el derecho comparado de una ejemplar ordenación constitucional que, en el proceso de “canalización”, alcance la perfección o tome el cauce acorde con la decisión ciudadana que haya producido su génesis. Se trata de un fenómeno en el que coinciden un sinnúmero de causas imposible de analizar aquí. Conjeturalmente, sí puede insinuarse que a veces sucede porque la razón de los ciudadanos y servidores públicos “... se pierde en riachos no previstos en el plano de irrigación y sigue el curso que le parece: son los poderes residuos...”. ⁽¹⁵⁹⁾

(158) BOBBIO, NORBERTO, *El problema de la guerra y las vías de la paz*, Barcelona, Gedisa, 2008, p. 108.

(159) *Ibid.*

Otras ocasiones son patéticas porque "... se rompen los muros de contención...",⁽¹⁶⁰⁾ y la autoridad estatal ejerce poderes extraordinarios que no poseen naturaleza constitucional y jamás alcanzarán dicha cualidad, dado que actúan en clara demolición del "gran dique" y, en especial, de la "cuenta recolectora": son los poderes extraordinarios o el execrable poder proveniente de la propia fuerza irregular de lo fáctico. Aunque el derecho debe ser la razón de la fuerza estatal, y pese a que el empleo de la coerción no disciplinada por la Constitución no es una mera sugerencia constituyente sino un axioma indisponible —y, por ende, objeto de enérgica repulsa sobre la naturalización de los poderes fácticos prohibidos—, es imposible negar la existencia de fuerzas desreguladas que constituyen la propia negación del derecho constituyente del Estado.

Por lo general, toda persona nace dentro de un orden preexistente, cuyo modelo de organización comunitario obedecerá, o no obedecerá, según las posibilidades de su libre albedrío y las fortalezas y debilidades de que disponga. Toda la vida individual humana en comunidad organizada consistirá en obedecer a un orden determinado o en su franca desobediencia, si se persigue su abolición y establecimiento por otro que no posea ninguna directiva genética del anterior.

Cada individuo, con su intangible soberanía,⁽¹⁶¹⁾ promueve y desarrolla el patrón de las acciones de conducta que se observan, múltiples o escasas, en la comunidad. Una comunidad estatal es una colección de individuos cuyo principal objetivo consiste en la formación de la asociación política. También, en paralelo, todo individuo, en cualquier comunidad, hereda algunos inventos y problemas y, si es original y tiene apoyo genuino, realizará nuevas invenciones y descubrirá nuevos planteos sobre situaciones desconocidas.⁽¹⁶²⁾

En el caso de la Argentina, el orden establecido por la Constitución Federal, con aciertos y notables errores, se ha afirmado a nivel dogmático

.....
(160) *Ibid.*

(161) DOLABJIAN, DIEGO A., "Privacidad y Legalidad. Acerca del art. 19 de la Constitución federal de la Argentina", en *Revista Superior de Justiça*, vol. 1, Livraria e Editora Universitária de Direito, San Pablo, 2011, pp. 360/377. Defiende la tesis orientada por su maestro Germán Bidart Campos, según la cual el principio de privacidad consagra un derecho de autonomía.

(162) BUNGE, MARIO, *Emergencia y convergencia. Novedad cualitativa y unidad del conocimiento*, Barcelona, Gedisa, 2004, p. 133.

como la fundamentación del Estado. Su propósito elemental consiste en canalizar las expectativas de los ciudadanos que integran la sociedad para estabilizarlas y brindarles permanencia. En 1853-1860 el poder constituyente estableció el binario “libertad ciudadana” y “autoridad constitucional”. Se trata del fundamento para la ordenación desde ese pasado. A su vez, sirve como una memoria de ese grupo de ciudadanos —mejor dicho, la clase social— que con hegemonía suficiente organizó el Estado y trató de colocar su propia economía en el mercado mundial como creadora de bienes primarios e importadora de productos industriales. “Ese pasado” resulta significativo por la ausencia de inclusión y, por ende, por la creciente desigualdad en la distribución de la riqueza, algo que nunca se ha revertido. Cabe señalar que hemos tenido escasa competencia electoral, porque hasta 1916 la mayoría de los ciudadanos resultó excluida de las consultas políticas para moldear la razón comunitaria. En cualquier caso, lo importante es que la postulación en el derecho constituyente del Estado de esa determinada realidad —la dualidad persona o individuo-comunidad— provoca la existencia de dos ámbitos: el privado y el público.⁽¹⁶³⁾

Desde que existen muy pocos seres humanos aislados o no contactados por las determinaciones emergentes y la inherente hegemonía que posee la fuerza del Estado, los individuos son las unidades de la comunidad. El individuo, el ser humano concreto que con su individualidad construye una comunidad estatal,⁽¹⁶⁴⁾ tiene entidad indivisible. El individuo es la unidad de la existencia del Estado, porque la estatalidad no podría ser otra cosa que la ordenación de las entidades indivisibles de cada una de las individualidades de cada uno de los seres humanos. Con más precisión, la organización comunitaria debería ser reverente del individuo, en tanto este último, semánticamente, constituye la propia e indivisible unidad de significado del propio ente estatal. La versión teórica o dogmática antecedente, por de pronto, se orienta al bienestar general de las personas en la sociedad política y pretende que ello sea más que una mera novela constitucional o una inconclusa epopeya constituyente.

A nivel dogmático, la libertad constitucional constituye la fuente de alimentación de todos los derechos del tejido desenvuelto en la ley fundamental.

(163) BUNGE, MARIO, *Filosofía política...*, op. cit., pp. 96/98.

(164) Remito al lector *ut infra* en la sección 3 para la evaluación de la hegemonía del Estado y sus elementos cardinales.

Por un lado, esta libertad es comprendida como libertad negativa, es decir, el ciudadano es libre en la medida y circunstancia que ningún hombre ni ningún grupo de hombres deben interferir en los patrones determinados para su actividad. Por otro lado, esta libertad es caracterizada también como libertad positiva, en la inteligencia de que el deseo del sujeto individual se revela, al querer ser este su propio amo y tener la inquebrantable vocación para adoptar decisiones, no ser accionado ni molestado ni perturbado por otros u otros.⁽¹⁶⁵⁾ Ambas libertades se corresponden con la idea de que nadie puede privar a nadie de la libertad y nadie debe disfrutarla a expensas de otro o de otros.

Una de las seis declaraciones capitales del Preámbulo de la CF reza lo siguiente: "... asegurar los beneficios de la libertad, para nosotros, para nuestra posteridad, y para todos los hombres del mundo que quieran habitar en el suelo argentino". Se trata de un patrón o determinación genérica sobre la libertad. Más adelante, aún sin mencionarla expresamente, el art. 19 se refiere a la libertad jurídica, tal como se explicará luego. Por esa razón, la CF es, en principio, una Constitución liberal, en la que todos sus habitantes son igualmente libres, al conjugarse la libertad mentada en el art. 19 con la igualdad regulada en el art. 16.⁽¹⁶⁶⁾ En resumen, la Constitución política del Estado regula la libertad jurídica y que el individuo o ciudadano sea libre en su relación gobernada por el derecho con el Estado. Al inventarse el artificio constitucional en el siglo XVIII se consideró o se juzgó que las reales y concretas amenazas a la libertad deberían provenir del ente que monopolizaba (y monopoliza) la coacción o la fuerza, el Estado. Se trata, en rigor, de la libertad política. Sin embargo, como bien se ha dicho, el Estado no es el único enemigo de la libertad individual.

No importa tanto que el individuo sea libre respecto del Estado, si después no es libre en la sociedad (...) No importa que el individuo sea libre políticamente, si no lo es socialmente. Por debajo de la libertad como sujeción al poder del príncipe, hay una falta de libertad más fundamental,

.....

(165) BERLIN, ISAIAH, "Dos conceptos de libertad", en *Sobre la libertad*, Madrid, Alianza, 2009, pp. 205/255.

(166) "ARTÍCULO 16.- La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas".

más radical y más objetiva, la falta de libertad como sumisión al aparato productivo (...) El problema de la libertad atañe no solo a la organización del Estado, sino sobre todo a la organización de la producción y de toda la sociedad; implica no al ciudadano, es decir, al hombre público, sino al hombre en tanto ser social, en tanto hombre.⁽¹⁶⁷⁾

Por lo tanto, la orientación liberal de la CF prevalece en su configuración jurídica. Desde luego no se desconocen algunas posibilidades igualitaristas fomentadas u orientadas por sendas reformas realizadas en el siglo XX. Entre ellas, cabe mencionar el contenido de las reglas ancladas desde 1957 en el art. 14 bis (derechos de naturaleza u orientación prevalentemente social); así como también la reforma de 1994 de los arts. 42 (usuarios y consumidores de bienes y servicios)⁽¹⁶⁸⁾ y 75, inc. 23 (patrón legislativo sobre igualdad real de oportunidades),⁽¹⁶⁹⁾ y el propio Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de la ONU⁽¹⁷⁰⁾ que, desde entonces, goza de jerarquía constitucional (art. 75, inc. 22).

En el art. 19 se enuncia una formulación decisiva: la demarcación de las acciones humanas que no deben ser objeto de configuración de normas jurídicas del Estado y aquellas sobre las que sí podría ejercerse, eventualmente, la atribución configuradora de normas jurídicas del Estado. Repárese

.....

(167) BOBBIO, NORBERTO, *Igualdad y libertad*, Barcelona, Paidós, 1993, p. 143.

(168) "ARTÍCULO 42.- Los consumidores y usuarios de bienes y servicios tienen derecho, en la relación de consumo, a la protección de su salud, seguridad e intereses económicos; a una información adecuada y veraz; a la libertad de elección, y a condiciones de trato equitativo y digno.

Las autoridades proveerán a la protección de esos derechos, a la educación para el consumo, a la defensa de la competencia contra toda forma de distorsión de los mercados, al control de los monopolios naturales y legales, al de la calidad y eficiencia de los servicios públicos, y a la Constitución de asociaciones de consumidores y de usuarios.

La legislación establecerá procedimientos eficaces para la prevención y solución de conflictos, y los marcos regulatorios de los servicios públicos de competencia nacional, previendo la necesaria participación de las asociaciones de consumidores y usuarios y de las provincias interesadas, en los organismos de control".

(169) "ARTÍCULO 75.- Corresponde al Congreso: ... 23. Legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos, en particular respecto de los niños, las mujeres, los ancianos y las personas con discapacidad".

(170) Adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General en su resolución 2200 A (XXI), de 16/12/1966. Entrada en vigor: 03/01/1976, de conformidad con el art. 27.

otra vez en el “evangelio”⁽¹⁷¹⁾ que descansa en el art. 19: al normarse que “Las acciones privadas de los hombres que no ofendan al orden y a la moral pública ni perjudiquen a un tercero, están solo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados” y que “Ningún habitante será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”, se determina con rigurosidad el ámbito del derecho y el mundo no jurídico.⁽¹⁷²⁾ Más allá de la ausencia de plenitud del orden jurídico, la regla capital del orden de la Argentina es la siguiente: “todo se encuentra permitido, excepto el ámbito determinado por las regulaciones jurídicas”. En particular, la primera parte del art. 19 decide constitucionalmente la posición del Estado y sus atribuciones sobre la coerción, manifestadas luego en el art. 30 y en la definición de las estrategias de competencia, Segunda Parte de la CF, Autoridades de la Nación [Estado], arts. 44 a 129 (distinción horizontal y vertical del poder). Una de sus principales derivaciones es que le está vedado al Estado reglar una o cualquier moral. Otra es que el Estado debe reconocer y propiciar el más ancho, sereno y seguro ámbito para que cada habitante pueda discernir el adecuado campo que le plazca de acuerdo con sus convicciones, orientaciones y preferencias para desarrollar su “libertad moral”.⁽¹⁷³⁾

Por lo demás, en el art. 19 CF se demarcan con suficiente nitidez dos modelos idealizados del libre albedrío humano, a tono con la dualidad persona-Estado que se narra líneas atrás. Consecuentemente, hay dos tipos de acciones constitucionales en libertad: las privadas y las públicas. Las acciones privadas pueden ser interiores, internas⁽¹⁷⁴⁾ o inmanentes,⁽¹⁷⁵⁾ y exteriores o externas.⁽¹⁷⁶⁾ Las acciones públicas no tienen subespecies.

La regla constitucional bajo comentario, el art. 19, hace referencia a las “acciones de los hombres”; naturalmente, se trata de acciones libres que

(171) Según el Diccionario de la Real Academia Española, “... 5. Verdad indiscutible”.

(172) Remito a lo expresado *ut infra* 5.4.1.

(173) ZAFFARONI, E. RAÚL, ET AL., *Derecho Penal*, *op. cit.*, p. 120.

(174) SAGÜÉS, NÉSTOR P., *Manual de derecho constitucional*, *op. cit.*, p. 586.

(175) Ver SAMPAY, ARTURO E., “La filosofía jurídica del artículo 19 de la Constitución Nacional”, *op. cit.*, p. 15.

(176) SAGÜÉS, NÉSTOR P., *Manual de derecho constitucional*, *op. cit.*, p. 586.

solo ellos pueden producir porque para hacerlo se requiere de "razón",⁽¹⁷⁷⁾ entendida como la facultad de la mente que consiste en pensar de un modo bastante coherente, complemento de la experiencia y guía deliberada para las acciones. Desde este enfoque conceptual, el individuo humano poseería "razón" como una cualidad inherente al reino animal. Aunque aquí "preferiría hacer"⁽¹⁷⁸⁾ una declaración con matiz sobresaliente: el hombre "puede ser" racional; quizá así resuma en pocas palabras mis intenciones como "escribiente" de esta obra.

En el art. 19 se hace referencia a las acciones privadas y, dentro de estas, a una idealización particular. Esta idea de "privacidad", configurada constitucionalmente en pleno siglo XIX, se corresponde con algunas definiciones del DRAE: ya sea porque estas acciones privadas se realizan o "ejecuta[n] a vista de pocos, familiar y doméesticamente, sin formalidad ni ceremonia alguna"; o ya sea porque se las concibe como algo "particular y personal de cada individuo".

La CF las denomina "acciones privadas". Para no quedar absorto en denominaciones que no son enfatizadas en la escritura escogida por la CF, ahora se prefiere, en la situación convidada, acudir al empleo de la propia terminología constitucional, motivo por el cual corresponde distinguir el mundo de la privacidad. O privacidad, a secas. La afinidad casi siempre propicia la confianza.

Por un lado, se encuentran las acciones privadas internas, interiores o inmanentes. Se trata de conductas que permanecen dentro del individuo que las realiza y observan dentro del propio sujeto el apropiado fin de la actividad. El significado de la acción privada inmanente reside en que el proceso o fin de la acción descansa en la misma operación del individuo. Estas acciones no trascienden a la persona.

Por otro lado, las acciones privadas trascendentes van más allá del individuo que las realiza. Precisamente por su naturaleza "trascendente", pueden

(177) BUNGE, Mario A., *Diccionario de Filosofía*, op. cit., p. 179.

(178) Inspirado en MELVILLE, HERMAN, "Bartleby the Scrivener: A Story of Wall Street", 1856. Me refiero a la estructura argumental "I would prefer not to", célebre entre otros aspectos de la obra citada. Hay traducción de Jorge Luis Borges (Bs. As., Edicom, 1969). De esta obra también tomo el término "escribiente", en su acepción de "escritor".

ser conocidas por el resto de los individuos de la comunidad porque se desarrollan o tienen efectos en el mundo externo del individuo que las procesa o realiza, pero de ningún modo puede predicarse sobre ellas que "... ofendan al orden y a la moral pública", ni que "perjudiquen a un tercero". "Trascendente" desempeña una tarea eminente en la calificación constitucional. Abarca dos significados básicos: aquello que se verifique fuera de determinado límite, considerado como punto de referencia; también se juzgará trascendente la propia operación de traspasar los límites predeterminados.⁽¹⁷⁹⁾

En cuanto a las acciones públicas, son sin duda trascendentes porque se cumplen o tienen efectos tras los límites de la persona que las ejecuta. Se distinguen de las acciones privadas "inmanentes" o las "simplemente trascendentes" porque, en este caso, son susceptibles de comprometer el bienestar general de la convivencia de los individuos en comunidad estatal. Esto es así gracias a esa eficaz identificación que la CF cumple en el "rosario", en el acto colectivo de devoción determinado en el art. 19: ofensa al orden y la moral pública o perjuicio a derechos de terceros.

En la primera parte del art. 19 discurre una ordenación que exige la correcta delimitación del mundo de la privacidad y del mundo público. Ciertamente, la decisión sobre los marcos de referencia de la prosa constitucional permite discernir tres combinaciones sobre la relación privacidad-público:⁽¹⁸⁰⁾ a) una "amplia" de la privacidad que se debería comparecer con una restrictiva sobre el accionar público; b) otra, contraria a la anterior, caracterizada por una concepción restrictiva de la privacidad de la que emerja una concepción fértil sobre la intervención pública del Estado; y c) la más compleja, una concepción integral y equilibrada de los dos campos anunciados. La política se nutre de la ideología, ergo, no debe resultar sorprendente que la política que planta, edifica y mantiene al Estado constitucional posea un determinado ADN ideológico.

Por consiguiente, corresponde considerar, en la inteligencia constitucional, qué tipo de determinaciones de conducta son privadas y cuáles son públicas. Las nociones de "orden", "moral pública" y "perjuicio a terceros",

(179) Ver ABBAGNANO, NICOLA, *Diccionario de filosofía*, México, FCE, 1996, p. 1155.

(180) Ver LEGARRE, SANTIAGO, "Delimitación de las acciones privadas de los hombres", en *Ensayos de Derecho constitucional*, Bs. As., Ábaco, 2014, pp. 85/113.

en forma respectiva, desempeñan un rol clave en esta antología, desde que la política prescrita en la CF trata sobre "intereses", es decir, necesidades o deseos sobre recursos siempre limitados.⁽¹⁸¹⁾ Así, por ejemplo, la cantera de intereses que se pueden atribuir a las personas o ficcionalmente al Estado resulta inagotable. Con fines ejemplificativos sobre la argumentación anterior, solo con objetivos de naturaleza pedagógica, se pueden insinuar los siguientes: intereses ambientales (el agua, los bosques); intereses culturales (la inclusión y divulgación del conocimiento; también la democratización de la comunicación, porque reviste un verdadero interés comunitario); intereses económicos (distribución equitativa de la riqueza); intereses estrictamente políticos (democratización auténtica de la participación ciudadana en la conformación del poder y su control), e intereses biológicos (desarrollo de la vida individual humana íntimamente conglobado con el desarrollo de la vida colectiva de la humanidad en la Tierra).⁽¹⁸²⁾

Las especulaciones sobre orden, moral pública y perjuicio a derechos de terceros se han ido elaborando con los años. Solamente indicaré algunos indicios, cuyo cómodo encaje en la más profunda realización constitucional cabe entrever. La sintaxis del primer párrafo del art. 19 es diáfana; sin embargo, la última comprensión sobre su significado más preciso constituye una derivación semántica en proceso público abierto.

Hace más de tres décadas, dos jueces de la CSJN, en valioso precedente judicial, señalaron:

Que en cuanto al derecho a la privacidad e intimidad su fundamento constitucional se encuentra en el art. 19 de la Constitución Nacional. En relación directa con la libertad individual protege jurídicamente un ámbito de autonomía individual constituida por los sentimientos, hábitos y costumbres, las relaciones familiares, la situación económica, las creencias religiosas, la salud mental y física y, en suma, las acciones, hechos o datos que, teniendo en cuenta las formas de vida aceptadas por la comunidad están reservadas al propio individuo y cuyo

(181) BUNGE, MARIO, *Filosofía política*, op. cit., p. 139.

(182) ZAFFARONI, E. RAÚL, *El Derecho latinoamericano en la fase superior del colonialismo*, en prensa.

conocimiento y divulgación por los extraños significa un peligro real potencial para la intimidad. En rigor, el derecho a la privacidad comprende no sólo a la esfera doméstica, el círculo familiar de amistad, sino otros aspectos de la personalidad espiritual física de las personas tales como la integridad corporal o la imagen y nadie puede inmiscuirse en la vida privada de una persona ni violar áreas de su actividad no destinadas a ser difundidas, sin su consentimiento o el de sus familiares autorizados para ello y sólo por ley podrá justificarse la intromisión, siempre que medie un interés superior en resguardo de la libertad de los otros, la defensa de la sociedad, las buenas costumbres o la persecución del crimen.⁽¹⁸³⁾

Dos años después, también han dicho lo siguiente:

... no se concibe que los jueces se guíen, al determinar el derecho, por patrones de moralidad que excedan los habitualmente admitidos por el sentimiento medio, pues, como lo señala Cardozo, "los jueces deben dar vigor con sus sentencias a la moralidad corriente de hombres y mujeres de conciencia recta".⁽¹⁸⁴⁾

En consecuencia, la decisión judicial no ha de reemplazar las opciones éticas personales cuya autonomía también reconoce el art. 19 CN.⁽¹⁸⁵⁾

También en ese mismo año 1986, los jueces J. Bacque *et al.*, en el celebrísimo y "emblemático"⁽¹⁸⁶⁾ precedente fallo recaído "Bazterrica", sostuvieron que "en el caso de la tenencia de drogas para uso personal, no se debe presumir que en todos los casos ella tenga consecuencias negativas para la ética colectiva".⁽¹⁸⁷⁾

.....
(183) CSJN, "Ponzetti de Balbín c/ Editorial Atlántida", 1984, Fallos:306:1892, decisión de los jueces G. Carrió y C. S. Fayt, cons. 8°.

(184) Ver *The nature of the judicial process*, 1937, Yale University Press, p. 106.

(185) CSJN, "Santa Coloma, Luis Federico y otros v. E.F.A.", 1986, Fallos: 308:1160, suscrito por los jueces A. C. Belluscio; C S. Fayt; E. S. Petracchi y J. A. Bacqué.

(186) Esa cualidad fue destacada en el fallo "Arriola" para el fallo "Bazterrica", CSJN, 2009, Fallos: 332:1963, cons. 10°), suscrito por los jueces J. C. Maqueda y E. Highton de Nolasco.

(187) CSJN, "Bazterrica, Gustavo Mario *et al.*", Fallos: 308:1392, cons. 8°).

Conviene distinguir aquí entre la ética privada de las personas, cuya transgresión está reservada por la Constitución al juicio de Dios, y la ética colectiva en la que aparecen custodiados bienes o intereses de terceros. Precisamente, a la protección de estos bienes se dirigen el orden y moral pública, que abarcan las relaciones intersubjetivas, esto es, acciones que perjudiquen a un tercero, tal como expresa el art. 19 CN, aclarando aquellos conceptos. La referida norma impone, así, límites a la actividad legislativa consistentes en exigir que no se prohíba una conducta que se desarrolle dentro de la esfera privada, entendida esta no como la de las acciones que se realizan en la intimidad, protegidas por el art. 18, sino como aquellas que no ofendan al orden o la moralidad pública, esto es, que no perjudiquen a terceros. Las conductas del hombre que se dirijan solo contra sí mismo quedan fuera del ámbito de las prohibiciones.⁽¹⁸⁸⁾

Para finalizar este párrafo, quiero formular unas proposiciones sobre las cuestiones aquí analizadas.

La regla contenida en el art. 19 estipula el marco de la privacidad. Cada persona es soberana, no meramente autónoma, para adoptar decisiones sobre su propio plan y orientar su singular, apropiado e irreplicable itinerario de vida. Toda invasión a ese ámbito consagrado debe ser escrutada con minuciosidad y justificada con apego a la regla sobre juridicidad constitucional. Toda determinación de conducta asumida en privado no resulta susceptible de invasión o injerencia estatal, salvo que concorra algún supuesto que observe fundamento suficiente en la tipicidad mostrada por el art. 19, en la inteligencia de que las acciones privadas no se transforman en públicas por el hecho de que el Estado decida su regulación.⁽¹⁸⁹⁾ Los poderes públicos deben asegurar y alentar que cada persona pueda desplegar sostenidamente la conducción de su vida. Jamás el poder público puede intervenir en la vida de las personas para dirigir programas que afecten su soberanía individual.

Así pues, hay que esquivar cierta circularidad o autorreferencia que pareciera abastecer al art. 19. Por ende, el orden al que alude dicho artículo merece ser entendido como el orden coactivo en que consiste el propio

.....
(188) *Ibid.*

(189) *Ibid.*, considerando 11, voto del juez E. Petracchi.

derecho positivo, cuyo propósito esencial consiste en establecer una paz “relativa”.⁽¹⁹⁰⁾ Porque al reglamentarse el uso de la fuerza ella no desaparece, habida cuenta de que la coerción del Estado (ahora reglada) debería ejercerse de manera monopólica en beneficio de las individualidades que integran la comunidad. La moral pública ilustrada constitucionalmente concierne al bienestar de la totalidad de los individuos que integran la comunidad. La preceptiva moral o el código de la moral pública, o código de la moralidad colectiva, debe referirse a constricciones y permisiones que benefician y dañan a la comunidad. La moral pública, para ser justificada, debe observar naturaleza objetiva, porque la mera entonación costumbrista o apelación a la costumbre ni siquiera alcanza las orillas de la constitucionalidad. Con enorme franqueza, la diferenciación entre el derecho y la moral obliga a considerar que el campo de la moralidad pública no pueda ser otro estado de cosas que la firme convicción de realizar el programa constitucional para la ordenación comunitaria.

La moral pública atizada por el art. 19 se enmarca en el desarrollo y profundización del propio esquema de enunciados constitucionales. Los seis enunciados o simples declaraciones primitivas del Preámbulo fijan la vocación seminal de esta moralidad pública. Objetivamente, no hay otra respuesta verdadera.

En la subsección 5.2 se menciona la capital trascendencia de la regla que obliga a no dañar a otro y su empalme constitucional. Bastará señalar ahora que es imposible construir una comunidad estatal, con estabilidad y equidad, en desprecio de la mencionada regla.

La Constitución, en nuestro caso la CF, es el instrumento de mayor precisión jurídica y de más alta jerarquía política para delimitar o demarcar los ámbitos públicos y los ámbitos privados. Desde sus primeras palabras, la CF hace conocer la presencia del hombre público, ciudadanos y servidores que en el ágora mantienen y desarrollan la ordenación comunitaria. La referencia apropiada en el propio Preámbulo es la siguiente: “Nos, los representantes del pueblo de la Nación [Estado]...”; desde allí en adelante se prescribe que el monopolio de la fuerza estatal residirá en un forma de gobierno, la República, definida en la regla sobre

(190) Ver KELSEN, HANS, *Teoría general del Derecho y del Estado*, México, Imprenta Universitaria, 1958, p. 25.

distinción horizontal del poder, con frenos y contrapesos. Preocupaba singularmente a los constituyentes de 1853 la rigurosa disciplina de esos poderes constituidos que creaban, porque temían manchar con tinta una página honorable: la soberanía individual, la plena autodeterminación de la persona humana.

Los enunciados de la CF se combinan y se reúnen dentro de un texto. En todos los tiempos, un texto constitucional mantiene relación con un contexto comunitario. Por dicha razón, la interpretación o realización dogmática de la CF siempre tiene que realizar una actividad conjunta. Así, en paralelo, debe establecer con originalidad la armonía que se hospeda en el propio recorrido del pensamiento interior que su obra nutre y prescribe,⁽¹⁹¹⁾ tarea indisolublemente unida a la determinación de su recorrido exterior, mejor dicho, de la aventura o utopía para la paz relativa propuesta, que con dinamismo⁽¹⁹²⁾ ha de fundarse en la actualización comunitaria de las derivaciones de cada una de sus formulaciones normativas.⁽¹⁹³⁾

Entonces, desde la interpretación que realiza la dogmática o saber constitucional, la noción de acción es central en la concepción del mundo asumida por los constituyentes en la CF. En la semántica constitucional, "acción" es una operación que se debe confinar a un ser humano; de modo más amplio y rudimentario, cualquier estado de cosas realizado por humanos.⁽¹⁹⁴⁾ Además, un buen escritor relatará que dentro del contorno

.....

(191) En el ámbito de la interpretación judicial, la CSJN tiene establecido, por ejemplo, que la Constitución Federal debe ser analizada como un conjunto armónico, dentro del cual cada una de sus disposiciones ha de interpretarse de acuerdo con el contenido de las demás. Ver CSJN, "Chocobar, Sixto", Fallos: 319: 3241, 1996.

(192) Los jueces G. Carrió y C. S. Fayt afirmaron en la causa "Ponzetti de Balbín c/ Editorial Atlántida", que la CSJN, en su condición de intérprete final de la CF, ha debido adecuar el derecho vigente a la realidad comunitaria para evitar la cristalización de las normas y preceptos constitucionales. Ver considerando 5º, registrado en CSJN, Fallos: 306:1892, 1984.

(193) En semejante itinerario al indicado en la nota al pie que antecede, también los jueces de la CSJN han escrito —por ejemplo, en la causa CSJN, "Compañía Integral de Montaje S.A. c/ Nucleoeléctrica Argentina", Fallos: 322:82, 2004— que "es propio de la interpretación judicial indagar lo que las leyes dicen jurídicamente, sin que esto signifique apartarse del texto legal, pero tampoco sujetarse rigurosamente a él cuando la interpretación razonable y sistemática así lo requiere" (Fallos: 283:239; 303:612, entre otros), por lo que ella debe practicarse teniendo en cuenta el "contexto general y los fines que informan a aquellas" (Fallos: 265:256; 301:1149).

(194) BUNGE, MARIO A., *Diccionario de Filosofía*, op. cit., p. 2.

“acción” normada por la lengua de la CF tienen entidad tanto los procesos como los resultados del obrar del hombre.

El art. 19 constituye el fundamento para la ordenación del esquema básico de la libertad constitucional. Este se caracteriza por constituir un territorio lo más amplio que se pueda representar, imaginar y sostener para el beneficio de una igual libertad individual para cada uno de los individuos, tan jubiloso como invencible. Sin su presencia, habrá de prescindirse de los encantos de un orden para la paz relativa en la comunidad, por la sencilla razón de que no existirá pleno ejercicio de la soberanía individual indispensable e insustituible para la construcción y desarrollo de la comunidad abierta estatal.

5.5 | Resumen sobre regla de subordinación

Los ciudadanos y los servidores públicos deben realizar el derecho de la Constitución. La normatividad de los desarrollos de cada uno de los despliegues de la regla sobre la subordinación del Estado al derecho constitucional debería hallarse, en general, fuera de discusión. No corresponde juzgar a la regla ni a sus despliegues específicos como mera exhortación, ni baños de moralidad. Con los alcances de sus prescripciones jurídicas, inevitablemente, hacen presuponer o representar que la certeza en el mundo estatal —pasado, presente y sobre todo porvenir— queda afianzada, se encuentra ligada, subordinada, a una regla artificial, la Constitución, que no tiene nada de orden metafísico. Una certeza que siempre es “... certeza de alguien respecto de algo”,⁽¹⁹⁵⁾ en nuestro caso, nada más y nada menos que del hombre sobre el orden jurídico que fundamenta al Estado.

(195) BUNGE, MARIO A., *Diccionario de Filosofía*, op. cit., pp. 213/214.

Los activos “offshore” de los argentinos⁽¹⁾

por JORGE GAGGERO,⁽²⁾ MAGDALENA RUA⁽³⁾ y ALEJANDRO GAGGERO⁽⁴⁾

I | Introducción

El presente texto⁽⁵⁾ fue elaborado por investigadores del CEFID-AR y un investigador de IDAES, y se sustenta en los estudios desarrollados en el tercer Documento de Trabajo del CEFID-AR dedicado al fenómeno de la fuga de capitales⁽⁶⁾ en Argentina. Esta investigación se ha realizado con la

(1) Este artículo expresa únicamente la opinión de su autor y no la de los directores de la presente revista ni la del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación.

(2) Coordinador e investigador en el CEFID-AR.

(3) Investigadora en el CEFID-AR.

(4) Investigador en el IDAES/UNSAM.

(5) Una versión preliminar y reducida fue distribuida por sus autores en ocasión de un *Workshop* convocado en Londres (Inglaterra) en julio de 2013 por AABA, *City University* (Londres) y *Tax Justice Network*, y también fue presentada en el Seminario Anual de la Red de Justicia Fiscal de América Latina y el Caribe realizado en Lima (Perú) durante agosto de 2013. La cuestión de la **fuga de capitales** está en el foco de un programa de trabajo de largo alcance del CEFID-AR (iniciado en 2006 y con una duración programada hasta el año 2015), coordinado por Jorge Gaggero. Este programa ha dado lugar, hasta el momento, a la publicación de las tres investigaciones: GAGGERO, JORGE; CASPARRINO, CLAUDIO y LIBMAN, EMILIANO, “La fuga de capitales. Historia, Presente y Perspectivas”, Documento de Trabajo n° 14, CEFID-AR, Bs. As., mayo 2007; GAGGERO, JORGE; KUPELIAN, ROMINA y ZELADA, MARÍA AGUSTINA, “La fuga de capitales II. Argentina en el escenario global”, julio, 2010, Documento de Trabajo n° 29, CEFID-AR, Bs. As., julio 2010; y GAGGERO, JORGE; RUA, MAGDALENA y GAGGERO, ALEJANDRO, “La fuga de capitales III, Argentina (2002-2012). Magnitudes, evolución y políticas públicas y cuestiones fiscales relevantes”, Documento de Trabajo n° 52, CEFID-AR, Bs. As., diciembre 2013.

(6) La **fuga de capitales**, entendida como un concepto amplio, abarca tanto la porción de capital lícito como ilícito que se encuentra ubicado en el exterior (o al interior del

colaboración de Systems of Tax Evasion And Laundering (STEAL), Proyecto (#212210), financiado por Research Council of Norway (NUPI).

En cuanto a los contenidos del trabajo que aquí se presenta, abarcan:

- a. la información básica oficial, de otras fuentes, así como estimaciones propias acerca del proceso de **fuga de capitales** desde Argentina (y sus respectivas metodologías de cálculo), la consecuente acumulación de activos *offshore* de residentes en el país y el análisis preliminar de la evolución de estos procesos;
- b. un primer abordaje de las vías de **fuga de capitales** que no aparecen reflejadas en las estadísticas oficiales (ni debidamente consideradas en los estudios disponibles) y que incluye la presentación de algunas inferencias, estimaciones e hipótesis acerca de sus órdenes de magnitud;
- c. el análisis preliminar —a la luz de las estimaciones realizadas y dadas las hipótesis adoptadas cuando ello ha sido necesario— de las relaciones entre **fuga**, incumplimiento y estructura tributarias, **blanqueo de capitales** e inequidad en Argentina; y
- d. el esbozo de algunas conclusiones preliminares resultantes de los análisis precedentes.

2 | Magnitudes, datos oficiales, estimaciones e hipótesis propias y de terceros. Análisis de su evolución

2.1 | Breve marco histórico-económico (1975-2002)

Hasta 1974, cuando finalizaban los “30 años gloriosos”, Argentina buscaba su propio camino en medio del temporal político que sacudía a América Latina y al propio país. En el plano económico, esto suponía intentar superar el viejo modelo de sustitución de importaciones sin

.....
país, fuera del circuito económico formal), de propiedad de residentes locales. La **fuga ilícita de capitales** es la que se refiere a la porción no registrada. En otras palabras, trata de aquellos capitales que han sido ilícitamente obtenidos, transferidos y/o utilizados, vale decir todos aquellos flujos de riqueza no registrada que derivan de la acumulación de activos externos (o al interior del país, fuera del circuito económico formal, en nuestra definición) de residentes en contravención a las leyes aplicables (GFI, J. Henry y otros).

perder sus logros —en términos de crecimiento, densidad económico-social y equidad distributiva— pero estimulando, al mismo tiempo, la actividad exportadora. Se habían logrado avances significativos en esta dirección: en la década previa, el ritmo de crecimiento anual había sido de casi 5% y el estrangulamiento de divisas tendía a aliviarse.

La ruptura institucional de 1975-1976 implicó un obligado desvío del rumbo. Desde entonces comenzó un "ciclo largo de crecimiento lento" de la economía (1975-2002) del orden de 1,4% anual y casi nulo en términos per cápita. Este ciclo ha sido jalonado por sucesivas crisis que han supuesto "pisos" cada vez más bajos de potencial productivo, cohesión social, equidad, creatividad y orgullo nacional: las más severas ocurrieron durante 1982-1983, 1989-1991 y desde 1998 hasta 2002.⁽⁷⁾

La primera administración democrática (1984-1989) asumió en el torbellino de la "crisis de la deuda" (1982 en adelante), reconstruyó parcialmente las instituciones políticas bajo sucesivos desafíos militares que fueron dominados recién en 1990 y completó su ciclo, hacia el final de la "década perdida" de América Latina, con una hiperinflación (sin haber logrado estabilizar la economía durante su período de gobierno). La que la sucedió (1989-1999) sí logró alcanzar la estabilización monetaria a través de la instauración de un régimen de "caja de conversión" (a una paridad fija de "1 peso igual a 1 dólar") y la implementación de una serie de reformas estructurales pro mercado: privatización de las empresas públicas, apertura comercial y financiera y desregulación de la economía.

En los primeros años, al calor de los negocios abiertos al sector privado y con el retorno de los capitales financieros internacionales, la administración Menem-Cavallo logró una drástica caída de la inflación y la rápida expansión del PBI. Sin embargo, a partir de mediados de la década, la creciente fragilidad externa tornaba muy vulnerable la economía a los altibajos en el movimiento de los capitales, con el consiguiente aumento del endeudamiento por el alza de las tasas de interés y de la prima de "riesgo país" (después de un Plan Brady que no brindó los alivios prometidos).⁽⁸⁾

(7) Gaggero, 2002.

(8) Por el otro, los indicadores del mercado de trabajo comenzaron a mostrar un gran deterioro y terminaron por revelar un nivel de "desocupación estructural" que osciló entre el

Las inconsistencias internas del esquema macroeconómico, sumado al empeoramiento de las condiciones externas (primero con las crisis financieras de Asia y Rusia, y luego con la devaluación de Brasil), llevaron a una profunda y larga recesión a partir de 1998 que terminó en la devaluación del peso en 2002.

De modo casi simultáneo, se terminó arribando a: la “quiebra” del Estado y el default de la deuda pública externa; una profunda depresión y la ruptura de la cadena de pagos de la economía; y el colapso del sistema financiero, la huida de la moneda nacional y la pérdida de confianza en las instituciones bancarias (en especial, en la banca multinacional).

2.2 | La evolución del stock de los activos offshore entre 1991 y 2011

En Argentina, el cálculo oficial del stock de activos externos se realiza a través de la Posición de Inversión Internacional (PII) del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC). Esta cifra ascendía a USD205.000.000.000 para 2012. Si bien constituye una estadística ineludible a la hora de analizar la fuga de capitales —debido, además, a la posibilidad de desagregar los diferentes componentes de la misma—, su metodología puede implicar una subestimación al tratarse de un método directo que utiliza fuentes locales y extranjeras para determinar la variación de las inversiones en el exterior.⁽⁹⁾

En las últimas décadas han aparecido estimaciones alternativas a la oficial que utilizan el método residual, lo que permite abarcar series de tiempo largas a través de la utilización de los datos del Balance de Pagos.⁽¹⁰⁾ Ba-

.....
12% y el 17%. En tercer lugar, el aumento de la proporción de hogares e individuos indigentes constituyó un temprano indicador del empeoramiento en la distribución del ingreso.

(9) BASUALDO, EDUARDO M. y KULFAS, MATIAS, “La fuga de capitales en la Argentina”, en Julio Gambina (comp.), *La globalización económico-financiera. Su impacto en América Latina*, Bs. As, CLACSO, 2002. Utilizando los datos de la PII se puede obtener el stock de tenencias en el exterior a partir de los conceptos de activos externos del “sector privado no financiero” y de “otras entidades financieras”. Este método estima porciones de capital lícito e ilícito que se encuentran ubicados en el exterior de propiedad de residentes locales.

(10) El método residual de Balanza de Pagos consiste en sumar los ingresos netos de capitales (inversión extranjera directa y endeudamiento externo público y privado), el saldo

sualdo y Kulfas,⁽¹¹⁾ por ejemplo, realizaron el cálculo del stock para 1998. Sbatella, Chena, Palmieri y Bona,⁽¹²⁾ por su parte, calculan el flujo entre 2002 y 2008. Recientemente, Henry⁽¹³⁾ llevó adelante una estimación que incorpora los rendimientos que generan año a año esos capitales, obteniendo una cifra que prácticamente duplica la oficial: para 2010, el stock de capitales llega a los USD400.000.000.000 (si la serie hubiese continuado hasta 2012 arrojaría un total cercano a los USD440.000.000.000). Sin embargo, al ser un trabajo diseñado para comparar la fuga de capitales en una gran cantidad de países, el cálculo para el caso argentino presenta algunos problemas.⁽¹⁴⁾

Con el objeto de complementar las fuentes ya mencionadas, se decidió realizar una nueva estimación del stock de capitales fugados, utilizando el método residual de balanza de pagos para determinar la salida anual de capitales e incorporar su rendimiento financiero acumulado a lo largo de los años mediante criterios sumamente conservadores.⁽¹⁵⁾

El resultado arroja un stock de USD373.912.000 para 2012, una cifra muy superior al dato oficial, aunque más baja que la estimación de Henry.⁽¹⁶⁾ Cabe aclarar que, debido a la metodología utilizada, esta cifra no abarca la fuga originada por maniobras a través de los precios de transferencia.⁽¹⁷⁾

.....
 neto de la cuenta corriente y la variación de las reservas internacionales. Esta ecuación da por resultado la salida de capitales locales o repatriación de capital local, según su signo. La medición logra capturar porciones de capitales lícitos e ilícitos.

(11) BASUALDO, EDUARDO M. y KULFAS, MATIAS, *op. cit.*

(12) SBATELLA, JOSÉ A.; CHENA, PABLO I.; PALMIERI, PILAR; y BONA, LEANDRO, M., *Origen, apropiación y destinos del excedente económico en la Argentina de la posconvertibilidad*, Bs. As., Ediciones Colihue, 2012.

(13) HENRY, JAMES., S., *The price of offshore revisited*, en *Tax Justice Network*, 2012, [en línea] http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/The_Price_of_Offshore_Revisited_Presser_120722.pdf

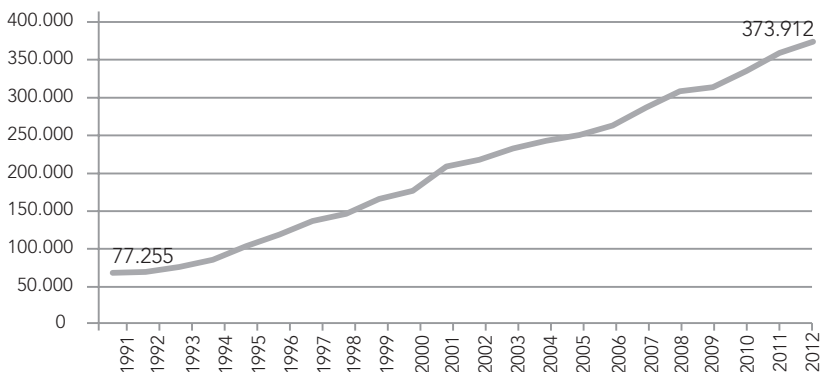
(14) GAGGERO, JORGE; RUA, MAGDALENA y GAGGERO, ALEJANDRO, "La fuga de capitales III...", *op. cit.*

(15) Se trata de un rendimiento similar al obtenido por el fondo soberano de Noruega, que acumula sus excedentes provenientes de la explotación de hidrocarburos.

(16) HENRY, 2011.

(17) Ver Anexo.

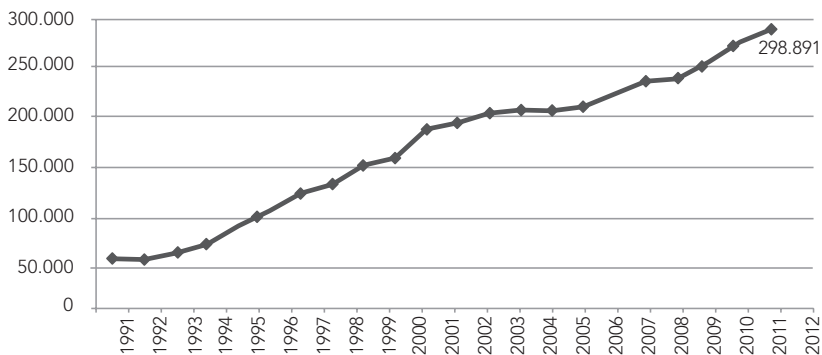
GRÁFICO 1. ARGENTINA. ESTIMACIÓN PROPIA DEL STOCK DE ACTIVOS EXTERNOS MEDIDO POR EL MÉTODO RESIDUAL DE LA BALANZA DE PAGOS. EN MILLONES DE DÓLARES CORRIENTES



Fuente: Elaboración propia en base a Henry (2012), Basualdo y Kulfas (2002) y datos del INDEC.

La evolución en dólares constantes de los *stocks offshore* de residentes argentinos alcanza un valor de USD298.891.000 (base 1991) en el año 2012 (gráfico 2), lo que muestra que su monto se incrementó casi por cuatro veces durante el período en análisis.

GRÁFICO 2. ARGENTINA. ESTIMACIÓN PROPIA DEL STOCK DE ACTIVOS EXTERNOS MEDIDO POR EL MÉTODO RESIDUAL DE LA BALANZA DE PAGOS. EN MILLONES DE DÓLARES CONSTANTES

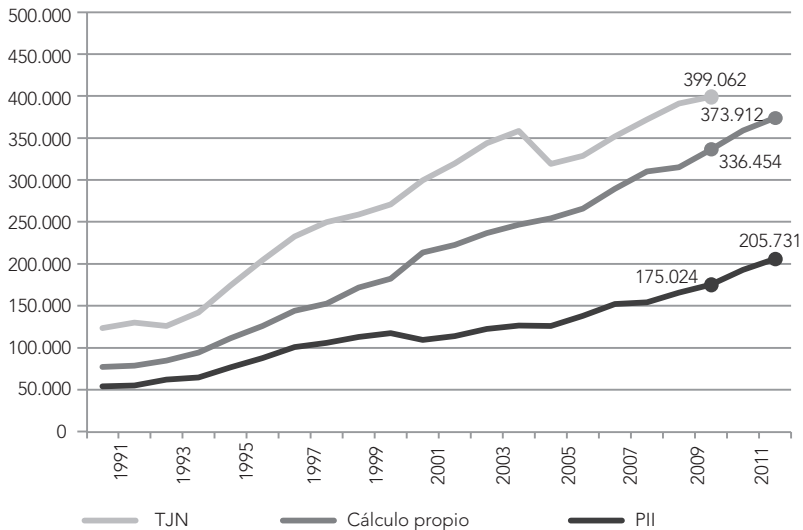


Fuente: Elaboración propia en base a Henry (2012), Basualdo y Kulfas (2002) y datos del INDEC.

El análisis de las tres series estadísticas sobre la evolución de las tenencias de activos externos durante los últimos 20 años señala algunos puntos coincidentes. En primer lugar, se verifica un importante aumento entre puntas que en todos los casos es superior al 250% en términos nominales.

Por otra parte, si bien los números de las distintas fuentes revelan una amplia diferencia, existen puntos de contacto al analizar la evolución de las cifras; en todas ellas se observa un crecimiento moderado a inicios de los años 90, seguido por una aceleración en la segunda mitad de la década, luego por una nueva desaceleración —e incluso descenso—, y, por último, una nueva aceleración a partir de 2005. Cabe resaltar que el importante aumento en la fuga de capitales que se produjo durante el régimen de convertibilidad se dio en el contexto de una fuerte liberalización económica y de políticas pro mercado.

GRÁFICO 3. ARGENTINA. ESTIMACIÓN DEL STOCK DE ACTIVOS EXTERNOS. ESTIMACIÓN PROPIA, HENRY (2012) Y POSICIÓN DE INVERSIÓN INTERNACIONAL (PII, INDEC). PERIODO 1991-2011 EN MILLONES DE DÓLARES CORRIENTES



Fuente: Elaboración propia en base a Henry (2012), Basualdo y Kulfas (2002) y datos del INDEC.

Pueden observarse, sin embargo, dos períodos con notables diferencias entre las series. Durante los años de la crisis de la convertibilidad (2000-2001), la estadística oficial arroja un llamativo descenso de la fuga de capitales, mientras que en la estimación propia —así como la de Henry⁽¹⁸⁾ y otras estadísticas del sistema financiero— muestra un importante aumento. La discrepancia reside en que la metodología oficial utilizada para calcular la Posición de Inversión Internacional ha tendido a subestimar la

(18) HENRY, JAMES., S., *The price of...*, op. cit.

fuga de esos años.⁽¹⁹⁾ El segundo momento en el que aparecen diferencias importantes corresponde a 2005, ya que en la serie de Henry⁽²⁰⁾ aparece una caída abrupta en el stock, mientras que en las otras dos series se registra una suba moderada. La explicación reside en el impacto que la restructuración de la deuda argentina tiene en el primer caso: debido a que el cálculo no tiene en cuenta que la reducción del stock de deuda externa se debió a una quita y no a pagos efectivamente realizados por el país, tiende a subestimar la fuga de ese año.

Una característica importante es que, según los datos disponibles, la mayor parte de la fuga correspondería a capitales no declarados. A partir de la comparación del stock de capitales fugados obtenido con los datos del INDEC correspondientes al año 2010 (USD175.024.000) contra el stock de activos situados en el exterior declarados por los contribuyentes a través de sus declaraciones juradas del impuesto sobre los bienes personales⁽²¹⁾ en el organismo recaudador (USD14.370.000, al tipo de cambio de ese momento), podemos concluir que los residentes argentinos solo han declarado alrededor de una décima parte del total de activos que calcula el INDEC.

2.2.1. La comparación internacional

El trabajo de Henry,⁽²²⁾ que estima valores de riqueza *offshore* para el año 2010, ubica a la Argentina en el cuarto lugar de América Latina y en el octavo entre el total de países del "Sur" del mundo (considerado en sentido amplio, se incluye a China y Rusia) en valores absolutos. Solo China, Rusia, Corea y Kuwait superan —en ese orden— a Argentina fuera de la región, mientras que Brasil, México y Venezuela —también en orden de importancia— lo hacen en América Latina. Ahora bien, si se consideran las relaciones riqueza *offshore*/PIB medido en dólares de acuerdo a la Paridad del Poder Adquisitivo (PPP) del 2010 —un indicador más indicado para calibrar la gravedad relativa del fenómeno entre diversos países—, la Argentina ocupa el cuarto puesto (después de Trinidad y Tobago, Venezuela y

(19) Ver Anexo.

(20) HENRY, JAMES., S., *The price of...*, *op. cit.*

(21) Esto fue publicado en: ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, *Anuario Estadísticas Tributarias. Año 2011*, [en línea] <http://www.afip.gob.ar/estudios/>

(22) HENRY, JAMES., S., *ibid.*

Panamá) en el ranking regional de la fuga de capitales de América Latina y el Caribe (en consecuencia, muy probablemente también se destaque en el nivel de incumplimiento tributario asociado a la fuga).⁽²³⁾ La relación riqueza *offshore*/PIB (medido en dólares ajustados por la PPP) de Argentina, algo superior al 62%, resulta dos veces y media superior a la de Brasil (24%) y duplica largamente la de México (40% aproximadamente). La Argentina se ubica en el quinto lugar del "Sur" del mundo, entre los países con más alto ratio de riqueza *offshore*/PIB.

CUADRO I. RATIO DE "RIQUEZA OFFSHORE DE RESIDENTES/PIB MEDIDO EN DÓLARES CORRIENTES" Y RATIO DE "RIQUEZA OFFSHORE DE RESIDENTES/PIB ESTIMADO DE ACUERDO A LA PARIDAD DEL PODER ADQUISITIVO (PPP) DE LAS RESPECTIVAS MONEDAS" PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (2010). EN MILES DE MILLONES DE DÓLARES CORRIENTES

Países	Riqueza offshore (1)	PIB medido en dólares corrientes (2)	RATIO Riqueza offshore / PIB (3= 1 / 2)	PIB estimado de acuerdo a la PPP (4)	RATIO Riqueza offshore / PIB-PPP (5= 1 / 4)
Argentina	399,1	367,565	109%	638,730	62%
Venezuela	405,8	393,807	103%	348,539	116%
México	417,5	1034,150	40%	1608,963	26%
Brasil	519,5	2142,930	24%	2167,433	24%
Subtotal Primeros 4(*)	1741,90	3938,45	44%	4763,67	37%
Trinidad y Tobago	53	20,593	257%	26,024	204%
Panamá	37,6	27,053	139%	44,365	85%
Bolivia	18,4	19,786	93%	47,578	39%
El Salvador	11,2	21,418	52%	42,640	26%
Chile	105	217,312	48%	273,450	38%
Uruguay	13,3	39,412	34%	46,688	28%

(23) Ver apartado 4.

Países	Riqueza offshore (1)	PIB medido en dólares corrientes (2)	RATIO Riqueza offshore / PIB (3= 1 / 2)	PIB estimado de acuerdo a la PPP (4)	RATIO Riqueza offshore / PIB-PPP (5= 1 / 4)
Ecuador(***)	21,6	63,754	34%	127,106	17%
Colombia	47,9	284,877	17%	432,307	11%
Rep. Dominicana	10,2	51,672	20%	86,745	12%
Perú	8,1	153,884	5%	274,044	3%
Subtotal siguientes 10(*)	326,30	899,761	36%	1400,947	23%
Restantes(*) (**)	-9,96	167,684	-6%	289,583	-3%
Total A. L. y Caribe	2058,24	5005,89	41%	6454,2	32%

(*) En valor absoluto de riqueza *offshore*.

(**) Compuesto por: Jamaica, Honduras, Guyana, Belice, Barbados, San Cristóbal, Paraguay, Antigua y Barbuda, San Vicente, Dominica, Santa Lucía, Granada, Haití, Costa Rica, Suriname, Nicaragua, Guatemala y Bahamas.

(***) Ecuador tiene su economía “dolarizada”.

Fuente: Elaboración propia, sobre la base de información de J. Henry, Banco Mundial y FMI.

2.2.2. Acerca de los distintos componentes del stock de activos externos

La única información desagregada que permite analizar los diferentes componentes de la fuga de capitales es la elaborada por el INDEC. El método directo que emplea, si bien puede llevar a una subestimación de los capitales en el exterior, presenta datos estadísticos acerca del destino de los capitales argentinos en el exterior. Los últimos datos publicados muestran que poco menos del 85% del total del stock corresponde a la categoría “otros activos” que contiene como principales ítems a los depósitos bancarios en el exterior, la tenencia de divisas en billetes y las inversiones en cartera. El 15% restante corresponde a “inversión directa”, categoría que incluye la inversión en empresas y la inmobiliaria.

CUADRO 2. ARGENTINA. COMPOSICIÓN DEL STOCK DE ACTIVOS EXTERNOS DE LA PII, INDEC. EN MILES DE MILLONES DE DÓLARES CORRIENTES Y PORCENTAJES

Total (OEF + SPNF)	AÑO 2012	
	205.731	100
Otras entidades financieras	3170	1,5
Inversión directa	990	0,5
Inversión en cartera	72	0,0
Acciones	70	0,0
Títulos	2	0,0
Otros activos	2108	1,0
Depósitos y disponibilidades	1891	0,9
Otros	217	0,1
Sector privado no financiero	202.561	98,5
Inversión directa	31.926	15,5
Inmobiliaria	9021	4,4
Empresas	22.905	11,1
Inversión en cartera		0,0
Otros activos	170.635	82,9

Fuente: Elaboración propia, sobre la base de Posición de Inversión Internacional (INDEC).

2.2.3. Depósitos bancarios en el exterior

Solo se ha podido obtener, hasta el momento, información de una sola fuente alternativa acerca de los *stocks* colocados a través de depósitos en el exterior de residentes en Argentina. Se trata de una estimación de un ex ejecutivo del área de *private banking* de JP Morgan para el año 2008 que aproxima los órdenes de magnitud del total de las carteras de clientes de Argentina de los bancos globales más relevantes en este negocio: USD85.000.000.000.⁽²⁴⁾ Debe insistirse que se trata de una sola fuente en el

(24) Según la estimación realizada por Hernán Arbizu —ex ejecutivo de JP Morgan, testigo en una causa por lavado de dinero a cargo del juez federal Sebastián Casanello en Argentina y, a su vez, denunciado por JP Morgan ante los Tribunales de los EEUU— para el año 2008, los depósitos de argentinos en los principales bancos se distribuían de la siguiente forma: Citibank (USD20.000.000.000), UBS (USD15.000.000.000), HSBC

contexto de una fase preliminar de una investigación que deberá explorar otras en el sector financiero privado y, además, contrastarlas con muchas y variadas fuentes de otro carácter.

2.2.4. Ahorros en dólares por fuera del sistema financiero: “el colchón”

Además de los depósitos en el exterior, otra modalidad que asume la fuga de capitales es la tenencia de divisas por fuera del sistema financiero, es decir, fronteras adentro del país. En Argentina se registra un fenómeno inusual si se toma como referencia el conjunto de América Latina (con excepciones como Uruguay, Ecuador y Panamá): una parte importante de la población dolariza sus ahorros y los mantiene fuera del sistema bancario. Es sabido que la moneda tiene tres usos principales: sirve como unidad de cuenta (para denominar el precio de los bienes y servicios), medio de pago (para abonar transacciones) y/o reserva de valor (para denominar instrumentos de ahorro). Tal como sostienen Levy-Yeyati, Díaz Frers, Elena y Bragagnolo,⁽²⁵⁾ fue principalmente en el cumplimiento de esta última función donde la moneda nacional ha perdido terreno frente al dólar. Esto ha sido resultado de un proceso de varias décadas, en contextos dominados muy frecuentemente por una alta inflación y crisis cambiarias y financieras recurrentes. Se ha vuelto usual, entonces, que una parte de la población ahorre atesorando la divisa norteamericana (en los últimos años, se ahorraron euros en una medida mucho menor), ya sean billetes o diversas herramientas financieras nominadas en dólares.⁽²⁶⁾

.....
 (USD10.000.000.000), Credite Suisse (USD10.000.000.000), BBVA (USD8.000.000.000), Santander (USD 8.000.000.000), Goldman Sachs (USD5.000.000.000), JP Morgan (USD5.000.000.000), Itaú (USD3.000.000.000), Morgan Stanley (USD1.000.000.000).

(25) LEVY YEYATI, EDUARDO; DÍAZ FRERS, LUCIANA; ELENA, SANDRA y BRAGAGNOLO, FEDERICO, “Salvemos al peso: notas económicas para la batalla cultural contra el dólar”, en *Documentos de Políticas Públicas*, n° 107, CIPPEC, 2012.

(26) El ahorro en dólares por parte de las clases medias y altas se expandió fuertemente a partir de la década de 1970. La última dictadura cívico-militar (1976-1983) reformó el sistema financiero eliminando las regulaciones previas y habilitando la compra de divisas como inversión. Este proceso se vio alimentado, además, por un profundo deterioro de la situación macroeconómica característico de las décadas siguientes. En las tres décadas posteriores el país sufrió recurrentes períodos de inflación, con picos que, por lo general, coincidieron con importantes crisis económicas. Los puntos de inflexión se produjeron en los años 1975-1976, 1981-1982, 1989-1990 y 2001-2002. En todos estos casos se produjeron severas devaluaciones de la moneda que derivaron en procesos inflacionarios de gran significación. También estallaron crisis financieras que llevaron a la desaparición de entidades, el canje

La dinámica macroeconómica favoreció que la extensión de la práctica del ahorro en dólares, originalmente limitado a una minoría de la elite económica, alcanzara a amplios sectores de la población durante las décadas de 1980 y 1990. En los sectores medios se hizo común que esto se realizara por fuera del sistema financiero debido a la pérdida de confianza de la población en los bancos (en especial, a partir de las crisis de 1989-1990 y 2001-2002).

Por ello, en Argentina es habitual la mención de que los ahorros en dólares son atesorados "bajo el colchón", vale decir, en los domicilios (y, por extensión, en las "cajas de seguridad" bancarias). De allí, la denominación que se ha impuesto para esta porción de la constitución de activos externos por parte de residentes que permanece en el país —de manera dominante, en "cajas de seguridad", tanto bancarias como corporativas y personales—.

La utilización de "cajas de seguridad" bancarias, en particular, se ha extendido notablemente. Si bien no se dispone de cifras oficiales precisas, se estima que actualmente existen alrededor de 515.000 cajas de seguridad en las instituciones bancarias del país, vale decir, una cada 80 habitantes.⁽²⁷⁾ La cifra es alta si se la compara con las de otros países. En Uruguay, por ejemplo, considerado hasta hace poco tiempo como una guarida fiscal, existe una "caja de seguridad" bancaria cada 168 habitantes. En España habría actualmente solo 15.000 "cajas".

Existen algunas estimaciones de especial interés acerca de la cantidad de billetes estadounidenses que estaría en poder de los residentes en Argentina. En un documento publicado por el Tesoro de los EEUU en 2006 se señala que a principios de la década de 1990 había USD20.000.000.000 en Argentina y estima que para ese momento (2005/2006) la cifra podía haber ascendido hasta los 50.000.000.000.⁽²⁸⁾ Esta estimación resulta algo superior a lo informado por las autoridades económicas argentinas en ocasión de exponer las condiciones del presente "blanqueo de capitales" en el

.....
compulsivo de depósitos, picos en el proceso de fuga de capitales e, incluso, la cesación de pagos del Estado nacional, entre otras circunstancias de emergencia.

(27) Esta estimación fue realizada por la consultora Banca & Riesgo a principios de 2013.

(28) DEPARTAMENTO DEL TESORO DE ESTADOS UNIDOS, *The use and counterfeiting of United States Currency Abroad*, Parte 3, enero, 2006.

Senado de la Nación⁽²⁹⁾ —abril de 2013—. Según la estimación del Tesoro de los EEUU, Argentina es el segundo país en el ranking de tenencia total de dólares físicos después de Rusia, que lo encabeza, aunque lidera el listado de las tenencias por habitante (con un monto estimado de USD1226,7; tal como lo expresa el cuadro 3).

CUADRO 3. TENENCIAS EXTERNAS DE DÓLARES NORTEAMERICANOS. AÑO 2006

País	Monto (en miles de millones de dólares)	Dólares por habitante
Rusia	80	349,70
Argentina	50	1226,70
China	50	37,30
Kazajstán	17,10	1032,60
Corea	15	301,30
Turquía	10	135,80
Ucrania	6,40	84,90
México	5	43,60
Perú	5	170

Fuente: Elaboración propia en base a datos del Departamento del Tesoro de EEUU.

3 | Fuga, incumplimiento y estructura tributaria, blanqueo de capitales y equidad

Resulta importante para completar un primer análisis de la realidad argentina en relación a la fuga de capitales, repasar brevemente la cuestión del incumplimiento y las estructuras tributarias locales y su relación con ella y con los frecuentes blanqueos de capitales que se propician en el

(29) El 07/05/2013 los principales funcionarios del área económica afirmaron que en la actualidad los argentinos atesoran USD160.000.000.000 por fuera del sistema formal, de los cuales USD40.000.000.000 se encuentra en el país.

país. Asimismo, también importa incluir algunas estimaciones y consideraciones acerca del estrecho vínculo entre la fuga y los fuertes niveles de inequidad que subsisten a pesar de los avances realizados a este respecto durante la última década.

3.1 | El orden de magnitud del incumplimiento tributario en Argentina: una hipótesis

En ausencia de estudios comprensivos acerca de las características y el nivel del incumplimiento tributario —solo se dispone de uno referido al impuesto a los ingresos, personal y corporativo, realizado hace unos años—⁽³⁰⁾ resulta posible establecer, al menos, algunas hipótesis. Durante el período previo al fortalecimiento de la administración tributaria nacional (AFIP), verificado (con altibajos) durante los últimos 20 años, existía un amplio consenso entre los especialistas fiscales en que el incumplimiento tributario (incluidas las cargas previsionales), oscilaba en alrededor del 40% en promedio (con picos, en los momentos más críticos, que podían exceder el 50%) en todos los niveles de gobierno; durante los años inmediatos posteriores al derrumbe del régimen de convertibilidad se mantenía aún este consenso.⁽³¹⁾ Ahora bien, puede establecerse la hipótesis —en ausencia de bases más firmes— de que el nivel de incumplimiento haya descendido hasta un nivel del orden del 30% (equivalente a unos 13 puntos del PIB) como consecuencia del doble efecto positivo de las mejoras normativas y gestionales que han favorecido a la administración tributaria; dichas mejoras son vistas desde un enfoque de largo plazo y del buen desempeño macroeconómico del país durante la década pasada (que ha estimulado el nivel de cumplimiento fiscal voluntario). Las conclusiones del mencionado trabajo acerca del nivel de incumplimiento en el impuesto a los ingresos (empresario y personal), estimado en el 50% para este tributo, tienden a dar sustento a la hipótesis de incumplimiento fiscal total aquí adoptada (del 30% para todos los niveles de gobierno).

(30) Ver CETRÁNGOLO, ÓSCAR y GÓMEZ SABAINI, JUAN C., *La imposición en la Argentina: un análisis de la imposición a la renta, a los patrimonios y otros tributos considerados directos*, Santiago de Chile, Naciones Unidas, CEPAL, División de Desarrollo Económico, 2009.

(31) Ver GAGGERO, JORGE y GRASSO, FEDERICO, "La cuestión tributaria en argentina. La historia, los desafíos del presente y una propuesta de reforma", Documento de Trabajo n° 5, CEFID-AR, Bs. As., julio 2005.

La presión tributaria total alcanzó, en el año 2012, un nivel del orden de 29 puntos del PIB. Asumiendo entonces un incumplimiento consolidado del 30% para todos los niveles jurisdiccionales, su magnitud total equivaldría a unos 13 puntos del PIB (30% de una "recaudación potencial" de 42 puntos del PIB).⁽³²⁾ Resulta claro que en las circunstancias argentinas la "recaudación potencial" teórica —"estimada" de acuerdo al método convencional— no es realizable por muchas razones; entre ellas, por los graves problemas e inadecuaciones que arrastra la normativa tributaria (su estructura) desde hace decenios⁽³³⁾ y, por otra parte, debido a que el efectivo cobro de la totalidad de tributos y cargas dejaría fuera del sistema económico a muchos sectores de actividad, esto es, a segmentos de la pequeña y mediana empresa y personas físicas.

Por las razones precedentes asumimos, para este ejercicio, que solo la mitad del total del incumplimiento (6,5 puntos de PIB) podría ser recaudado. Mientras ello no suceda, esta suma constituiría el nivel anual del "excedente" económico que circula "en negro" (de modo informal) dentro y fuera de las fronteras económicas de Argentina. A partir de estos supuestos pueden establecerse, entonces, algunas relaciones económicas significativas.

En primer lugar, cabe mencionar las que vinculan este nivel de "excedentes" provenientes del incumplimiento tributario con los flujos anuales de fuga estimados por las estadísticas oficiales.⁽³⁴⁾ Si consideramos el nivel de fuga promedio del período 1992-2012 (alrededor de 2,5 puntos del PIB), de acuerdo a los datos oficiales, incluida la parte que se suma al colchón que permanece en el país,⁽³⁵⁾ resultaría entonces de cerca del 40% del nivel de "excedente" informal anual (2012), el cual

.....

(32) La "recaudación potencial" se ha estimado de acuerdo a la metodología convencional que se basa en las estimaciones de las cuentas nacionales y que, por lo tanto, no considera a la casi totalidad de los patrimonios y flujos de ingresos *offshore* de los residentes argentinos. Por esta razón, el método convencional subestima el nivel de la "recaudación potencial".

(33) Ver apartado 4.

(34) Ver apartado 2 de este trabajo y también GAGGERO, JORGE, "Argentina: Lessons From the Past and Recent Improvements", en AABA/TJN Research Workshop on Tax Avoidance, Corruption and Crisis, Londres, 2012, sección 6.

(35) Ver apartado 2.2.

—a su vez— sería más de dos veces y media más alto que la fuga. Si tomamos, en cambio, los picos anuales del mismo período (del orden de 5 puntos del PIB), estos representarían algo menos del 80% de tal "excedente" anual.

En segundo término, interesa establecer las relaciones entre el nivel de "excedente" supuesto y los índices de monetización y bancarización de Argentina para el mismo año, teniendo en cuenta que una parte de ellos no alimenta necesariamente la fuga —al menos en coyunturas económicas no particularmente críticas—, sino que circula al interior de la economía en la moneda nacional como capitales informales o "negros". El índice de monetización de más amplia cobertura (M3/PIB) resultó de alrededor de 24 puntos para 2012, vale decir casi cuatro veces el nivel del "excedente" informal. Por otra parte, el nivel de préstamos al "sector público no financiero" (índice de bancarización) resultó de 12,4 puntos del PIB, casi el doble del "excedente" informal.

Se trata, en ambos casos, de ratios muy significativos que parecen estar señalando, además —en tanto la hipótesis de incumplimiento tributario sea la adecuada—, las siguientes cuestiones:

- a. que la estimación oficial del nivel de **fuga de capitales** están muy por debajo del nivel real de **fuga**; y/o
- b. que los fondos "negros" (informales) provenientes del incumplimiento tributario que giran al interior de la economía en moneda nacional son —tal como múltiples indicios parecen confirmarlo— de una enorme magnitud y que, por lo tanto, los periódicos **blanqueos de capitales** que facilitan su reinserción (al menos parcial) en el proceso económico "blanco" (formal) les resultan indispensables a los agentes económicos incumplidores de sus obligaciones fiscales (tanto para asegurar la continuidad de sus negocios locales cuanto para concretar planes de ampliación y/o diversificación de los mismos). Debe destacarse, además, que el nivel de incumplimiento tributario adoptado como hipótesis se corresponde con los cálculos que, para otros países, se realizan con una metodología convencional que estima los potenciales de recaudación tributaria en relación al ingreso nacional estimado; vale decir, sin considerar a los **stocks de riqueza offshore** ni a sus rentas a favor de residentes (en su casi totalidad no declaradas al fisco). Resulta obvio que si se ajustase el cálculo de modo de contemplarlas, el nivel de incumplimiento de nuestra hipótesis aumentaría sustancialmente; debe recordarse, en este punto, que los referidos **stocks de riqueza offshore** han sido estimados en alrededor de un PIB.

En relación a la cuestión b) debe señalarse, también, que durante la última década —en un contexto de alto y sostenido crecimiento económico (con la excepción del crítico año 2009), elevados niveles de ingresos personales y muy fuertes ganancias empresarias— han sido impulsados dos blanqueos de capitales, con apenas cuatro años de distancia entre el primero (2009) y el segundo (2013).⁽³⁶⁾

Durante el último año se ha afianzado también en la gestión de la AFIP la práctica de firmar acuerdos de intercambio de información tributaria con numerosas guaridas fiscales (en principio, de muy limitada eficacia esperable), en conjunto con una reforma normativa de alcance poco claro en el anexo de la Ley de Impuesto a las Ganancias —1998— referida a las guaridas.

Debe destacarse, sin embargo, la clara política internacional de la Presidencia de la Nación, sostenida por igual en todos los foros y apuntalada por una coherente acción de la Cancillería, que se orienta a una firme condena de las guaridas fiscales e intenta limitar su margen de acción y los procesos de fuga de capitales a los que están asociadas, a través de la concertación de voluntades soberanas en el ámbito global, del G20 y en la Unasur.⁽³⁷⁾

El curso de acción de la administración tributaria nacional en relación a las guaridas fiscales contrasta, además, con el reciente reconocimiento del

.....

(36) A propósito de esta problemática, uno de los autores del presente trabajo señaló, en relación al primero de estos **blanqueos de capitales** y sus circunstancias de entorno (cambios en la gestión de la AFIP y emergencia de algunas rupturas en las positivas tendencias previas registradas): “Algunos cambios verificados durante los últimos años (después del año 2007) en el organismo nacional [AFIP] plantean, sin embargo, el riesgo de un ‘retorno al pasado’: a los períodos de gran ‘volatilidad’ en sus conducciones, de pérdida de profesionalidad e independencia en sus más altos cuadros y de la necesaria ‘distancia’ de las vicisitudes político-partidarias, con el consiguiente debilitamiento de la gestión. Todas ellas cuestiones que parecían haber sido previamente superadas. Los sucesos más significativos han sido, sin embargo, los que —hace ya 4 años— han supuesto la repetición de sucesos ya verificados a mediados de los 90; vale decir, procesos administrativos de dudosa efectividad en la persecución de evasores poderosos y el desemboque de los mismos en moratorias y **blanqueos** a su favor. La repetición de este tipo de sucesos pone de resalto cierta continuidad cultural-político-institucional a favor de cursos de acción conindicados, en diversos contextos políticos y regímenes de política económica”. Ver GAGGERO, JORGE, “Argentina: Lessons From the Past...”, *op. cit.*, secciones 4 y).

(37) GAGGERO, JORGE; KUPELIAN, ROMINA y ZELADA, M. AGUSTINA, “La fuga de capitales II. Argentina en el escenario global (2002-2009)”, Documento de trabajo n° 29, CEFID-AR, Bs. As., julio 2010; ver cita al inicio de la sección V de dicho trabajo..

G8, el G20 y la OECD, en el sentido de admitir las graves limitaciones de los tradicionales acuerdos de intercambio de información tributaria hasta ahora propiciados —que operan, cuando ello ocurre, a partir de solicitudes precisas "caso por caso" del fisco interesado, y con frecuencia, solo cuando existe una actuación judicial previa— y favorecer, en cambio, el avance hacia un nuevo estándar global a partir del desarrollo de "acuerdos automáticos y masivos" de intercambio de información (*Automatic Exchange of Information*) de tipo bilateral y/o multilateral. Estos últimos resultarían los únicos realmente útiles para los países del sur, como es el caso de la Argentina.

Por último, importa citar a este respecto lo recomendado muy recientemente por un reconocido experto fiscal a las autoridades de Noruega: "No firmen acuerdos tributarios bilaterales con guaridas fiscales. La Comisión Europea ha recomendado recientemente a los miembros de UE no firmar tratados con guaridas fiscales. Incluso los tratados de intercambio de información tributaria suscriptos con guaridas resultan inútiles".⁽³⁸⁾

3.2 | Estructura tributaria y fuga

Se han verificado grandes progresos en el sistema fiscal argentino desde las hiperinflaciones de 1989-1991. Hace menos de 20 años la presión tributaria consolidada (Nación/Provincias/Municipios), medida en términos del PIB, era equivalente a la que se había alcanzado durante el "primer peronismo" (alrededor de 18 puntos del PIB). Desde entonces aumentó más de un 60% y aproximadamente las dos terceras partes del aumento se deben al progreso de la última década.⁽³⁹⁾ Argentina se ha acercado a Brasil en capacidad de gasto público con recursos propios y en tiempo récord, pero lo ha logrado con una estructura tributaria atrasada y regresiva, sustancialmente igual a la heredada del derrumbe neoliberal (salvo por los tributos "extraordinarios" establecidos a partir de la crisis del régimen de la convertibilidad: el denominado "impuesto al cheque" y las usualmente llamadas "retenciones" sobre las exportaciones).⁽⁴⁰⁾

(38) SHEPPARD, LEE A., "How can vulnerable countries cope with tax avoidance?", en *Tax Notes International*, febrero, 2013, p. 15.

(39) Ver cuadro 4.

(40) Ver cuadro 4.

A pesar del avance que supuso la introducción de las “retenciones” sobre las exportaciones, más el gran salto que implicó la recuperación estatal de las prestaciones previsionales y las reformas introducidas en este sistema, se trata de una estructura en la que predominan los impuestos sobre los consumos. Son muy débiles los que caen sobre los ingresos, en especial los personales. Argentina desgrava la especulación y castiga, a la vez, a la producción con su régimen impositivo. En ese sentido, resultan de un peso ridículo los tributos que se aplican sobre los patrimonios y también se destaca la ausencia del impuesto a la herencia; en ambos casos, se trata de instrumentos cuyas bases no son móviles. En otras palabras: la propiedad registrable no “fuga” —de modo fácil, al menos— y, a pesar de ello, se la grava muy poco en Argentina.

CUADRO 4. ARGENTINA. ESTRUCTURA Y PRESIÓN TRIBUTARIA⁽¹⁾ CONSOLIDADA (NACIÓN + PROVINCIAS) 2004 Y 2012, CON RECLASIFICACIÓN DE TRIBUTOS (EN PORCENTAJE DEL PIB)⁽²⁾

Concepto ⁽³⁾	2004	Porcentual s/recaudación bruta	Porcentual de impuestos	2012 ⁽⁴⁾	Porcentual s/recaudación bruta	Porcentual de impuestos	Variación 2004-2012 en puntos de PIB
Impuestos nacionales y provinciales							
Sobre la renta, las utilidades y las ganancias de capital	6,31	28%	32%	7,34	25%	32%	1,02
Sobre la propiedad	1,26	6%	6%	1,27	4%	6%	0,01
Internos sobre bienes y servicios	11,14	50%	56%	13,45	46%	59%	2,31
Sobre el comercio y las transacciones internacionales	0,63	3%	3%	0,63	2%	3%	0,00
Otros	0,42	2%	2%	0,29	1%	1%	(0,13)
Aportes y contribuciones a la Seguridad Social	2,54	11%		6,55	22%		4,01

Concepto ⁽³⁾	2004	Porcentual s/recaudación bruta	Porcentual de impuestos	2012 ^(*)	Porcentual s/recaudación bruta	Porcentual de impuestos	Variación 2004-2012 en puntos de PIB
Recaudación bruta solo impuestos (sin SS)	19,77		100%	22,99		100%	3,22
Recaudación bruta impuestos y SS	22,31	100%		29,54	100%		7,23
Deducciones	0,29			0,07			(0,22)
Recaudación neta impuesto y SS	22,02			29,47			7,45

Notas

1. Incluye los impuestos nacionales no recaudados por la AFIP.
2. Se han recalculado los porcentajes de PIB con el nuevo año base 2004.
3. No coincide con la clasificación internacional. Se han realizado las siguientes modificaciones:
 - a. Se ha extraído de la familia "sobre el comercio y las transacciones internacionales" el concepto de "derechos de exportación". El mismo ha sido reubicado dentro de la familia "sobre la renta, las utilidades y las ganancias de capital".
 - b. Se ha extraído de la familia "sobre la propiedad" el concepto "créditos y débitos en cuenta corriente". El mismo ha sido reubicado dentro de la familia "internos sobre bienes y servicios".
 - c. El cuadro se muestra consolidado. Para ello, se ha suprimido el desglose entre impuestos nacionales y provinciales. Los impuestos provinciales fueron reubicados en las familias correspondientes.

(*): Datos provisorios.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de información de la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, MEyFP, en base a datos de la AFIP, ANSES, Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con las Provincias, Oficina Nacional de Presupuesto y otros organismos.

Como consecuencia de lo reseñado, los ingresos fiscales tienen una débil "sustentabilidad estratégica", pues al depender tanto de los consumos y las exportaciones primarias están atados a los ciclos económicos (interno y externo), además de afectar seriamente la competitividad de la economía y el nivel de equidad socio-económica. A este último respecto, los ingresos y patrimonios de los más afortunados están sustancialmente desgravados en Argentina y el régimen tributario tiende a penalizar, en cambio, al trabajo personal.

El gran aumento de la presión tributaria ha permitido, sin embargo, una recuperación parcial de los niveles de equidad perdidos en las décadas precedentes, desde 1975-1976, a través de la mejora del gasto social y la inversión pública.

Importa agregar que las vulnerabilidades macroeconómicas que resultan de una precaria sustentabilidad fiscal, de no enfrentarse con las reformas necesarias, pueden acarrear crisis futuras que supondrían serios retrocesos en los niveles de equidad alcanzados durante la última década. Cabe señalar que este período ha transcurrido sin que se produzca ninguna crisis macroeconómica severa, y esto contra lo que ha sido habitual en los treinta años precedentes cuando aquellas se han presentado, de modo sistemático, cada cinco o seis años. En este sentido, entonces, solo una estructura tributaria progresiva —vale decir, una que asegure que paguen los que más tienen y más ganan y que por lo tanto se acerque al paradigma fiscal de los países más desarrollados— puede garantizar en el largo plazo sustentabilidad macroeconómica y un nivel de gasto público alto y estable.

En cuanto a los impactos sobre la fuga de capitales que implican las amenazas a la sustentabilidad fiscal (y a la macroeconómica), cuando las crisis emergen resulta evidente que uno de ellos se verifica por la vía de las expectativas acerca de las condiciones macroeconómicas esperables que resulten dominantes entre los actores económicos relevantes.

El sistema impositivo opera de otros modos a favor de la fuga. Por una parte, estimula el “vaciamiento” del capital empresario porque incentiva a los dueños de las empresas a extraer recursos de las compañías para especular en inversiones financieras o inmobiliarias que están desgravadas en el país (o luzcan atractivas en el exterior), en lugar de invertir en la expansión de los negocios del sector real de la economía que pagan (nominalmente, al menos) altos impuestos. El régimen tributario vigente —no se trata, en rigor de un “sistema”— pena, entonces, la actividad económica real y beneficia la financiera o especulativa. No tienen peso de significación desde hace largos años los impuestos a lo que se denomina “ganancias de capital”, es decir: los plusvalores financieros, inmobiliarios y otros, o sea, los tipos de ganancias que explican la acumulación de riqueza de las personas más afortunadas. Estos tipos de ganancias están desgravados en cabeza de las personas físicas; cabe señalar que recientemente han sido eliminadas unas pocas de las “facilidades” vigentes. Hace ya más de 20 años fue

eliminado el viejo "impuesto a las ganancias eventuales" que alcanzaba a las "ganancias de capital" desde fines de los años 40.

Este último fue el impuesto que se adoptó durante el "primer peronismo" para complementar al tradicional impuesto a la renta, precisamente con el objetivo de alcanzar a las ganancias distintas del trabajo personal y las utilidades empresarias. A nivel mundial, las alícuotas de este tipo de impuesto oscilan entre el 10% y el 15% (a lo sumo, alcanzan el 20%). En relación a esto, resulta una anomalía muy grande, por cierto, que en la Argentina no exista hoy este tipo de gravamen.

Como consecuencia de esta situación, las personas físicas (desgravadas) hacen una cantidad de operaciones que deberían hacer —en condiciones normales— sus empresas (gravadas). Como se señaló, extraen capitales de ellas para operar en negocios especulativos en los que no pagan los impuestos a título personal (que sí se pagarían "en cabeza" de las empresas). Esta anómala circunstancia induce al "vaciamiento" del capital empresarial, sobre todo como consecuencia de la vigencia de una alícuota elevada en el impuesto a las ganancias sobre las empresas, que es del 35%, alta a nivel internacional para un país de desarrollo intermedio si se tiene en cuenta que la media de la alícuota marginal de empresas en el mundo es del orden del 29% y en Latinoamérica, del 27%.

Para peor, el nivel de la alícuota societaria —junto con la debilidad de la administración tributaria— estimula el uso generalizado de las maniobras con "precios de transferencias" y otras a través del comercio exterior, sobre todo por parte de las firmas multinacionales —muy especialmente, de las exportadoras de *commodities* agrícolas y mineros—.

Las actividades especulativas favorecidas por el actual régimen tributario son, además y en su mayor parte, de "ciclo corto"; vale decir, se trata de negocios de rápida maduración donde no se "anclan" los capitales (por ejemplo, los dedicados a la construcción de *countries* u otros tipos de vivienda para la élite o a la especulación cambiaria y financiera). Este tipo de inversión tiene un ciclo de retorno mucho más corto que las productivas, donde los capitales suelen "hundirse" por 20 años —incluso más— y suele estar más atenta y dispuesta a encarar las oportunidades *offshore* que se presenten —a fugar, en suma—, sobre todo en los períodos de crisis u alta incertidumbre acerca de los negocios locales.

Por último, importa destacar el modo en que opera —en circunstancias “normales”— el impuesto a las personas físicas respecto del gravamen societario. El impuesto máximo de 35% para personas físicas resulta en Argentina igual al impuesto empresarial; en consecuencia, el país “regala” recaudación potencial propia a favor de fiscos extranjeros de modo muy significativo. Esto significa que el país ha establecido un canal de “fuga lícita” con patente estatal y funciona de la siguiente manera: las multinacionales, cuando pueden remitir dividendos, los pagan a los accionistas en el país de origen del capital, pero el conjunto de los accionistas de las multinacionales que ha invertido en la Argentina enfrenta usualmente impuestos marginales máximos sobre las personas del orden del 45% o 42%, muy frecuentemente (40% en pocos casos). En consecuencia, si el país elevara la alícuota marginal sobre el impuesto a las ganancias personales hasta el 42% o el 45%, podría retener “en frontera” la diferencia entre el 35% que pagan aquí las empresas multinacionales y el nuevo nivel del impuesto sobre las personas al momento de la remisión de utilidades; cabe señalar que se trata de una alternativa que ya estuvo vigente en el pasado en el país. Considerando como hipótesis muy conservadora una alícuota marginal máxima para personas del 40%, se ha calculado que lo que perdió el país en 2005 por los 5 puntos no retenidos (la diferencia entre la alícuota vigente del 35% y la hipótesis de una alternativa, del 40%), solo en el caso de la remisión de utilidades de las multinacionales fue una suma del orden de los USD700.000.000.

3.3 | Fuga e inequidad

Se ha señalado al inicio del presente capítulo que los métodos convencionales de estimación del incumplimiento tributario en los países no suelen contemplar los *stocks* de activos *offshore* de los residentes (ni los flujos de ingresos que les proveen) a pesar de existir múltiples evidencias de que los mismos no son declarados —en su inmensa mayoría— a los fiscos respectivos. A estos efectos, el mundo *offshore* resulta, entonces, “desaparecido” en los análisis de las realidades nacionales en una “simulación” de la inexistencia del proceso de globalización y sus efectos —perversos, en este caso—.

Lo mismo ocurre con las estimaciones usuales de la inequidad socioeconómica nacional como también de las regionales y globales). Esto fue

advertido muy recientemente por un grupo de investigadores de la red global Tax Justice Network (TJN) en un trabajo destacable⁽⁴¹⁾ que sostiene:

La inequidad económica ha alcanzado extremas proporciones en muchos países. Pero el problema resulta mucho más grave que lo que hemos advertido hasta ahora. Esto es así porque todos los estudios que exploran la inequidad económica han subestimado sistemáticamente la riqueza y el ingreso disfrutados por las personas más ricas a nivel global. La enorme cantidad de activos mantenidos offshore en opacas y anónimas estructuras no resulta contemplada de modo apropiado en los cálculos de ningún especialista. No solo esto, sino que la tendencia de la creciente inequidad parece ser peor —en muchos países— que la previamente supuesta, por similares razones.⁽⁴²⁾

Se ha realizado una nueva estimación —para 2010 también— del coeficiente de Gini y el ratio entre los ingresos medios de los deciles 10 y 1 de la escala de distribución de ingreso en Argentina, tomando como base del cálculo de la inequidad, que incluye los ingresos *offshore* de la élite, ya no las estimaciones oficiales de Argentina, sino las de Henry,⁽⁴³⁾ siempre con una hipótesis de rendimientos muy conservadora. Los resultados de este ejercicio⁽⁴⁴⁾ muestran que, mientras que según las estimaciones oficiales, el Gini se eleva desde un nivel de 0,42 a casi 0,48 y la relación entre los

(41) SHAXSON, NICHOLAS; CHRISTENSEN, JOHN y MATHIASON, NICK, "Inequality, you don't know the half of it. (Or why Inequality is worse than we thought)", en Tax Justice Network, 2012, [en línea] http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Inequality_120722_You_dont_know_the_half_of_it.pdf

(42) SHAXSON, NICHOLAS; CHRISTENSEN, JOHN y MATHIASON, NICK, *ibid.* Los autores señalan: "Uno de los raros intentos de estimar el efecto de la 'oculta' riqueza offshore fue realizado por Jorge Gaggero y Darío Rossignolo, del Centro de Economía y Finanzas para el Desarrollo de la Argentina (CEFID-AR). Estimaciones previas del [coeficiente de] Gini [correspondiente a la distribución de ingresos] en la Argentina, sin corrección por subdeclaración [de ingresos en las encuestas en que se basan estos trabajos], resultaban de 0,46 para el año 2009 mientras que el Gini que ellos calcularon [para el año 2010, después de los ajustes necesarios] fue de 0,48 [ver GAGGERO, JORGE y ROSSIGNOLO, DARIÓ, *op. cit.*]; esta gran diferencia, sostienen, resulta de estimaciones 'muy conservadoras' de las rentas que proveen a los argentinos más ricos sus inversiones externas, a su vez basadas en los conservadores cálculos oficiales de tales tenencias externas".

(43) HENRY, JAMES., S., *The price of...*, *op. cit.*

(44) Ver cuadro 5.

deciles extremos es de 21,6 veces a casi 30 veces —cuando se lo compara con un cálculo que no tiene en cuenta la necesaria “corrección por subdeclaración” ni el producido de los activos *offshore*—, cuando se realizan los cálculos considerando la estimación de los activos *offshore* de los argentinos realizada por Henry, el Gini se eleva hasta 0.495 y la relación entre los ingresos de los deciles extremos a más de 33 veces.

Se trata de diferencias muy significativas en la medición de los niveles de equidad cuando se consideran los extremos, tal como lo demuestra el cuadro 5 que compara los resultados de la primera sección con los de la tercera: de 0,06 en el Gini (del orden del 15%) y de casi 12 veces en la relación entre ingresos de los extremos de la escala de distribución (del orden del 50% de diferencia).

Cuando se comparan los cálculos realizados a partir de las fuentes oficiales con los que se basan en las estimaciones de Henry, las diferencias son también de interés: 0.016 (más del 3%) en el Gini y más de 3 veces en el ratio entre extremos (más del 10%).

CUADRO 5. ARGENTINA. EL IMPACTO DE LA FUGA SOBRE LA EQUIDAD. AÑO 2010 (COEFICIENTES DE GINI Y RATIOS ENTRE LOS INGRESOS DE LOS DECILES 10 Y 1)

I. Sin “corrección por subdeclaración” ni efecto de fuga de capitales: datos básicos de los deciles individuales de ingreso por fuente sin corregir.

Conceptos	Decil 1 al 2	Decil 3 a 9	Decil 10	Total
Ingreso familiar disponibles (en millones de pesos)	49,704	703,177	357,536	1110,417
Distribución por deciles del ingreso bruto	4,48%	63,33%	32,20%	100,00%
Índice de Gini pre fiscal				0,4301
Decil 10 vs. decil 1				21,60

2. Con "corrección" e impacto de la fuga según estadísticas oficiales: datos básicos de los deciles individuales de ingreso por fuente por adulto equivalente y economías de escala corregidos por subdeclaración (por fuente y quintil) con corrección de rentas inicial.

Conceptos	Decil 1 al 2	Decil 3 a 9	Decil 10	Total
Ingreso familiar disponibles (en millones de pesos)	41,650	657,234	411,533	1110,417
Distribución por deciles del ingreso bruto	3,75%	59,19%	37,06%	100,00%
Índice de Gini pre fiscal				0,4786
Decil 10 vs. decil 1				29,90

3. Con "corrección" e impacto de la fuga según estimaciones de J. Henry: datos básicos de los deciles individuales de ingreso por fuente por adulto equivalente y economías de escala corregidos por subdeclaración (por fuente y quintil) con corrección de rentas por cálculo de Henry.

Conceptos	Decil 1 al 2	Decil 3 a 9	Decil 10	Total
Ingreso familiar disponibles (en millones de pesos)	39,914	633,753	436,750	1110,417
Distribución por deciles del ingreso bruto	3,59%	57,07%	39,33%	100,00%
Índice de Gini pre fiscal				0,4954
Decil 10 vs. decil 1				33,10

Fuente: Elaboración propia (de Jorge Gaggero y Darío Rossignolo) en base a datos de INDEC-EPH.

4 | Conclusiones preliminares e hipótesis de trabajo futuro

De modo preliminar, pueden esbozarse las siguientes conclusiones e hipótesis que serán desarrolladas y testeadas en las futuras etapas del programa de trabajo sobre **fuga de capitales** del CEFID-AR:

- a. Entre los países del **sur** del mundo, el de Argentina constituye un caso de presencia temprana del fenómeno de la **fuga de capitales** —en una perspectiva histórica— cuyo impacto ha resultado especialmente persistente y perverso. Como consecuencia de cuatro décadas de flujo continuo de recursos hacia el exterior —más allá de los picos y los más raros valles que muestran las curvas—, las más recientes mediciones de los **stocks** de riqueza **offshore** de origen argentino (INDEC para 2012, Henry para 2010, y la presentada aquí también para 2012) suponen, relacionados con la magnitud de su PIB, un récord en América del Sur —que comparte con Venezuela, Trinidad-Tobago y Panamá— y la ubicación del país en los primeros puestos del **ranking** global.
- b. Este dudoso privilegio tiene fuertes raíces en un largo período de gran inestabilidad política, severas crisis macroeconómicas y deterioro fiscal estructural (en particular, durante la fase 1975-1991) que han implicado el arraigamiento de culturas favorables al incumplimiento fiscal y la **fuga de capitales** entre los residentes argentinos y las empresas que operan localmente. La relativa estabilidad política alcanzada durante algo más de dos décadas —durante las cuales no se produjo ningún intento de golpe de estado militar— y las tres décadas de restauración democrática no han acarreado aún, sin embargo, un proceso de sustancial estabilidad económico-financiera que pudiera tener la virtud de favorecer la limitación de ambos fenómenos, aun cuando algunas visiones puedan alegar, también, que estos fenómenos constituyen, *per se*, razones de la persistente inestabilidad económico-financiera. En rigor, la historia de otros procesos nacionales similares parece mostrar que los mismos se retroalimentan.
- c. Debido a estas últimas razones, al agravamiento de las circunstancias del escenario externo más relevantes en relación con estos desafíos —la extensión de la globalización económico-financiera, el retroceso de las facultades tributarias del Estado-Nación y, en particular, la expansión del sistema de las **guardidas fiscales**— y, también, en el plano interno, a la acentuación de algunas características de la estructura económica de la Argentina, de su estructura tributaria y de la gestión fiscal —que resultan especialmente disfuncionales— el problema de la **fuga** muestra impactos de corto y largo plazo cada vez más serios. Esta es también una tendencia global que se consolida, aunque —en términos relativos— los daños locales por ella producidos son particularmente significativos en la Argentina.

- d. Entre las alegadas “características de la estructura económica local”, resulta necesario destacar la creciente concentración y transnacionalización de las actividades económicas y el peso dominante de las actividades de la exportación de *commodities* agrícolas (más la importancia ascendente de la gran minería), cuya relevancia en el fenómeno de la fuga constituye por el momento apenas una hipótesis (su análisis será encarado en una etapa posterior de este programa de investigación).
- e. La estructura tributaria tiene, por otra parte, unas características tales que puede afectar la sustentabilidad macroeconómica y, a través de esta vía, deteriorar al menos las expectativas de muchos agentes económicos, favoreciendo la **fuga**. El régimen tributario estimula, además, la descapitalización de las empresas productivas, la sobreexpansión de las actividades especulativas y el estímulo de las de baja productividad económico-social (como, por ejemplo, la construcción residencial para las élites), privilegiando un tipo de inversiones de corto ciclo de negocio y fuerte vocación hacia las opciones *offshore* (de acuerdo a la marcha del ciclo económico y el político, y a las rentabilidades relativas ofrecidas por las opciones de negocio internas y externas).
- f. En cuanto a “la gestión estatal”, padece de serias debilidades heredadas del largo período de crisis estructurales y también de los débiles y/o inconsecuentes esfuerzos aplicados a su redefinición y fortalecimiento; esto ha sido puntualizado en este trabajo —solo a modo de ejemplo— en lo referido a algunos aspectos de la marcha de las administraciones tributaria y aduanera.
- g. Las limitaciones y desafíos que enfrenta la gestión económica nacional, en lo referido a las cuestiones más directamente ligadas a este estudio, suman factores adicionales de gran significación para entender la gravedad del fenómeno.
- h. Las limitaciones y desafíos a los que se refiere el punto anterior tienen a la “restricción externa” como su capítulo más crítico. La **fuga de capitales**, presentada en este trabajo en su indisoluble magnitud junto con sus intervenciones más relevantes, ha sido un fenómeno despreciado hasta hace muy pocos años, sin considerarse merecedor de integrar la agenda de políticas públicas argentina; esto, incluso, teniendo en cuenta que —ahora queda más claro— constituye un componente crucial de la “restricción externa”, la cual sí ha sido reincorporada a la referida agenda.
- i. La **fuga de capitales** también ayuda a explicar una porción significativa de la “inequidad socioeconómica oculta” del mundo presente. Las primeras estimaciones acerca de su impacto para el caso argentino, que este trabajo presenta, lo demuestran.
- j. La aplicación durante el último bienio (2011-2013) de un sistema de controles estatales de complejidad y alcance crecientes ha mostrado efectividad para

mitigar la fuga de capitales en el corto plazo transcurrido desde el comienzo de su diseño y aplicación.⁽⁴⁵⁾ El alcance y signo de sus resultados de mediano plazo resulta, al momento de finalizar el presente trabajo, difícil de anticipar con claridad. Lo que sí parece una circunstancia con alta probabilidad de ocurrencia —durante el período 2014-2015, al menos— es la suma de nuevas medidas de política pública a las adoptadas en los años recientes por el gobierno nacional, destinadas a intentar reforzar y dotar de mayor sostenibilidad en el tiempo a la política de controles de cambio vigente.

Anexo

Métodos de estimación de la fuga de capitales

Métodos de *stock*

La Posición de Inversión Internacional (PII) que elabora el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC), calcula los activos y pasivos externos del “Sector Financiero”, de “Otras Entidades Financieras”, del “Sector Público No Financiero” y del “Sector Privado No Financiero”, basándose en relevamientos y encuestas en el exterior. Los datos se obtienen por medio de un estudio de las inversiones inmobiliarias de residentes en el exterior, de los balances de las empresas argentinas y de empresas del exterior, de los depósitos bancarios de residentes en el exterior según los datos recopilados por el Bank for International Settlements (BIS) y de los depósitos de no residentes en el sistema bancario de Uruguay, entre otros. También se realizan estimaciones de las inversiones en cartera en base a distintas fuentes (como ser, el Departamento del Tesoro de EEUU, Deutsche Bundesbank, Superintendencia de Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones, Superintendencia de Seguros de la Nación, Comisión Nacional de Valores, Encuesta a Operadores Internacionales, etc.).

Utilizando los datos de la PII se puede obtener el *stock* de tenencias en el exterior, a partir de los conceptos de activos externos del “Sector Privado No Financiero” (SPNF), y de “Otras Entidades Financieras”. Esta selección excluye al Banco Central de la República Argentina (BCRA) y al Sector Público No Financiero. Dentro de “Otras Entidades Financieras” no solo se encuentran las entidades financieras privadas sino también los activos de los bancos públicos, incluido el Banco Nación (que colabora

(45) GAGGERO, JORGE; RUA, MAGDALENA y GAGGERO, ALEJANDRO, “La fuga de capitales III...”, *op. cit.*

con el BCRA en la intervención en el Mercado de Cambios). Esto quiere decir que la medición no indica únicamente la tenencia de activos externos por parte del sector privado. De todas maneras la participación de "Otras entidades financieras" equivale a un porcentaje de alrededor del 2% del total y por lo tanto, las tenencias de la banca pública son marginales en comparación con el SPNF, por lo que tienen gran incidencia en las cifras finales. Como alternativa, es posible considerar a los activos externos exceptuando la inversión extranjera directa (IED).⁽⁴⁶⁾

Se puede optar por excluir a la IED, ya que la misma no es entendida como flujo de capitales que escapan del país, sino más bien se presume que por ser una inversión de gran magnitud constituye una inversión de largo plazo, que forma parte del esparcimiento de la propia economía argentina en el mercado mundial.

Las limitaciones de esta metodología son la posibilidad de que existan:

- 1) subestimaciones, dado que al realizarse a través de relevamientos y encuestas algunas de las colocaciones implicadas pudieran no ser tenidas en cuenta por las fuentes consultadas o también a que los tenedores de activos encuestados tiendan subestimar el monto de estas colocaciones; 2) sobre o subestimaciones, como consecuencia de la necesidad de imputar los rendimientos a las colocaciones en el exterior.⁽⁴⁷⁾

El Método Residual de la Balanza de Pagos (o también llamado "Modelo Residual del Banco Mundial") permite captar los flujos de capitales de un modo indirecto. Utilizando los datos de la balanza de pagos, el procedimiento consiste en sumar los ingresos netos de capitales (inversión extranjera directa y endeudamiento externo público y privado), el saldo neto de la cuenta corriente y la variación de las reservas internacionales.

.....

(46) IED se refiere exclusivamente a inversiones inmobiliarias y a aquellas inversiones en empresas en las que la participación supera el 10% del capital accionario. El resto de las inversiones en empresas que involucren un porcentaje accionario menor, no son tenidas en cuenta dentro de este rubro y pasan a formar parte de lo que se conoce como "inversión de cartera", que hacen referencia a las inversiones de mayor liquidez.

(47) GAGGERO, J.; CASPARRINO, C. y LIBMAN, E., "La Fuga de Capitales. Historia, Presente y Perspectivas", CEFID-AR, Documento de Trabajo n° 14, Bs. As., mayo 2007.

Esta ecuación da por resultado la salida de capitales locales o repatriación de capital local, según su signo. La suma de esos flujos anuales constituye el stock de activos externos. Dicho monto incluye capitales lícitos e ilícitos. Esto se debe a que el método se basa en los datos de la balanza de pagos, por lo que parte de la cifra obtenida corresponde a transacciones registradas y otra parte corresponde a los errores y omisiones. En definitiva, el resultado de esta estimación sería semejante al monto de “Errores y Omisiones Netos” de la balanza de pagos sumado a los activos externos de la cuenta capital y financiera.⁽⁴⁸⁾

Algunas de las limitaciones del método residual que se mencionaban en el documento de trabajo de Gaggero, J., Casparrino, C. y Libman, E., son:

- 1) Aquellos fondos que salgan por la cuenta corriente como consecuencia de, por ejemplo, sub o sobre facturación de exportaciones o importaciones, quedan registrados como salidas de capital “legitimadas” por cuestiones comerciales y no como fuga; 2) Determinadas operaciones que reducen los pasivos externos —tales como, por ejemplo, una declaración de default— disminuyen la fuga. (...); 3) La calidad de la estadística construida por el método residual depende en forma crucial de la calidad en la confección de la balanza de pagos”.⁽⁴⁹⁾

Estimación de J. Henry

La estimación de James S. Henry es calculada a través del Método Residual. En su trabajo toma 139 países clave, que los llama “países fuente” —la mayoría son países de bajos o medianos ingresos—, y calcula para todos ellos los flujos de **fuga de capitales** año tras año. La innovación del cálculo de Henry resulta ser que a dicho monto le agrega el rendimiento

(48) Para captar los flujos de capitales totalmente ilícitos, es decir, la salida de divisas que no se ha registrado, puede utilizarse el Método de Errores y Omisiones Netos, esto es, tomando el concepto “Errores y Omisiones Netos” de la Balanza de Pagos, se asume que esos fondos corresponden a la salida de capitales no registrada por las cifras oficiales. Cabe aclarar que, si bien este método supone que todo lo que contiene el concepto “Errores y Omisiones Netos” es fuga, no hay certeza de que el monto total corresponda a salidas de divisas no registradas, y en cambio puede llegar a contener en sus cifras verdaderos errores y/u omisiones de la medición.

(49) GAGGERO, J.; CASPARRINO, C. y LIBMAN, E., “La Fuga de Capitales...”, *op. cit.*

que esos capitales *offshore* generan año tras año, tomando una tasa de interés conservadora correspondiente a los Certificados de Depósitos a 6 meses (*6 months CD rate*).

Estimación propia

Partiendo del enfoque utilizado por Henry se decidió calcular el stock de activos externos incorporando algunos cambios en los puntos considerados problemáticos de su metodología. Para obtener los flujos anuales de salida de capitales en el período 1970-1998 se utilizaron los resultados de Basualdo y Kulfas por presentar una confiabilidad mayor.⁽⁵⁰⁾ Entre los años 1999 y 2012 se realizó el cálculo del flujo a partir de los datos de la balanza de pagos. Teniendo en cuenta que el cálculo convencional del método residual puede subestimar el monto de la fuga de capitales cuando se produce una quita en la deuda, se decidió "neutralizar" el efecto de la misma durante el año 2005, considerando que la reducción del stock de deuda que se verificó ese año se debió a la reestructuración y no a pagos que efectivamente se realizaron (la misma decisión se tomó en Sbatella).⁽⁵¹⁾ De esta forma se solucionó uno de los problemas que presenta la serie de Henry, ya que la misma muestra una cifra negativa en el flujo de fuga de 2005, que en realidad se debió al problema metodológico mencionado.

Una vez que se obtuvieron los números de flujo anual de salida de capitales, se estimó su rendimiento financiero acumulado a lo largo de los años mediante algunos supuestos sumamente conservadores. En primer lugar, se consideró que el 90% del flujo anual era destinado a algún tipo de inversión en el exterior y que solo el 10% restante iba a consumo de bienes no durables o turismo. Para estimar el interés del capital destinado a inversiones financieras se tomó la tasa de interés de los Certificados de Depósitos a 6 meses (*6 months CD rate, secondary market*), al igual que Henry. Esto implica considerar que todo lo invertido fue destinado a una actividad que ofrece rentas muy bajas en comparación a otras, como por ejemplo la inmobiliaria. En este sentido, es altamente probable que la estimación subestime el monto real del stock de activos *offshore*.

(50) La mayor confiabilidad radica principalmente en los ajustes hechos por los autores para el período 1989-1993. BASUALDO, E. y KULFAS, M., "La fuga de capitales..." *op. cit.*

(51) SBATELLA, J., A., CHENA, P., I., PALMIERI, P. y BONA, L., M., *Origen, apropiación...*, *op. cit.*

CUADRO 6. STOCK ACUMULADO DE ACTIVOS EXTERNOS, 1970-2012.
COMPARACIÓN ENTRE ESTIMACIÓN PROPIA Y DE HENRY. EN MILLONES DE USD

Año	Estimación propia	Estimación Henry
1991	77.255,10	123.338,30
1992	78.474,60	129.828,30
1993	84.688,30	125.890,10
1994	94.082,40	141.971,30
1995	111.259,50	174.264,40
1996	126.101,70	204.388,10
1997	143.828,30	232.670,10
1998	152.624,00	249.720,00
1999	171.891,90	258.656,60
2000	182.144,40	271.051,40
2001	213.470,50	299.615,30
2002	222.541,10	319.921,80
2003	236.539,60	344.072,60
2004	246.634,20	358.290,50
2005	254.248,60	319.145,30
2006	266.061,10	328.659,20
2007	289.453,80	351.846,90
2008	310.296,60	372.065,30
2009	315.351,60	391.104,50
2010	336.453,70	399.061,50
2011	359.126,40	-
2012	373.912,30	-

Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de Henry y estimación propia.

La manipulación de los “precios de transferencia”⁽¹⁾⁽²⁾

(Primera parte)⁽³⁾

por VERÓNICA GRONDONA⁽⁴⁾

I | Introducción

Cuando se habla de “precios de transferencia”, en general se hace referencia a “los precios a los que se realizan transacciones entre entidades vinculadas”. Estas pueden ser tanto de bienes y servicios como financieras (préstamos intragrupo, *swaps*, *back to back*, entre otras) o pueden estar relacionadas con el uso de intangibles.

.....

(1) Este artículo expresa únicamente la opinión de su autor y no la de los directores de la presente revista ni la del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación.

(2) Este trabajo es una versión levemente modificada del Documento de Trabajo n° 58, “Fuga de Capitales IV. Argentina, 2014. La manipulación de los precios de transferencia”, realizado con la supervisión de Jorge Gaggero (Coordinador del Programa acerca de la Fuga de Capitales del CEFID-AR y autor del Anexo de este trabajo, que aparecerá en el próximo número de la revista *Derecho Público*). Fue publicado por el Centro de Economía y Finanzas para el Desarrollo de la Argentina (CEFID-AR), en junio 2014, y realizado con la colaboración de *Systems of Tax Evasion And Laundering (STEAL)*, proyecto (#212210) del *Research Council of Norway (NUP)*. El trabajo completo se encuentra [en línea] <http://www.cefid-ar.org.ar/>. Hay una versión reducida, también extraída del Documento de Trabajo n° 58, en la edición enero-abril 2015 de la revista *Ola Financiera*, [en línea] <http://www.olafinanciera.unam.mx/>

(3) La segunda parte de este artículo será publicada en el próximo número de la revista *Derecho Público*.

(4) Lic. en Economía (UBA), Posgrado en Finanzas (UTDT). Investigadora de CEFID-AR.

La denominación “precios de transferencia” implica dar por válida la existencia de un contrato intragrupo ya que un “precio” implica un contrato, pero un contrato requiere haber sido realizado por partes jurídicamente independientes. Sin embargo, las operaciones hacia el interior de un grupo económico no se realizan con la misma independencia de negociación que las que se dan entre dos partes independientes, ya que son realizadas por una parte y otra sujeta a la primera. No se trata de dos partes, sino de una sola.⁽⁵⁾

En un país como Argentina, donde predominan las filiales de multinacionales de origen extranjero por sobre las de origen nacional,⁽⁶⁾ los mecanismos de precios de transferencia suelen ser diseñados en la sede de las casas matrices como validados localmente por asesores fiscales y legales que, en su gran mayoría, también pertenecen a grandes grupos económicos.

El diseño de las estructuras de precios de transferencia persigue objetivos de minimización del impuesto, razón por la cual las estrategias de precios de transferencia utilizadas por los grupos económicos tienen un impacto en la recaudación tributaria de los países en donde se radica y/o tiene actividades económicas el grupo transnacional.

A su vez, estos mecanismos pueden terminar por distorsionar completamente las motivaciones económicas, al punto que termina remunerándose, como consecuencia de las legislaciones vigentes en todo el mundo, no tanto a quien produce cada cosa o al valor agregado por cada entidad del grupo —algo difícil de calcular cuando los precios han sufrido distorsiones—, sino a la empresa del grupo que registra a su nombre los activos, funciones y riesgos. Por otra parte, dado que los precios de transferencia permiten transferir activos al exterior como si fueran actividades normales de negocios, su manipulación puede servir para alimentar los flujos financieros ilícitos entre jurisdicciones y la fuga de capitales, así como para eludir las restricciones cambiarias a través de mecanismos legales que posibilitan los pagos al exterior en concepto de retribución por operaciones intragrupo.

(5) Pese a ello, y a las implicancias que tiene su denominación, en este trabajo nos referiremos a la cuestión bajo análisis como “precios de transferencia”.

(6) De acuerdo con los datos de la Encuesta Nacional de Grandes Empresas (ENGE) publicados por el Informe de Grandes Empresas en Argentina producido por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC) en enero 2014, de las 500 más grandes encuestadas, 321 tenían participación extranjera (el 64,20%) en 2012, considerando como participación extranjera a un capital superior al 10%.

Por estos motivos, en los últimos años, organizaciones no gubernamentales internacionales como la Red de Justicia Fiscal (y su homónimo en inglés, Tax Justice Network —TJN—), la organización de Ayuda Cristiana (Christian Aid), la Red Latinoamericana sobre Deuda, Desarrollo y Derechos (Latindadd) y la Red Europea sobre Deuda y Desarrollo (European Network on Debt and Development —Eurodad—), entre otras, han destacado la importancia de los precios de transferencia no solo en relación con la elusión y evasión fiscal, sino también respecto de los flujos financieros ilícitos desde los países pobres hacia los países ricos, y de las diferencias de equidad al interior y al exterior de los países.

Pese a la evidente relevancia del problema, no existen otros trabajos locales que profundicen sobre la problemática de las implicancias de los precios de transferencia en este sentido.

El presente trabajo aborda, en una primera aproximación, la problemática de los precios de transferencia en Argentina,⁽⁷⁾ para lo se tendrá en cuenta diversas aristas, a saber: el repaso de la evolución de los cambios normativos en la materia; los distintos mecanismos avalados por la legislación para el cálculo de los precios de las operaciones intragrupo; la manera en que los mecanismos legales se convierten en vías para la elusión y la evasión como para alimentar los flujos financieros ilícitos y la fuga de capitales; los conflictos y resultados de los casos vinculados a precios de transferencia que han llegado a los tribunales en la Argentina; la manera en que podría encararse una estimación futura de los flujos financieros ilícitos por vía de la manipulación de los precios de transferencia; y las recomendaciones de política imaginables en el presente contexto internacional teniendo en cuenta algunas alternativas ensayadas por otros países.

2 | Marco conceptual

Las “transacciones” entre entidades vinculadas pueden incluir: la compra venta de productos finales, intermedios, materia prima o bienes de capital; las operaciones financieras (préstamos, derivados, contratos de cobertura, swaps); las prestaciones de servicios administrativos, soporte,

(7) El trabajo no se propone cuantificar el impacto de la manipulación de los precios de transferencia en la fuga de capitales en Argentina, aunque sí abordar elementos cualitativos para estimaciones futuras.

comercialización, transporte, logística, *pool* de compras o de cualquier otro tipo; la transferencia de tecnología; la compra venta de filiales entre empresas vinculadas; y cualquier otra operación que sea realizada entre entidades de un mismo grupo, dentro de un mismo país o entre distintos países.

Las teorías económicas clásicas y neoclásicas interpretan que las empresas transnacionales se localizan en distintos países para aprovechar las ventajas de cada uno de ellos, tales como la cercanía a mano de obra o materia prima de bajo costo en algunos casos, nivel de capacitación o cercanía a los mercados.

Sin embargo, las facilidades para la movilidad de capitales y las legislaciones de precios de transferencia vigentes en la mayoría de los países facilitan hoy a las empresas la movilidad de recursos hacia países cuya "ventaja" es la de ser "guaridas fiscales",⁽⁸⁾ por lo que sirven de vías de tránsito para eludir y evadir impuestos, llegando luego, por similares mecanismos, a sus beneficiarios que se hallan localizados típicamente en los países de residencia de las casas matrices. Por tales motivos, entonces, estos mecanismos no solo terminan por aumentar las desigualdades hacia el interior de países como la Argentina, sino también entre países desarrollados y en vías de desarrollo.⁽⁹⁾

¿En qué consiste el uso de los mecanismos de precios de transferencia para la elusión fiscal? En el año 2007, el periódico británico *The Guardian* publicó un par de artículos que detallaban lo que fue conocido como "el Caso de la Banana". Dichos artículos denunciaban que Dole, Chiquita y

.....

(8) La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) identificó que entre las operaciones con "guaridas fiscales" se encontraban, "... tanto operaciones financieras, triangulación en la compra-venta de mercaderías, como así también la cesión de uso de marcas, know-how, y en general, todo aquello que se refiera al uso de contratos con pago de regalías". FELITTE, ALEJANDRO, " Aspectos prácticos de fiscalización, el control de los precios de transferencia. El control de los precios de transferencia", Conferencia Técnica "Aspectos claves en las acciones de control de las administraciones tributarias", Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Lisboa, Portugal, 29/09 al 02/10/2003.

(9) PICCIOTO, SOL, "Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations" [en línea] http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards_Unitary_Taxation_1-1.pdf, 2012. Conviene aclarar, tal y como señala Piccioto, que no siempre es fácil juzgar si el objetivo de la operación intragrupo ha sido la evasión fiscal. Los precios pactados entre entidades vinculadas son por lo general decididos en el ámbito administrativo y no siempre competitivamente, por lo que los precios también pueden reflejar varias preocupaciones estratégicas no-impositivas de la multinacional, tales como incentivos administrativos, o exposición cambiaria.

Fresh del Monte —multinacionales controlantes de más de dos tercios del comercio mundial de bananas— habían generado USD50.000.000.000 en ventas y USD1.400.000.000 en ganancias mundiales en los cinco años anteriores a la investigación y, sin embargo, habían pagado solo USD200.000.000 en impuestos a nivel mundial en dicho período (una tasa imponible del 14,30%, inferior a la de los países donde se venden o producen las bananas) porque utilizaron como intermediarias a subsidiarias radicadas en “guaridas fiscales” (como Gibraltar, Bermuda, las Antillas Holandesas, las Islas Vírgenes Británicas, Liberia, Puerto Rico). En todos los casos, las transnacionales alegaron que cumplían con la legislación de cada país en el que operaban, así como con los tratados internacionales, aunque admitieron abiertamente haber utilizado áreas de baja imposición y estrategias de elusión fiscal.⁽¹⁰⁾

Por su parte, en la reciente traducción al castellano del libro *Las Islas del Tesoro*, Shaxson⁽¹¹⁾ cita el ejemplo de las empresas petroleras norteamericanas que vendían —ya en la década de 1960— petróleo crudo barato a empresas afiliadas que se dedicaban al transporte marítimo y estaban registradas en “guaridas fiscales”, las cuales, por su parte, lo vendían caro a sus propias refinerías o puntos de comercialización localizados en países de alta tributación, siendo estas últimas empresas “no rentables”, mientras que las “intermediarias” resultaban altamente rentables al comprar barato y vender caro.

A nivel local y de manera reciente, Dvorkin⁽¹²⁾ mencionó entre los mecanismos más relevantes, además de los citados anteriormente, algunos más como el pago de regalías a filiales localizadas en “guaridas fiscales”

.....

(10) GRIFFITHS, IAN y LAWRENCE, FELICITY, “Bananas to UK via the Channel islands? It pays for tax reasons”, en *The Guardian*, Londres, 06/11/2007, [en línea] <http://www.theguardian.com/business/2007/nov/06/12>. Para una visualización didáctica de los mecanismos de precios de transferencia, [en línea] <http://www.theguardian.com/flash/page/0,,2201916,00.html>, <https://1.bp.blogspot.com/-t6uRyVDg6PA/UahuQPUcv5I/AAAAAAAAEUM/hpPCeygSQb8/s1600/Sheppard.tiff> y <http://moneytrail.no/en/>

(11) SHAXSON, N., *Las islas del tesoro: los paraísos fiscales y los hombres que se robaron el mundo*, Buenos Aires, FCE, 2014, p. 216.

(12) DVORKIN, E., “El Comercio Interno de las Multinacionales industriales. Precios de transferencia”, en *Página/12*, 27/04/2014, [en línea] <http://www.pagina12.com.ar/diario/suplementos/cash/17-7621-2014-04-27.html>

en las que se ha registrado la propiedad de la patente⁽¹³⁾ y la compra de consultoría e ingeniería sobrevaluada a empresas del grupo localizadas en el exterior.

Según Mitchell y Sikka,⁽¹⁴⁾ el grupo WorldCom, bajo el asesoramiento de KPMG —una de las “*Big Four*”—,⁽¹⁵⁾ creó un paquete de servicios intragrupo en una filial radicada en una “*guarida fiscal*” por el que luego pagaron todas las filiales, disminuyendo así la base imponible en los países de mayor carga tributaria y aumentando el ingreso de la filial radicada en dicha jurisdicción.

A estos ejemplos deben sumarse las operaciones financieras donde no solo es relevante la tasa de interés —es decir, el precio de la operación—, sino también la cuantía de la operación que suele servir para disfrazar como préstamo o pago de intereses un aporte de capitales o una transferencia de utilidades, respectivamente, ocultando fondos provenientes del lavado de dinero o de “*autopréstamos*” mediante operaciones “*back to back*” en las que la entidad presta dinero que luego recibe prestado, o en base al cual contrata un seguro de cobertura para un préstamo contratado con el mismo grupo o con una entidad financiera.

(13) Google, por ejemplo, realizó un Acuerdo Anticipado de Precios (*Advance Pricing Agreement*, APA) con el fisco de Irlanda, por el cual se transfería la tecnología de búsqueda y publicidades y otra propiedad intangible para ser utilizada en Europa, el Oriente Medio y África, a una entidad llamada Google Ireland Holdings. Dicho *holding* era a su vez el dueño de Google Ireland Limited, quien empleaba a cerca de 2000 personas en Dublín, y vendía publicidad a nivel global. Al transferir las ganancias a Irlanda, una “*guarida fiscal*”, Google eludía impuestos en los países de alta tasa imponible donde había desarrollado su tecnología y en aquellos en los que se encontraban sus clientes de publicidades. Pero, las ganancias no se mantenían en la subsidiaria de Dublín, la cual registró una ganancia antes de impuestos de un 1% sobre ventas en 2008, si no que se transferían, en concepto de pago de regalías a Google Ireland Holdings, la cual tenía su centro administrativo en Bermuda; eludiendo así los impuestos irlandeses. Los pagos hacían un desvío por los Países Bajos a una entidad holandesa, Google Netherlands Holdings B.V., dado que la ley de impuestos de Irlanda exceptúa del pago de impuestos a las regalías (retención en la fuente, o “*withholding tax*”) a empresas radicadas en otros estados miembros de la Unión Europea. Esta empresa transfería el 99,80% de lo que recolectaba a la entidad de Bermuda. La empresa radicada en Ámsterdam no registraba ningún empleado. DRUKER, J., “*Google 2.4% Rate Shows How \$60 Billion Lost to Tax Loopholes. Bloomberg*”, 21/10/2010 [en línea] <http://www.bloomberg.com/news/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-u-s-revenue-lost-to-tax-loopholes.html>

(14) MITCHELL, A., y SIKKA, P., *The Pin-Stripe Mafia: How Accountancy Firms Destroy Societies*, Reino Unido, Association for Accountancy & Business Affairs, 2011, p. 13.

(15) Las “*Big Four*” es como comúnmente se conoce a las cuatro principales auditoras y asesoras legales y fiscales del mundo: KPMG, PricewaterhouseCoopers, Deloitte y Earnings&Young.

Por otra parte, como se mencionará más adelante, a menudo se realizan reestructuraciones, como por ejemplo, en casos en que comienza a facturarse desde el exterior a los terceros no vinculados localizados en Argentina, lo que antes era facturado por la entidad local. Para que esto ocurra tiene que haber tenido lugar una reestructuración, es decir, en algún momento debe haberse transferido a una entidad del grupo una actividad que antes era realizada por otra entidad del mismo. La primera no fue remunerada por ello (habría una “falta de precio”) y, a partir del momento de la reestructuración, la entidad local no cobrará más por la venta del producto realizada localmente, y con suerte, cobrará honorarios en concepto de “servicios de comercialización” prestados. No toda reestructuración implica una manipulación de precios de transferencia, pero entre las manipulaciones posibles de precios de transferencia se encuentran las reestructuraciones.

El entramado de filiales suele armarse estratégicamente con una mirada en las posibilidades de aprovechamiento de los precios de transferencia. Por estos motivos, los mecanismos de precios de transferencia se han vuelto tan relevantes a nivel internacional que las grandes empresas multinacionales cuentan con equipos específicamente dedicados a la planificación e implementación de su política de operaciones intragrupo en sus casas matrices, cabeceras regionales o empresas vinculadas que tengan un rol estratégico en la planificación global. La manipulación de los precios de transferencia tiene implicancias en la recaudación del Impuesto al Valor Agregado (IVA), del impuesto a las ganancias, de las tarifas aduaneras, pero también es utilizada como medio para transferir flujos financieros ilícitos a otras jurisdicciones.

La elusión y evasión fiscal como los desvíos de ganancias a “guaridas fiscales” a través de precios de transferencia requieren para su funcionamiento de una gran infraestructura de intermediarios o “facilitadores” como los asesores legales y fiscales,⁽¹⁶⁾ y los bancos.⁽¹⁷⁾

.....

(16) Murphy revela que la cantidad de consultoras y profesionales de las finanzas por habitante en las “guaridas fiscales” es impresionantemente superior a la de cualquier otro país, y que quienes lideran esta presencia son, obviamente las “Big Four”, las cuales tienen oficinas en el 87% de las pequeñas jurisdicciones (de menos de 1 millón de habitantes) de menor transparencia; mientras que solo en el 44% de las jurisdicciones de mayor transparencia. MURPHY, R., “Where 4 art thou? A geographic study of the Big 4 firms of accountants”, [en línea] <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/Where4Art.pdf>

(17) Para un acceso a informes sobre el rol de los intermediarios y facilitadores en la fuga de capitales, denominados “enablers and intermediaries” en la literatura anglosajona, ver la

Entre los primeros, los más importantes son las consultoras conocidas como las “*Big Four*”. Estas tienen un tamaño tal que logran ejercer presión en ámbitos internacionales como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)⁽¹⁸⁾ o el Comité de Estándares Contables Internacionales (International Accounting Standards Board —IASB—) para la adecuación de los estándares contables a sus criterios; estos son también los mismos que luego controlan la creación de los estándares de auditoría mediante la Federación Contable Internacional (International Federation of Accountants —IFAC—).⁽¹⁹⁾

A nivel local, tanto los asesores contables que integran las “*Big Four*”, como los estudios contables más chicos y las consultoras *boutique* que brindan asesoramiento en precios de transferencia, son miembros de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA; este último es uno de los espacios consultados por AFIP a la hora de evaluar los próximos cambios normativos.

El problema de la planificación fiscal —en la que se enmarca el diseño de la política de precios de transferencia— ofrecida por estas empresas de auditoría, asesores legales y fiscales, pero también bancos y asesores de inversión, es que su objetivo es crear productos artificialmente elaborados que tienen por finalidad la elusión y evasión fiscal, es decir, proveer un refugio fiscal (*tax shelter*, en inglés) a los contribuyentes, logrando así la minimización del impuesto por vía de la manipulación de sus actividades empresarias.⁽²⁰⁾

.....
sección de “*Enablers and Intermediaries*” de Tax Justice Network (TJN), accesible [en línea] <http://www.taxjustice.net/topics/finance-sector/enablers-and-intermediaries/>

(18) Casualmente, quien tomó la responsabilidad de la Oficina de Precios de Transferencia de la OCDE a partir de mayo de 2014, Andrew Hickman, era —a abril 2014— socio de KPMG.

(19) Por estos motivos, Mitchell y Sikka observan que las “*Big Four*”, se han convertido en los nuevos “reyes del universo”, estableciendo los estándares para su propio beneficio y supervivencia. MITCHELL, A., y SIKKA, P., *The Pin-Stripe...*, *op. cit.*, p. 69.

(20) Rosembuj ofrece una detallada explicación del uso de los refugios fiscales en la planificación fiscal y la manera en que éstos resultan en un abuso del derecho, vulnerando la intención de los legisladores que redactaron las leyes que parecen cumplir al pie de la letra. ROSEMBUJ, T., *Minimización del impuesto y responsabilidad social corporativa*, Barcelona, el Fisco-G.L.E.T. S.L., 2009, pp. 71/77.

3 | Marco normativo

Entre 1973 y 1976 se sancionaron una serie de importantes leyes económicas e impositivas tales como la Ley 20.628 de Impuesto a las Ganancias (LIG), la Ley 20.557 de Radicación de Capitales Extranjeros⁽²¹⁾ y la Ley 20.794 sobre transferencia de tecnología que, entre otras cosas, transformaron en ley la doctrina judicial surgida de cinco fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación —en relación con los casos “Parke Davis”, “Mellor Goodwin”, “Rheinstahl Hanomag Cura”, “Compañía Swift de La Plata” y “Ford Motor Argentina”—⁽²²⁾ en los que el Tribunal Mayor determinó que era la sustancia (la “realidad económica”) y no la forma jurídica lo que en verdad interesaba, y que en virtud de ello era válido descalificar las formas contractuales entre entidades integrantes de un mismo conjunto económico y considerar las contraprestaciones entre partes vinculadas —en concepto de contribuciones financieras, regalías y servicios— como aportes societarios y transferencia de utilidad.⁽²³⁾ Como consecuencia de que una

(21) Estas leyes formaban parte de un paquete de 20 leyes propuestas al Congreso durante el tercer gobierno de Perón que fueron, en su mayoría, rápidamente aprobadas y que tenían por objeto lograr la sustentabilidad del plan Gelbard a largo plazo. Tal como señalan Arceo y De Lucchi, quienes realizaron un completo análisis de los regímenes de inversión extranjera en Argentina, el art. 19 de la Ley 20.557 de Radicación de Capitales Extranjeros también indicaba que los inversores extranjeros no podrían recibir un tratamiento más favorable que el otorgado a inversores nacionales, mientras que el art. 18 decía que las empresas de capital extranjero que se acogieran a regímenes promocionales no podrían repatriar utilidades mientras durasen los beneficios u obligaciones derivados de dichos regímenes. Aunque esto último no evitaba por sí mismo la elusión fiscal y la **fuga de capitales** por vía de los mecanismos de precios de transferencia, sí lograba reducir la utilización de dichos mecanismos dado que se consideraban las contraprestaciones entre partes vinculadas (en concepto de contribuciones financieras, regalías y servicios) como aportes societarios y transferencia de utilidad. ARCEO, E. y DE LUCCHI, J. M., “Estrategias de desarrollo y regímenes legales para la inversión extranjera”, Documento de Trabajo n° 43, CEFID-AR, Bs. As., mayo 2012.

(22) MARTÍNEZ DE SUCRE, VIRGILIO y CORTI, ARÍSTIDES H., *Multinacionales y Derecho*, Bs. As., de la Flor, 1976; CORTI, ARÍSTIDES H., “El caso ‘Kellogg’ y el restablecimiento de la doctrina ‘Parke Davis’”, en *La Ley* 1985-B, Bs. As, 1985, pp. 413/423, y “Algunas reflexiones sobre los mecanismos de exacción de la renta impositiva nacional. A propósito de las ficciones de contratos al interior de los conjuntos económicos”, en *Revista Derecho Público*, año 1, n° 2, Bs. As., Ediciones Infojus, 2012. Allí se encuentra una descripción de estos fallos, sus implicancias y un análisis de los cambios normativos que suscitaron.

(23) El art. 14, párr. 3, ley 20.628, promulgada el 19/12/1973, decía que “Las prestaciones originadas en contribuciones financieras o tecnológicas, incluso por asesoramiento técnico, suministradas a una empresa extranjera radicada en el país por su casa matriz, otra filial o sucursal, o un tercero económicamente vinculado a las mismas, no serán deducibles en los

vez verificada la existencia de un conjunto económico o la sujeción económica entre empresas, era evidente que dichos contratos no habían sido realizados entre partes jurídicamente independientes, tanto en los casos en que las operaciones hubieran sido realizadas dentro de los límites del país, como en los casos de operaciones con entidades radicadas fuera de este. Tras el golpe cívico-militar del 24/03/1976 se desarticulaban los esfuerzos realizados en los años anteriores, dictándose una nueva ley, la 21.382 de Inversiones Extranjeras —del 13/08/1976—, cuyo art. 20 validaba los contratos entre entidades vinculadas cuando se ajustasen a las prácticas normales de mercado entre partes independientes.⁽²⁴⁾

Poco tiempo después, el 17/12/1976, se cambió el art. 14 LIG para validar la deducibilidad de los pagos realizados en el marco de contratos intra-grupo y considerar los mismos como plausibles de ser comparados con los efectuados por partes independientes.⁽²⁵⁾

De manera complementaria, en 1977 se sancionó una nueva Ley 21.617 de Transferencia de Tecnología, y otra que regulaba los impuestos sobre los capitales; ambas, a su vez, legitimaban también los contratos entre empresas económicamente vinculadas.

Se sustituyó así el principio de la realidad económica por el de los precios de transferencia o, como es conocido a nivel internacional, el principio

.....
 balances fiscales de las empresas a cargo de dichas prestaciones, debiendo otorgarse a las mismas el tratamiento que esta ley prevé para las utilidades de los establecimientos a los que se refiere el artículo 63, inciso b) de esta ley”.

(24) El art. 20, ley 21.382, decía “Los actos jurídicos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y la empresa que directa o indirectamente la controle u otra filial de esta última, serán considerados, a todos los efectos, como celebrados entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes...”. Pero, además, como señalan Arceo y De Lucchi, la ley, en su art. 1º, indicaba que los inversores extranjeros tendrían los mismos derechos y obligaciones que los inversores nacionales. La ley 21.382 fue modificada en 1980 y en 1989. En el texto ordenado mediante decreto 1853/1993, el art. 20 de la ley 21.382, citado anteriormente, pasa a ser el art. 9º, el cual se encuentra vigente actualmente. ARCEO, E. y DE LUCCHI, J. M., “Estrategias de desarrollo...”, cit., p. 38.

(25) De igual manera que el art. 20 de la Ley de Inversiones Extranjeras, el nuevo art. 14 LIG, modificado por ley 21.481 de 1976 decía “Los actos jurídicos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y la persona física o jurídica domiciliada en el exterior que directa o indirectamente la controle serán considerados, a todos los efectos como celebrados entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes”.

“*arm’s length*”;⁽²⁶⁾ a partir de entonces —y hasta la actualidad— las operaciones efectuadas se trataron dentro de un mismo conjunto económico como si fueran económicamente independientes, lo que posibilitó el envío de remesas al exterior en concepto de “precios”, “regalías”, “honorarios por asesoramiento técnico” y similares prestaciones “contractuales”.⁽²⁷⁾

Las exportaciones e importaciones de bienes se encontraban reguladas por el art. 8° LIG, el cual fue modificado en 1998 por la ley 25.063. Por primera vez desde 1973, se remueve la presunción de vinculación económica a partir de la diferencia de precios entre el pactado y el precio mayorista en el lugar de destino (para exportaciones) y el pactado y el precio mayorista en el lugar de origen (para importaciones).⁽²⁸⁾ Por último, se agrega un párrafo al final que indica que la aplicación del artículo era válida aun cuando no se verificara vinculación económica”.⁽²⁹⁾

(26) El criterio “*arm’s length*”, cuya traducción literal sería “a la distancia de un brazo”, se basa en el principio de que las operaciones entre partes vinculadas deben realizarse como si hubieran sido realizadas entre partes independientes.

(27) Pese a ello, la Dirección General Impositiva (DGI), durante un tiempo, “... mantuvo la doctrina “Parke Davis”, señalando que aunque la venta o transferencia sean de mínima importancia, no se concibe la existencia de utilidades en la operación ya que no se modifica, por la existencia de conjunto económico, la real propiedad de los bienes vendidos o transferidos. Aunque, debió ceder más adelante, mediante el dictamen 45/79 del 20 de noviembre de 1979. En fin, la CSJN de facto ni siquiera tuvo necesidad de revertir expresamente la doctrina ‘Parke Davis’, toda vez que cuando la reversión se operó en instancias judiciales ordinarias, el Fisco no apeló a la Corte, derechamente consintió la doctrina inversa”. CORTI, ARÍSTIDES H., “El caso ‘Kellogg’...”, cit, pp. 417/418.

(28) La ley 20.628 de 1973 decía en los párrafos 2 y 3 del art. 8° que “... Cuando no se fije el precio o el pactado sea inferior al precio de venta mayorista en el lugar de destino, se considerará, salvo prueba en contrario, que existe vinculación económica entre el exportador del país y el importador del exterior, correspondiendo tomar dicho precio mayorista en el lugar de destino, a los efectos de determinar el valor de los productos exportados...” y que “... cuando el precio de venta al comprador del país sea superior al precio mayorista vigente en el lugar de origen más —en su caso— los gastos de transporte y seguro hasta la República, se considerará, salvo prueba en contrario, que existe vinculación económica entre el importador del país y el exportador del exterior, constituyendo la diferencia ganancia neta de fuente argentina para este último”.

(29) El art. 8° ley 25.063 de diciembre de 1998 que modificó el texto ordenado por el decreto 649/1997, dice en su cuarto párrafo: “Cuando no se fije el precio o el pactado sea inferior al precio de venta mayorista vigente en el lugar de destino, corresponderá, salvo prueba en contrario, tomar este último, a los efectos de determinar el valor de los productos exportados”. En el párrafo 7 dice “... cuando el precio de venta al comprador del país sea superior al precio mayorista vigente en el lugar de origen más, en su caso, los gastos de transporte y seguro hasta la República Argentina se considerará, salvo prueba en contrario, que la diferencia constituye ganancia neta de fuente argentina para el exportador del exterior”.

Tal como observa Eduardo Baistrocchi,⁽³⁰⁾ estos cambios podrían haberse realizado como consecuencia del fallo “Loussinian” —1983— en el que la CSJN había encontrado que no había vinculación económica,⁽³¹⁾ como también había objetado el ajuste del Tribunal Fiscal, aun cuando se le estaba facturando a la empresa local al doble de precio que en los mercados internacionales.

El art. 8° modificado en 1998 indicaba, también, que en los casos en que no fuera posible encontrar un precio mayorista debían tomarse como base para el cálculo los métodos introducidos en el art. 15 LIG, basados en las recomendaciones de la OCDE para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales de 1995.⁽³²⁾

La reforma de 1998 de la LIG —t. o. decreto 649/1997—agregó un artículo al final del art. 15 en el que define los criterios bajo los cuales se entendería conformada la vinculación económica. Poco tiempo después, la ley 25.239, de 1999, modificó dicho artículo para contemplar, además de los casos en que existe sujeción directa o indirecta a la dirección o control y otras influencias, los casos de fideicomisos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, exceptuando los casos de fideicomisos financieros.

El decreto 1037/2000 modificó la reglamentación de la LIG —t. o. 1997 y sus modificaciones, aprobada por el decreto 1344/1998 y sus modificaciones— estableciendo en su art. 21 que deberían determinar sus ingresos y deducciones considerando los precios que hubieran sido utilizados entre partes independientes, las transacciones que se realizaran con “personas físicas, jurídicas u otras entidades domiciliadas, constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación”; en el séptimo artículo, incorporado a continuación del art. 21, se incluye un listado con

(30) BAISTROCCHI, E. (comp.), *Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica*, Bs. As., Abeledo Perrot, 2011.

(31) El punto 4.2 contiene un análisis de los fallos referidos a precios de transferencia.

(32) Las Guías de la OCDE para precios de transferencia de 1995 son una revisión del informe de la OCDE “*Transfer Pricing and Multinational Enterprises*” de 1979; y brindan el marco para la valoración que se sugiere realicen las empresas multinacionales y las administraciones fiscales de las operaciones intragrupo. Según describe la OCDE en *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, de 2013, el principio “*arm’s length*” fue originalmente desarrollado por la Liga de las Naciones, y es contemplado en el art. 7° y el art. 9° de los Modelos de Tratados de la OCDE y de Naciones Unidas, respectivamente, y en prácticamente todos los tratados de doble imposición.

los 88 dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes tributarios especiales que serían considerados “países de baja o nula tributación”. Aunque, inmediatamente a continuación del listado, se incluía la salvedad de que podían excluirse de la lista aquellas jurisdicciones con las que se establecieran acuerdos de intercambio de información.

La resolución general 1122/2001 —entre muchos otros detalles como la exigencia de informar las operaciones con entidades independientes del exterior—, detalló los criterios bajo los cuales se verifica la existencia de vinculación económica; asimismo, exigió la presentación de un informe de precios de transferencia —certificado por contador público independiente, con firma legalizada por el Consejo Profesional, colegio o entidad en la que se encuentre matriculado— en los casos en que se verifique vinculación económica o se hayan realizado las operaciones con entidades localizadas en países de baja o nula tributación e introdujo el rango intercuartil como método de ordenamiento estadístico, el cual debía determinarse a partir de los precios o márgenes de utilidad de dos o más transacciones comparables, y dentro del cual correspondía que se encontraran los precios pactados entre partes vinculadas para ser considerados como pactados entre partes independientes.

Tras la modificación de la LIG que tuvo lugar con el cambio originado por la ley 25.063 de 1998, se creó en el año 2000 un departamento con dos divisiones dedicado a la fiscalización de los precios de transferencia en el Área Central de AFIP. En el año 2003 se modificó el art. 8º LIG, eliminándose la consideración que debía hacerse en el cálculo de la ganancia de fuente argentina cuando el precio de exportación fuera menor que el precio en el lugar de destino (y viceversa para los casos de importaciones) para ser reemplazada por el “sexto método”; este sería aplicado en los casos de exportaciones de *commodities* en que intervengan intermediarios internacionales, tomándose en dichos casos “el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería”.

Sin embargo, la aplicación de este sexto método sería exigida únicamente cuando el intermediario del exterior demostrase no tener sustancia económica —es decir, cuando el intermediario del exterior no tuviera real presencia en el territorio de residencia, con un volumen de activos, funciones y riesgos acordes con el volumen de operaciones negociadas—, cuando su actividad principal consistiese en la obtención de rentas pasivas

y, por último, cuando sus operaciones de comercio internacional con otros integrantes del mismo grupo superasen el 30% del total anual de sus operaciones.

En el año 2010, se creó —según la disposición 19 AFIP— la Dirección de Fiscalidad Internacional⁽³³⁾ que cuenta, a marzo de 2014, con 35 personas dedicadas a precios de transferencia y tiene la siguiente estructura:⁽³⁴⁾

GRÁFICO 1. ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DE LA SUBDIRECCIÓN GENERAL DE FISCALIZACIÓN - AFIP



Fuente: disposición 19/2010 AFIP, “Estructura Organizativa. Su modificación”, 25/01/2010.

(33) El Área de Fiscalidad Internacional tiene como responsabilidad “Entender en el estudio de sectores económicos, detectando zonas de riesgo para el control tributario en materia de operaciones internacionales, precios de transferencia y otros temas de fiscalidad internacional, así como efectuar investigaciones estratégicas para apoyar las acciones operativas de investigación y fiscalización en materia de su competencia”. Por resolución 336/2003, el Ministerio de Economía autoriza a la AFIP a: “... a) Intervenir en forma directa en la tramitación de intercambio de información relativa a acciones de recaudación y fiscalización con otras Administraciones Fiscales pertenecientes a los países signatarios de convenios para evitar la doble imposición internacional celebrados por la República Argentina; b) Acordar, complementariamente, con las Administraciones Fiscales a que alude el inciso anterior aspectos procedimentales relacionados con el intercambio de información”. Es decir, la AFIP es la encargada de, además de controlar lo que se refiere a precios de transferencia, la aplicación de los Convenios de Doble Imposición Fiscal (CDIs), y los Tratados de Intercambio de Información Tributaria. Aunque, a partir de la Resolución Conjunta 56/2011 y 80/2011 del Ministerio de Economía y el Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto, se crea la “Comisión Evaluadora y Revisora de Convenios para Evitar la Doble Imposición” —presidida por el Administrador Federal de la AFIP e integrada por un funcionario de cada ministerio firmante—, que tiene por responsabilidad evaluar dichos convenios y los nuevos que se propongan celebrar.

(34) La información que se presenta en esta sección sobre la estructura organizativa de AFIP encargada de la fiscalización de precios de transferencia es una profundización del

El 09/03/2012, el Banco Central de la República Argentina (BCRA) emitió la Comunicación “A” 5295 para enfrentar la escasez de divisas externas, estableciendo que se requeriría la conformidad del BCRA para el acceso al mercado local de cambios para pagos superiores a USD100.000 en el año calendario por servicios y regalías,⁽³⁵⁾ alquiler o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país de propiedad de no residentes, y activos no financieros no producidos, cuando el beneficiario fuera una entidad vinculada⁽³⁶⁾ y/o constituida en los países listados por el decreto 1344/1998 reglamentario de la LIG y sus modificatorias. La normativa aclara que las entidades intervinientes en la operación cambiaria deberían verificar que se encontraran registrados los contratos a la fecha de acceso al mercado cambiario.

En mayo de 2013, el decreto 589/2013 —que en sus considerandos menciona la activa presencia de la Argentina en el G-20 en cuestiones referidas a la transparencia fiscal y a la necesidad de impulsar políticas en contra de las “guaridas fiscales” y promover el intercambio de información, así como la adhesión de la Argentina, en noviembre de 2011, a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal impulsada por la OCDE— sustituyó el artículo agregado por el decreto 1037/2000 en el que se listaban los países de baja o nula tributación y lo reemplazó por un listado positivo de jurisdicciones “cooperadoras” a los fines de la transparencia fiscal, estableciéndose dicha cooperación en función de los acuerdos de intercambio de información o convenios para evitar la doble imposición firmados o las negociaciones que hayan sido iniciadas para la firma de tales acuerdos, conservando la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) la opción de remover jurisdicciones de dicho listado positivo toda vez que se verifique la falta de intercambio efectivo de

.....

trabajo iniciado por Gaggero, Rua y Gaggero. Ver GAGGERO, J.; RUA, M. y GAGGERO, A., “Fuga de Capitales III. Argentina (2002-2012). Magnitudes, evolución, políticas públicas y cuestiones fiscales relevantes”, Documento de Trabajo n° 52, CEFID-AR, Bs. As., diciembre 2013, p. 76.

(35) Dichos “servicios y regalías” son definidos en la comunicación del BCRA como: “Otros servicios de información e informática, Servicios empresariales profesionales y técnicos, Regalías, Patentes y Marcas, Primas por préstamos de jugadores, Derechos de autor, Servicios personales, culturales y recreativos, Pagos de garantías comerciales por exportaciones de bienes y servicios, Derechos de explotación de películas, video y audio extranjeras, Servicios por transferencias de tecnología por Ley 22.426 (excepto patentes y marcas)”.

(36) La vinculación es la determinada por la Comunicación “C” 40.209 BCRA.

información.⁽³⁷⁾ Finalmente, el mismo decreto facultó a la AFIP para elaborar el listado de dichas jurisdicciones cooperantes que figura en el sitio web de AFIP a partir de enero de 2014.

La Resolución General (RG) 3576/2013, del 27/12/2013, además de aclarar que el listado que sería considerado válido a los fines de precios de transferencia sería el “vigente al inicio del ejercicio fiscal al cual correspondan imputarse los resultados de las operaciones de que se trate”,⁽³⁸⁾ precisó que a los fines de la elaboración del listado, la AFIP debería clasificar los “países, dominios, jurisdicciones, territorios, estados asociados y regímenes tributarios especiales, que deben ser considerados cooperadores a los fines de la transparencia fiscal” a partir de la distinción entre los que hubieran suscrito convenio, quienes hubieran suscrito pero no haya sido posible evaluar el efectivo cumplimiento y, finalmente, quienes hubieran iniciado el proceso de negociación.⁽³⁹⁾

Algunas de las múltiples capas bajo las cuales se ocultan los verdaderos accionistas de un grupo multinacional suelen encontrarse en “guaridas fiscales” que suelen proteger a sus inversores con variadas posibilidades de “secretismo” fiscal y financiero.⁽⁴⁰⁾ En otras palabras, por estas “guaridas fiscales” transitan las operaciones que los grupos transnacionales llevan a cabo para eludir y evadir los impuestos de los países donde realizan sus actividades económicas. Dada la protección que brindan estas múltiples

(37) Para acceder al texto completo de la norma, ver [en línea] <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/215000-219999/215605/norma.htm>. En el Anexo se presenta un resumen de las implicancias de este decreto para el lavado de dinero.

(38) La AFIP publica en su sitio web el listado de jurisdicciones cooperantes desde enero 2014, [en línea] <http://www.afip.gov.ar/genericos/novedades/jurisdiccionesCooperantes.asp>. Sin embargo, el mismo no tiene fecha de publicación ni de actualización. Por lo cual, a los fines de la documentación de precios de transferencia, resta por ver cómo considerarán los tribunales la incertidumbre normativa que ello implica.

(39) El segundo párrafo del artículo incorporado por el decreto 589/2013 que sustituye al séptimo artículo sin número incorporado por el decreto 1037/2000 a continuación del art. 21 de la reglamentación de la LIG, dice: “La consideración como país cooperador a los fines de la transparencia fiscal podrá ser reconocida también, en la medida en que el gobierno respectivo haya iniciado con el Gobierno de la Republica Argentina las negociaciones necesarias a los fines de suscribir un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información amplio”.

(40) TJN construye anualmente un índice de “secretismo” financiero que puede consultarse [en línea] <http://www.financialsecrecyindex.com/introduction/fsi-2013-results>

capas, las empresas localizadas en “guaridas fiscales” muchas veces parecen no tener ninguna vinculación con las empresas locales. Por este motivo, era relevante la exigencia de la RG 1122/2001 de presentación de documentación respaldatoria de precios de transferencia para los casos en que las operaciones hubieran sido realizadas con entidades radicadas en jurisdicciones de nula o baja tributación. Sin embargo, tras el decreto 589/2013 algunas de estas jurisdicciones son hoy jurisdicciones “cooperantes”⁽⁴¹⁾ y, como consecuencia de ello, ya no se exigirá a las empresas que realicen operaciones con dichas jurisdicciones que presenten la documentación respaldatoria de precios de transferencia.⁽⁴²⁾

Los efectos del cambio del listado “negativo” por otro “positivo” alcanzan de manera particular también a algunas operaciones intragrupo como es el caso de los préstamos. En este sentido, se desprende del art. 81 LIG —t. o. 1997 y sus modificaciones— que no hay límite de subcapitalización⁽⁴³⁾ para la deducción de los intereses cuando la jurisdicción es no cooperadora, por lo cual la empresa podrá deducir más intereses y pagar menos renta imponible, aunque deberá retener el 35% sobre el total de los pagos de intereses. En cambio, si la operación es con una jurisdicción cooperadora va a

(41) La tabla 3, al final del Anexo, compara las jurisdicciones que eran consideradas de “nula o baja tributación” según el decreto 1037/2000, con las jurisdicciones que actualmente se encuentran en el listado de “jurisdicciones cooperadoras a los fines de la transparencia fiscal”, tras el decreto 589/2013; y con el Índice de Secretismo Financiero de la organización TJN para el año 2013. De dicha tabla se desprende que muchas jurisdicciones hoy consideradas cooperantes son jurisdicciones de nula o baja tributación y/o de un alto nivel de secretismo financiero. Dicha tabla y Anexo se publicarán en la segunda parte de este artículo, en el próximo número de la revista *Derecho Público*.

(42) Como consecuencia de ser consideradas “cooperadoras”, la información que tendrá la AFIP sobre las operaciones realizadas con estas empresas será aún menor de la que actualmente dispone. Es cierto que, en algunos casos, el motivo por el cual son consideradas como “cooperadoras” jurisdicciones que antes eran consideradas como de nula o baja tributación, es porque se ha firmado un acuerdo de intercambio de información; o porque el mismo es ya realizado de manera automática. Sin embargo, según se confirmó en las entrevistas mantenidas a los fines de este trabajo, dicha información no es de interés para los casos de precios de transferencia. Ver GRONDONA, V. y GAGGERO, J., “Fuga de Capitales IV. Argentina, 2014. La manipulación de los precios de transferencia”, Documento de Trabajo n° 58, CEFID-AR, Bs. As., junio 2014.

(43) Como bien describen Gaggero, Casparrino y Libman, la subcapitalización “... permite a un tiempo, a través del uso de capital propio “disfrazado” de financiamiento de origen externo, minimizar los pagos por el impuesto sobre la renta y proteger a la inversión en caso de eventuales restricciones, actuales y futuras, a la remisión de ganancias o a la “repatriación” del propio capital”. Ver GAGGERO, J.; CASPARRINO, C. y LIBMAN, E., “La Fuga de Capitales. Historia, Presente y Perspectivas”, Documento de Trabajo n° 14, CEFID-AR, Bs. As., mayo 2007.

operar el límite de subcapitalización —el monto del pasivo que los origina al cierre del ejercicio no podrá exceder en dos veces el importe del patrimonio neto— en la deducción de los intereses como gasto del contribuyente local, pero cuando pague los intereses retendrá el 15,05% y el excedente —considerado como remesa de dividendos—, el 10% (según ley 26.893, modificatoria de la LIG, sancionada en septiembre de 2013).

Tras los cambios generados por el decreto 589/2013, el BCRA emitió la Comunicación "C" 65.366 en febrero de 2014, aclarando que las jurisdicciones que según el decreto 1037/2000 eran consideradas como de "nula o baja tributación" ahora debían ser consideradas como "no cooperadoras a los fines de la transparencia fiscal";⁽⁴⁴⁾ dado que la Comunicación "A" 5295 BCRA se refería al listado de países de nula o baja tributación del decreto 1037/2000 que fue sustituido tras el decreto 589/2013.⁽⁴⁵⁾

En diciembre 2013 la AFIP, a través de la RG 3572, creó un Registro de Sujetos Vinculados y un Régimen Informativo de Operaciones en el Mercado Interno para los contribuyentes que se hubieran inscripto en el registro. La relevancia del Registro de Sujetos Vinculados radica en que las empresas multinacionales suelen evitar informar al fisco sobre todas las capas que las contienen, ocultando así los verdaderos beneficiarios de las utilidades que genera la empresa local y que se transfieren al exterior por vía de —entre otros mecanismos— los precios de transferencia.⁽⁴⁶⁾

Finalmente, en enero de 2014 la AFIP emitió la RG 3577 en la que citó expresamente los informes publicados por la OCDE en el 2013 — *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* y *Draft Handbook on Transfer Pricing Risk*

(44) La Comunicación "C" 65.366 dice que "... la mención que se efectúa en la normativa cambiaria a dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados incluidos dentro del listado dado a conocer por las normas reglamentarias de la Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628 (Decreto N° 1344/98, Decreto N° 1037/2000 y modificatorias), debe entenderse efectuada a países no considerados 'cooperadores a los fines de la transparencia fiscal' en función de lo dispuesto por el art. 1° del Decreto N° 589/13, sus normas complementarias y modificatorias".

(45) En el Anexo se analiza el tratamiento normativo dado a las "guaridas fiscales" en la Argentina. Dicho Anexo se publicará en la segunda parte de este artículo, en el próximo número de la revista *Derecho Público*.

(46) Sin embargo, según manifestaron los funcionarios de AFIP en las entrevistas mantenidas a los fines de este trabajo, las multinacionales y las consultoras ya han argumentado que no conocen todas las empresas que integran el Grupo Económico del que forman parte; y que si no las conocen, no las podrán informar. Ver GRONDONA, V. y GAGGERO, J., "Fuga de Capitales IV...", cit.

Assessment— y estableció un régimen de percepción del impuesto a las ganancias para los casos de triangulación de las exportaciones con una alícuota del 0,50% sobre el valor imponible definido para la liquidación de los tributos aduaneros cuando la factura se realice a nombre de sujetos domiciliados en jurisdicciones cooperadoras, y del 1,50% cuando no sean consideradas cooperadoras a los fines de la transparencia fiscal.⁽⁴⁷⁾

4 | Estimación de los precios de transferencia⁽⁴⁸⁾

4.1 | Metodología típicamente utilizada

Como se mencionó anteriormente, en Argentina, a partir del año 2003, se aplica para los casos de operaciones de *commodities* que se realicen a través de intermediarios del exterior sin sustancia económica, el “sexto método” que consiste en realizar la comparación del precio acordado entre partes vinculadas con “el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería”. Este método ha sido implementado en términos similares por Brasil, Guatemala, Honduras, Ecuador, Uruguay y Perú y es sugerido como alternativa a la falta de comparables

(47) Esta resolución se vincula, en su art. 6°, con el Título IV de la Resolución General 2000 de Reintegro al Impuesto Valor Agregado (IVA) para las operaciones de exportación, en virtud del cual se podría entender que no aplicaría el plazo de 30 días para la devolución de dicho impuesto cuando las operaciones son trianguladas vía jurisdicciones no cooperadoras, algo que —según se manifestó en las entrevistas mantenidas a los fines de este trabajo— podría tener más efecto que la propia imposición de la alícuota. Ver GRONDONA, V. y GAGGERO, J., “Fuga de Capitales IV...”, cit.

(48) En esta sección se han incluido tanto la descripción de la metodología económica utilizada para el cálculo de los precios de transferencia —avalada explícitamente por la legislación vigente— como un breve repaso de los fallos relacionados con precios de transferencia que han dictado los diferentes tribunales en la Argentina. Los resultados de estos fallos dan cuenta de lo difícil que es cuestionar la aplicación de la metodología utilizada para el cálculo económico de los precios de las operaciones intragrupo. Es importante comprender que la estimación de los precios de las operaciones intragrupo es realizada a partir de los datos financieros de la entidad analizada, teniendo en cuenta el marco sectorial y macroeconómico de pertenencia de la entidad local, así como las normas contables del país en que se ubica la entidad analizada; y se realiza en base a la metodología definida por la LIG y su reglamentación. Es decir, vincula prácticas financieras con contables y legales. Es por estos motivos que, normalmente, quienes ofrecen los servicios de valoración y documentación de las operaciones intragrupo suelen contar con equipos interdisciplinarios y/o trabajar en relativa cercanía a otras consultoras y estudios que puedan dar soporte para tal fin.

en los países en vías de desarrollo por la consulta pública realizada por la OCDE;⁽⁴⁹⁾ el CIAT,⁽⁵⁰⁾ por su parte, considera que "... esta metodología es un avance en el diseño de medidas de control, que partiendo de las Directrices de la OCDE se acoplan o atienden la realidad de las economías de la Región, caracterizada por la producción de bienes producidos a granel o 'commodities'". Para el resto de las operaciones intragrupo, la legislación argentina y las Guías de la OCDE 2010, en su capítulo II, sugieren una serie de métodos que pueden ser utilizados para establecer los precios entre partes vinculadas como si hubieran sido efectuados entre partes independientes. Estos métodos son recomendados también por el Manual de Precios de Transferencia para países en Desarrollo de Naciones Unidas⁽⁵¹⁾ y por gran parte de las legislaciones de cada país que han sido redactadas según las Recomendaciones de la OCDE de 1995 y 2010, como es el caso de la normativa vigente en Argentina donde se agregó únicamente un método más, el conocido como "sexto método".

Los métodos de precios de transferencia suelen dividirse entre: los tradicionales transaccionales y los transaccionales de utilidad de operación. Los métodos tradicionales transaccionales son el método del precio comparable no controlado, el precio de reventa y el del costo adicionado, mientras que los transaccionales de utilidad de operación son el método del margen neto de la transacción y el de partición o división de utilidades.⁽⁵²⁾

(49) El Foro Mundial sobre Precios de Transferencia, organizado por la OCDE, en París (Francia), entre el 26 y el 28 de marzo de 2014, abarcó en sus discusiones la utilización del sexto método como alternativa para resolver el problema de la falta de comparables en los países en desarrollo. El *Working Party 6* (WP6) de la OCDE, que cubre temas vinculados a la fiscalización de las empresas multinacionales, también se encuentra analizando este método. La delegación argentina de la AFIP participa activamente en ambos espacios de discusión.

(50) CIAT, GIZ, ITC, *El Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe*, 2013, p. 63.

(51) ONU, "Manual de Precios de Transferencia para países en Desarrollo", 2013.

(52) GRONDONA, V. y GAGGERO, J., "Fuga de Capitales IV...", cit. El trabajo contiene una completa descripción de los métodos de valoración de los precios de transferencia según la normativa vigente en Argentina a junio 2014, y una representación gráfica de la aplicación en la práctica de los métodos de precios de transferencia a los datos financieros de las empresas. Esta información no han sido incluida en esta versión porque se consideró que ello distraería al lector del hecho de que los "métodos de precios de transferencia" son solo una parte de la suma de mecanismos por los cuales se intentan comparar artificialmente las operaciones efectuadas entre entidades vinculadas con aquellas efectuadas por terceros no vinculados.

Según el CIAT,⁽⁵³⁾ a partir de lo declarado por las administraciones fiscales de Argentina, Colombia, México, Perú, Uruguay y Venezuela, "el método más utilizado por los contribuyentes es el margen neto transaccional". Este es un método que evalúa indicadores financieros calculados al nivel del resultado operativo. Es, asimismo, el método más frecuentemente utilizado porque la "comparabilidad" entre las operaciones o empresas vinculadas y las independientes no requiere ser tan cercana.

Por ejemplo, cuando se utiliza un método transaccional tradicional, como el método del precio comparable no controlado, se debe comparar el precio de un bien transado entre partes vinculadas con el de un bien de similares características (es decir, se puede comparar el precio de un lápiz con el de otro lápiz, pero no el de un lápiz con el de una lapicera), transado entre partes independientes en un contrato de características comparables (es decir, deben ser semejantes el volumen, la distancia recorrida por el bien y la financiación utilizada; por otra parte, el bien no debe tener sustanciales intangibles de marketing, y en caso que hayan importantes diferencias con el bien transado entre partes independientes, debe ser posible ajustar los precios para lograr la comparabilidad).

En cambio, cuando se utiliza el método del margen neto transaccional se suele comparar el margen operativo obtenido por la entidad analizada (por ejemplo, la filial local de un grupo multinacional, cuya actividad es la manufactura de lápices para venta a vinculadas) con el obtenido por entidades que realizan actividades comparables aunque no idénticas (por ejemplo, manufactura de cuadernos, marcadores, lapiceras u otras cercanas al sector de útiles escolares).

Excepto cuando se usa el método de partición de utilidades,⁽⁵⁴⁾ la aplicación del criterio "arm's length" requiere la realización de una búsqueda de

.....

(53) CIAT, GIZ, ITC, *El Control de la Manipulación...*, op. cit., p. 52.

(54) El método del reparto o partición de utilidades (conocido como "Profit Split") consiste en evaluar las ganancias globales obtenidas por el grupo para repartirlas entre las distintas filiales participantes en función de criterios que sirvan para cuantificar la participación de cada entidad del grupo en dichas ganancias globales. Este método tiene como ventaja que considera al conjunto económico como lo que es: un grupo multinacional cuyo interés es la maximización de la ganancia global, y suele ser aplicado en casos de generación de intangibles en los que el grupo multinacional reconoce la participación de más de una filial. La limitación en su aplicación se basa en que las casas matrices de las transnacionales no suelen compartir, por iniciativa propia, la información sobre la ganancia global obtenida, la ubicación de todas las filiales del

operaciones o resultados financieros de empresas independientes para compararlos con las operaciones realizadas por la entidad analizada con sus vinculadas.⁽⁵⁵⁾

El decreto 1037/2000 (que modificó la reglamentación de la LIG según t. o. por el decreto 1344/1998) lista una serie de elementos o circunstancias que deben tenerse en cuenta a los fines de evaluar la comparabilidad y que son específicos para operaciones financieras, prestaciones de servicios, uso o transferencia de tangibles e intangibles, además de algunos atributos que deben considerarse al momento de evaluar la comparabilidad. Estos incluyen:

- características del bien o servicio transferido;
- funciones desarrolladas por las partes involucradas, teniendo en cuenta los activos empleados y riesgos asumidos;
- términos contractuales;
- circunstancias económicas.

Tanto las Guías de la OCDE⁽⁵⁶⁾ como el Manual de Precios de Transferencia de las Naciones Unidas⁽⁵⁷⁾ sugieren comenzar con un análisis funcional

.....

grupo y las actividades realizadas por ellas, ni siquiera con sus propias filiales, y menos aun con las autoridades fiscales. Por otra parte, en muchas ocasiones no se reconoce la participación de las distintas filiales del grupo en la generación de intangibles, sino que se registran como generados por una sola entidad —un principal—, que localiza dichos intangibles en una “guarida fiscal”, a donde son dirigidos luego los pagos por el uso del activo. En ocasiones, las multinacionales utilizan lo que se conoce como el **método residual de reparto de ganancias**, que es una simplificación del **método de reparto de ganancias**. El **método residual** asigna una ganancia basada en la obtenida por entidades comparables para las actividades rutinarias y reparte las ganancias excedentes derivadas de la utilización de intangibles únicos entre las entidades del grupo que participaron en la generación de dicho intangible.

(55) La ley 25.063 de 1998, modificó el art. 15 LIG (t. o. decreto 649/1997 y sus modificatorias) entendiendo: “... que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos anteriormente y, cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables”. Por su parte, el decreto 485/1999 agregó que: “A los fines de considerar los factores de comparabilidad a que se refiere el art. 15 de la ley deberán tomarse en cuenta, entre otros, las características generales y especiales de los respectivos bienes y servicios, el tipo y la forma en que se desarrollan las actividades empresariales, los términos contractuales y los riesgos que asumieron cada una de las partes”.

(56) OCDE, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, París, OCDE Publicaciones, 1995 y 2010.

(57) ONU, “Manual de Precios de Transferencia...”, cit.

que permita comprender las funciones, activos y riesgos involucrados en la operación intragrupo analizada. Luego recomiendan evaluar, en un análisis económico, la posibilidad de comparar dicha operación vinculada con las operaciones realizadas por la misma empresa con independientes, o bien, realizar una búsqueda externa de comparables que, de acuerdo con las funciones, activos y riesgos identificados se acerquen más a la caracterización de las operaciones intragrupo realizadas.

La comparación de la operación vinculada con operaciones realizadas por la misma empresa con entidades independientes suele ser descartada porque es frecuente encontrar que las operaciones con vinculadas involucran menos funciones, activos y riesgos que las operaciones con independientes,⁽⁵⁸⁾ o por diferencias en mercados geográficos.⁽⁵⁹⁾

Una vez determinado que las operaciones realizadas por la empresa A con independientes no son comparables con las operaciones realizadas por la empresa A con vinculadas, se requiere buscar los comparables (precios o utilidades) de manera externa.

La búsqueda de comparables externos implica una serie de dificultades, siendo la primera de ellas la falta de información financiera disponible sobre empresas locales —no vinculadas a grupos transnacionales de origen extranjero— en los países en desarrollo. Por este motivo, el informe del CIAT⁽⁶⁰⁾ identificó la búsqueda de operaciones comparables como la principal

.....

(58) Por ejemplo, si la empresa A le vende lápices a la empresa B del mismo grupo, la empresa A no está haciendo ningún esfuerzo de comercialización para lograr dicha venta, seguramente no involucre tampoco ningún riesgo de inventarios, porque es posible que la entidad vinculada le compre las mismas cantidades de manera habitual; y el ámbito de decisión sobre las ventas a vinculadas es probable que esté localizado en la casa matriz u otra entidad del grupo. Mientras que, al realizar la operación con una entidad independiente, la empresa A tuvo que haber realizado un esfuerzo de comercialización, y es posible que tenga que tener un cierto nivel de inventarios mínimos —que dependerá de la industria a la que pertenezca la empresa y las características del mercado local—; y el ámbito de decisión sobre la operación seguramente se encuentre en la empresa A.

(59) Felitte encuentra, a partir de las tareas de auditoría efectuadas por AFIP, que pese a la existencia de comparables internos, se rechaza su uso por considerarse que ellas, las no vinculadas, se realizaban en el mercado local, mientras que las realizadas con vinculadas era con empresas localizadas en otro país. FELITTE, ALEJANDRO, “Aspectos prácticos de fiscalización...”, cit.

(60) CIAT, GIZ, ITC, *El Control de la Manipulación...*, op. cit., p. 85.

barrera de las administraciones tributarias latinoamericanas para la fiscalización sobre precios de transferencia.⁽⁶¹⁾

De manera similar a lo que ocurre en muchos países en desarrollo,⁽⁶²⁾ en Argentina las complicaciones para la búsqueda de comparables se dan como consecuencia de:

- las dificultades para acceder a los balances en registros públicos de comercio;⁽⁶³⁾
- la gran proporción de grandes empresas filiales de empresas extranjeras respecto de las de origen nacional, lo que tiene como consecuencia el pequeño tamaño de la bolsa de comercio local y la poca cantidad de empresas que preparan balances auditados y de público acceso;
- la inexistencia de bases de datos locales que agrupen compañías locales con datos que sirvan para los fines de la evaluación de los precios de transferencia;
- la gran cantidad de bases de datos extranjeras, de alto costo, que suelen incluir pocos comparables locales, lo que ocasiona que, al realizar las muestras de comparables, pocas veces queden definidas con comparables locales.⁽⁶⁴⁾

Esto significa que aunque en ocasiones se utilizan comparables locales, en la mayor parte de los casos se suele realizar la búsqueda de comparables

(61) La importancia del problema se refleja en la consulta pública sobre datos para comparabilidad y países en desarrollo realizada por la OCDE en 2014, tras la solicitud del G8 de encontrar la manera de encarar la preocupación expresada por los países en desarrollo respecto de la calidad y disponibilidad de información sobre transacciones comparables que se requiere para administrar el problema de precios de transferencia de manera efectiva.

(62) Las Naciones Unidas identifican como problemas de los países en desarrollo para la búsqueda de comparables independientes: la menor cantidad de empresas independientes en cada mercado, o la falta de competencia que tienen las filiales de multinacionales en los mercados locales; la falta de datos confiables y completos sobre empresas del mercado local; y el alto costo de las bases de datos. ONU, "Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries. Department of Economic and Social Affairs", ST/ESA/347, Nueva York, 2013, p. 33, [en línea] https://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf.

(63) Aun cuando podrían ser accesibles los balances de las sociedades anónimas en manos de la Inspección General de Justicia (IGJ), en la práctica resulta complicado acceder a ellos. Esta dificultad es muy habitual entre los países en desarrollo; por lo que una primera sugerencia de la consulta pública (OCDE, 2014) consiste en mejorar el acceso a dicha información.

(64) La AFIP utiliza la base de datos Osiris. Sin embargo, los asesores legales y fiscales utilizan, además de Osiris, que tiene datos de Latinoamérica, varias otras bases de datos como LexisNexis para contratos; RoyaltyStat para regalías; Compustat que tiene empresas de Norte América; Amadeus con empresas europeas; Orbis que incluye Osiris y Oriana para Asia; LoanConnector para transacciones financieras; entre otras.

en bases de datos internacionales que disponen de datos de empresas que cotizan en bolsa en distintas partes del mundo.⁽⁶⁵⁾

En cualquier caso, la elección de comparables independientes para realizar una ficticia comparación entre operaciones realizadas entre empresas vinculadas con las realizadas entre empresas independientes implica cierto grado de manipulación de los datos por parte de quien realiza la búsqueda de comparables.⁽⁶⁶⁾

La Consulta Pública de la OCDE⁽⁶⁷⁾ en relación con la comparabilidad en países en desarrollo propone varias alternativas para solucionar los problemas de la falta de datos comparables en estos países, entre ellos, analizar la contraparte del exterior con los datos de las bases de datos del exterior. En Argentina esto no sería posible porque la RG 1122/2001 estipula que la parte analizada debe ser la local. Por otra parte, esta comparación no se encuentra libre de problemas, empezando por el hecho de que los datos financieros a analizar tendrían que ser los de la contraparte, los cuales no siempre se encuentran disponibles.

Dadas las limitaciones de comparar operaciones efectuadas entre empresas vinculadas con aquellas realizadas entre empresas independientes, o

(65) Las “*Big Four*” suelen tener equipos de trabajo dedicados íntegramente a la realización de muestras de comparables para distintos sectores, y operaciones intragrupo; que luego venden a sus propias filiales para utilizar en estudios de precios de transferencia en distintas partes del mundo. Por ello, para ganar economías de escala, tanto las “*Big Four*” como otros asesores internacionales de precios de transferencia realizan, cuando es posible, muestras de comparables que puedan ser utilizadas en diversos países. Esto no quiere decir que no intenten trabajar con comparables locales cuando existen, pero sí tienen un interés particular para no hacerlo. Frente a ello, y aunque no es el caso local, algunas administraciones fiscales dan preferencia al uso de comparables locales de manera de limitar la cantidad de ajustes requeridos para “mejorar la comparabilidad”.

(66) Al punto que, en ocasiones, se incluyen comparables que han tenido resultados bajos o negativos, bajándose la media de utilidades con las que se comparará el resultado obtenido por la compañía o el segmento de la compañía analizado. Es muy difícil, sino imposible, poder comprender si resultados negativos recurrentes de dichas empresas elegidas como comparables fueron originados por su actividad económica o por motivaciones fiscales. Las Guías de la OCDE (1995 y 2010) observan —aunque en relación con la entidad a analizar— que empresas independientes no estarían dispuestas a tolerar pérdidas que continúen indefinidamente. Sin embargo, cuando en Argentina el Fisco cuestionó dicha elección en el caso “*Aventis Pharma*”, el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) falló a favor del contribuyente (ver punto 4.2).

(67) OCDE, “*Public Consultation: Transfer Pricing Comparability Data And Developing Countries*”, París, 11/03/2014, [en línea] <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-comparability-data-developing-countries.pdf>

los resultados de las filiales de grupos transnacionales con los resultados de empresas independientes, la OCDE,⁽⁶⁸⁾ Naciones Unidas,⁽⁶⁹⁾ y la normativa local sugieren la realización de una serie de ajustes para reducir las diferencias por uso de distintos criterios contables por las particulares características de los mercados y por las distintas condiciones económicas de los diferentes mercados geográficos.⁽⁷⁰⁾

El ajuste más común es el de “capital de trabajo” según el cual se ajustan los datos de los comparables en función de las diferencias en cuentas por cobrar, por pagar e inventarios entre la empresa analizada y los comparables.⁽⁷¹⁾

Un ajuste que ha generado controversia a nivel local es el ajuste por “riesgo país”.⁽⁷²⁾ En Argentina fue muy utilizado durante los primeros ejercicios económicos para los que se exigió la presentación de documentación de precios de transferencia, coincidentes con el quiebre del modelo neoliberal (1999-2002). Este, sin embargo, hoy ha dejado de aplicarse tras el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) en el caso “Boehringer Ingelheim”⁽⁷³⁾ y porque las consultoras encuentran contraproducente realizar este tipo de ajuste que termina por elevar el resultado que tendría que tener la empresa comparable del exterior (y por lo tanto, la entidad local sujeta a análisis) si se considerara el riesgo país local.⁽⁷⁴⁾

.....

(68) OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit.

(69) ONU, “Manual de Precios de Transferencia...”, cit.

(70) El decreto 1037/2000 aclara que a “... los fines de la eliminación de las diferencias resultantes de la aplicación de los criterios de comparabilidad (...) deberán tenerse en cuenta” una serie de elementos que van desde plazos de pago, cantidades negociadas, gastos en propaganda y promoción, costos de intermediación, flete y seguros, naturaleza física y de contenido, diferencia de fecha de celebración de las transacciones, moneda utilizada, y otros.

(71) El Manual de Precios de Transferencia de Naciones Unidas contiene una detallada descripción de los ajustes de comparabilidad más frecuentemente utilizados. ONU, “Manual de Precios de Transferencia...”, cit., pp. 163/171.

(72) Este ajuste parece ser sugerido por la Consulta Pública de la OCDE, cuando habla de ajustes por país. OCDE, “*Public Consultation...*”, op. cit., pp. 5/6.

(73) Ver caso “Boehringer Ingelheim”, punto 4.2.

(74) Esta afirmación surgió de las entrevistas realizadas para este trabajo. GRONDONA, V. y GAGGERO, J., “Fuga de Capitales IV...”, cit.

En cualquier caso, resulta muy difícil para el fisco local evaluar si una empresa elegida por las consultoras como comparable de la entidad sujeta a estudio es verdaderamente comparable o no a la entidad local, dado que dicha comparación requeriría considerar el contexto impositivo, sectorial y macroeconómico en el país de origen de los comparables que se utilizan. Esto es algo que normalmente no se tiene en cuenta, pero que en ocasiones ha sido utilizado por las consultoras para realizar ajustes de comparabilidad que, luego, resultan también imposibles de ser verificados por parte del fisco local; respecto a esto último no es claro en quién recae la carga de la prueba en relación con estas comprobaciones.⁽⁷⁵⁾

Otro tipo de “ajuste” de comparabilidad recurrente es la segmentación de los datos financieros de la compañía local. En general, con el objetivo de analizar la operación vinculada “menos compleja” —como recomiendan las Guías de la OCDE—⁽⁷⁶⁾ y dada la dificultad que impone el comparar una empresa que integra un grupo transnacional con una empresa independiente, se suele segmentar el análisis al nivel de operación vinculada por operación vinculada o subsector de actividades de la empresa por subsector.

Así, la actividad económica y la información financiera (ingresos, costos, gastos operativos y resultados operativos) de, por ejemplo, una filial de un laboratorio multinacional se podría segmentar entre:

- manufactura para un principal del exterior desprovista a nivel local de riesgos y activos, y con funciones limitadas, caracterizada usualmente como manufactura por contrato;
- manufactura para venta a no vinculadas para la que se utilizan insumos adquiridos de empresas vinculadas, se paga por el uso de *know-how* de propiedad de un principal del exterior y, finalmente, por intangibles de marketing en relación con la venta;
- prestación de servicios de distribución bajo contrato para un principal del exterior;
- prestación de servicios de investigación y desarrollo bajo contrato para un principal del exterior;
- área de negocios de manufactura y/o distribución con no vinculadas;
- otros.

.....

(75) Ver caso “Toyota”, punto 4.2.

(76) OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit.

Naciones Unidas argumenta que dado que las auditorías de precios de transferencia se enfocan en la venta de determinados productos o la provisión de determinados servicios, es necesario segmentar los ingresos, gastos, resultado bruto y resultado operativo para una revisión más precisa de los resultados financieros de la empresa. Cabe señalar que la AFIP avala el uso de la segmentación financiera, por lo que ambos organismos consideran importante verificar que no se ha erosionado la base imponible al particionar el análisis.

Sin embargo, cabe recordar que, según se observó anteriormente si la doctrina "Parke Davis" evaluaba que la actividad económica de la filial debía entenderse en el marco del conjunto económico del que era parte, lo mismo debería aplicarse a las distintas operaciones vinculadas y a los distintos segmentos de negocios de una filial, pues todos ellos deberían analizarse en función del conjunto económico menor que integran la entidad local y el conjunto económico mayor, el grupo transnacional. Cuando ello no ocurre, la segmentación financiera sirve a los fines de erosionar la base imponible ya que un conjunto de costos evaluados por separado pueden ser razonables de ser imputados a la entidad local cuando se encuentran empresas comparables que tienen similares contratos y condiciones, pero en conjunto terminan por servir al fin de la minimización del impuesto a nivel local e internacional.

Tras definir si se debe analizar la información financiera segmentada o completa, se utilizan distintos ratios financieros (algunos de los ratios más utilizados cuando se aplica el método del margen neto de la transacción son: resultado operativo/ventas; resultado operativo/[costos + gastos]; resultado operativo/activos operativos, resultado bruto/gastos operativos) para calcular la rentabilidad de cada segmento y compararla con la obtenida por entidades independientes. La utilización de uno u otro ratio, justificada por la caracterización económica de las operaciones con vinculadas, brindará resultados distintos. Sin embargo, no suele ser cuestionada por la AFIP probablemente porque la discusión sobre la conveniencia de aplicar uno u otro ratio terminaría siendo tan arbitraria como la de descartar uno u otro comparable.

Por lo tanto, la complejidad de las metodologías de precios de transferencia utilizadas radica en que se intentan comparar las operaciones realizadas

hacia el interior de un grupo económico con operaciones realizadas por empresas independientes, cuando resulta claro que en el primer caso se trata de una entidad y otra sujeta a ella, pero no de dos entidades con igual capacidad de negociación.⁽⁷⁷⁾ Sin embargo, se persiste en ese intento de búsqueda de operaciones o empresas independientes “comparables” y como se encuentra que las condiciones son esencialmente distintas, se realizan ajustes de comparabilidad para achicar esas diferencias, cayéndose en un enredo conceptual que termina por invalidar cualquier cuestionamiento por parte de la AFIP, como se verá en el apartado 4.2.

4.2 | Algunas experiencias de casos en distintas instancias judiciales⁽⁷⁸⁾

En 1964, la CSJN en el caso de “Refinerías de Maíz” entendió que el pago de regalías debía considerarse un aporte a los beneficios de la casa matriz. En este mismo sentido, entre 1972 y 1974, la CSJN falló en cinco casos —“Parke Davis”,⁽⁷⁹⁾ “Compañía Swift de La Plata SA”,⁽⁸⁰⁾ “Mellor Goodwin”,⁽⁸¹⁾ “Rheinstahl Hanomag Cura”⁽⁸²⁾ y “Ford Argentina”—,⁽⁸³⁾ creando una doctrina respecto del tratamiento que debía darse a las contraprestaciones entre partes de un mismo conjunto económico como aportes societarios y transferencia de utilidad. Esta doctrina, que prioriza la “realidad económica” por sobre la forma jurídica, es conocida hasta hoy como la “Doctrina Parke Davis”.⁽⁸⁴⁾

(77) Nótese que, según la doctrina Parke Davis citada anteriormente, la sujeción de la filial a las decisiones de la casa matriz invalida la realidad de los “contratos intragrupo” por no encontrarse las partes en igualdad de condiciones al momento de la negociación.

(78) En esta sección se pretende únicamente realizar un estudio de las dificultades que se encuentran en el caso argentino para enfrentar exitosamente la elusión fiscal que logran los grupos multinacionales; y no un análisis de la jurisprudencia argentina en la materia.

(79) CSJN, “Parke Davis y Cía. de Argentina SAIC”, 31/07/1973, Fallos: 286:97.

(80) CSJN, Compañía Swift de La Plata SA Frigorífica, 04/09/1973 Fallos: 286:257.

(81) CSJN, “Mellor Goodwin, SACI y F”, 18/10/1973, Fallos: 287:79.

(82) CSJN, “Rheinstahl Hanomag Cura SA”, 17/12/1973, Fallos: 287:450.

(83) CSJN, Ford Motor Argentina SA, 02/05/1974, Fallos: 288:333.

(84) En MARTÍNEZ DE SUCRE, VIRGILIO y CORTI, ARISTIDES H., *Multinacionales...*, op. cit.; CORTI, A. H., “El caso ‘Kellogg’ ...”, op. cit., y “Algunas reflexiones...”, op. cit., se encuentra una descripción de estos fallos, sus implicancias y un análisis de los cambios normativos que suscitaron.

Puntualmente, en el caso "Parke Davis", la CSJN determinó que, a pesar de su aparente autonomía jurídica, la sociedad local se encontraba en relación orgánica de dependencia con la sociedad foránea por su incorporación financiera a la sociedad dominante, siendo esto una clara evidencia de la falta de independencia real. Esto implicaba que la entidad local carecía de libertad de elección respecto a los procedimientos contratados, a la real utilidad que los mismos pudieran reportar, así como a la necesidad de haberlos contratado. Por último, encontró que por estos motivos el pago de regalías, en realidad, implicaba un aporte de capital.

Sin embargo, ya en 1972, el TFN, en relación con "CIBA",⁽⁸⁵⁾ aceptó como válidos los contratos intragrupo respecto de préstamos y licencias de uso de patentes y marcas, yendo explícitamente en contra de la doctrina "Parke Davis". El TFN entendió en este caso que no cabía extraer la consecuencia de que una sociedad matriz extranjera y una sociedad filial configuran una unidad económica, ni que de la existencia de esa relación de subordinación orgánica debía anularse la posibilidad de que ambas entidades se vinculen a través de contratos de préstamos y de licencias para el uso de patentes y marcas, y en base a eso determinó la inaplicabilidad de la teoría del órgano o de la realidad económica.⁽⁸⁶⁾

En 1985, la CSJN volvió a fallar, esta vez en el caso "Kellogg",⁽⁸⁷⁾ reconociendo explícitamente la doctrina "Parke Davis" y aplicándola a las operaciones entre empresas vinculadas al interior del país.⁽⁸⁸⁾

A partir del año 2000, la AFIP ha examinado los precios de transferencia durante el transcurso de auditorías generales de impuestos en el marco de auditorías específicas de precios de transferencia en industrias previamente seleccionadas a través de las declaraciones informativas presentadas por las empresas, tales como la automotriz, farmacéutica, siderúrgica, pesca, cereales, petróleo, a compañías que llevaron a cabo transacciones

(85) CNAC. CONT. ADM. FED., "Productos Químicos CIBA SAIC", 09/02/1972.

(86) MARTÍNEZ DE SUCRE, V. y CORTI, ARISTIDES H., *Multinacionales...*, op. cit., realizan un detallado análisis de este fallo.

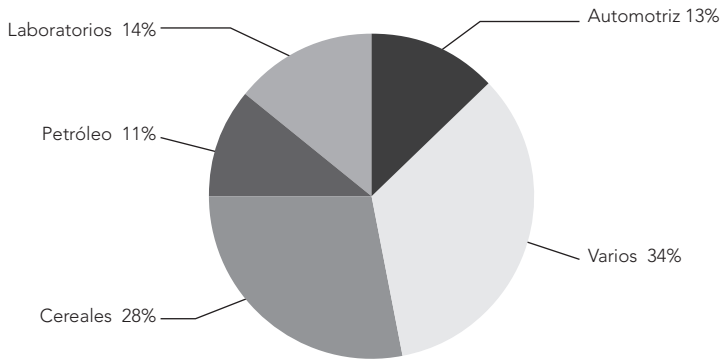
(87) CSJN, "Kellogg Co. De Argentina S.A.C.I. y F.", 26/02/1985, Fallos: 307:118.

(88) CORTI, ARISTIDES H., "El caso 'Kellogg' ...", op. cit.

con entidades situadas en “guaridas fiscales” y a empresas que registraron contratos de asistencia técnica o de licencia de marca en el Instituto Nacional de Propiedad Industrial (INPI).

Según Echegaray, Michel y Barzola,⁽⁸⁹⁾ los sectores fiscalizados han sido los siguientes:

GRÁFICO 2. SECTORES BAJO FISCALIZACIÓN
(CONTRIBUYENTES FISCALIZADOS DESDE 2009)



Fuente: ECHEGARAY, RICARDO (coord.); MICHEL, G. y BARZOLA, J. P., *La administración tributaria frente al contribuyente global. Aspectos técnicos y prácticos relevantes*, Bs. As., La Ley, 2013, p. 111.

Existe una importante cantidad de fallos en distintas instancias (TFN, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal —CNac. Cont. Adm. Fed.—) que están relacionados con precios de transferencia. Ahora bien, aun cuando gran parte de estos no tienen sentencia firme, sirven para ejemplificar las dificultades que se encuentran al intentar desarticular, en el marco legal actualmente vigente, los obvios mecanismos de elusión o evasión logrados mediante el uso de los precios de transferencia.

Como ya se describió antes, las modificaciones normativas que tuvieron lugar a partir de 1998 profundizaron las realizadas en 1976, las cuales aceptaban explícitamente la validez de los contratos hacia el interior de un conjunto económico.

(89) ECHEGARAY, R. (coord.); MICHEL, G. y BARZOLA, J. P., *La administración tributaria frente al contribuyente global. Aspectos técnicos y prácticos relevantes*, Bs. As., La Ley, 2013.

En este sentido, el nivel de formalidad que deben tener los contratos intragrupo fue cuestionado en diversas oportunidades por el fisco local. En este sentido, el fallo del TFN de 2007 en el caso "Ericsson"⁽⁹⁰⁾ resulta particularmente interesante. El TFN resolvió, en relación con los ejercicios 1996 y 1997, que "los acuerdos llevados a cabo por entidades vinculadas, por su propia naturaleza, pueden no estar revestidos de los requisitos formales que sí observarían empresas independientes." La entidad local había tomado un préstamo con Ericsson Treassury Services de Suecia por \$12.000.000 (cuyas condiciones fueron pactadas en un memorándum interno de la compañía). El fisco cuestionó el préstamo por la informalidad con la que había sido respaldado por la compañía (mediante un memo) y el nivel de subcapitalización, pero el TFN no avaló ninguno de los argumentos del fisco y falló a favor de la empresa.

Un año después, en 2008, ni el TFN ni la CNac. Cont. Adm. Fed. admitieron la deducibilidad de los intereses en el caso "Litoral Gas SA"⁽⁹¹⁾ por no encontrarse fecha cierta del contrato de préstamo.

En el año 2012, el TFN falló a favor de Cisco Systems Argentina SA,⁽⁹²⁾ en relación con el ejercicio fiscal 1999. El fisco había cuestionado los gastos en el marco de un acuerdo intragrupo. Sin embargo, cabe observar que el fisco no cuestionó la estructura de precios de transferencia evidenciada en el "contrato", la cual podría enmarcarse en la de un prestador de servicios de comercialización bajo contrato en el que la parte local estaría cobrando un x% por sobre los costos totales⁽⁹³⁾ y donde justamente dicha estructura permite que la contraparte del exterior retenga la ganancia adicional por la explotación del intangible asociado (el cual quizá lleva suficientes años en el entorno local como para ser remunerado localmente). Por otra parte, la erogación de la base imponible local suele ser acentuada mediante la imposición de otros gastos por fuera del contrato de costos más un margen del x%.

En relación con los criterios de comparabilidad, los comparables seleccionados y los ajustes de comparabilidad utilizados para achicar las

.....

(90) TFN, "Compañía Ericsson SACI", 15/08/2007.

(91) CNAC. CONT. ADM. FED., "Litoral Gas SA", 17/04/2008.

(92) TFN, "Cisco Systems Argentina SA", 23/10/2012.

(93) Ver punto 5.1.

diferencias con las operaciones o empresas no vinculadas utilizadas como comparables, la mayoría de estas discusiones han sido ganadas por el contribuyente.⁽⁹⁴⁾ Tal ha sido el caso en "Toyota",⁽⁹⁵⁾ "Volkswagen",⁽⁹⁶⁾ "Aventis Pharma",⁽⁹⁷⁾ "Boehringer Ingelheim",⁽⁹⁸⁾ "Nidera" y "Laboratorios Bagó"⁽⁹⁹⁾ en los que el TFN dictaminó observando que o bien el fisco no había presentado suficientes argumentos para defender su posición o que su posición era errada.⁽¹⁰⁰⁾

En el caso "Aventis Pharma", por ejemplo, el fisco cuestionó la elección como comparable de una compañía norteamericana que presentaba balances con pérdidas reiteradas. La empresa apeló esta decisión diciendo que consideraba "... arbitrario y carente de fundamento la exclusión de una comparable por el mero hecho de poseer pérdidas recurrentes, alegando que tal motivo de excepción no surge de la legislación aplicable ni de los lineamientos de la OCDE". El fisco contestó diciendo que la inserción de dicha compañía "... entre los comparables tiene por efecto disminuir indebidamente la ratio de ingresos de los comparables, según el método "margen neto de la transacción". Pero, el TFN consideró que "... la pretensión fiscal (...) está basada en discrepar con el informe de precios de transferencia presentado por la recurrente sin que se agreguen resultados producto de una tarea sistemática de investigación, de modo de fundar la descalificación en conclusiones serias, distintas a una mera contradicción retórica...".

(94) Excepto, en el caso "Daimler Chrysler Argentina" en relación con el ejercicio fiscal 1998 en el que el TFN (en el año 2009) convalidó el ajuste practicado por el Fisco, "...aplicando, a la totalidad de unidades exportadas, la diferencia de valor entre el precio del automóvil en el mercado interno y el precio de exportación del mismo automóvil". D'AGOSTINO, H. M., "Jurisprudencia relevante en materia de operaciones internacionales entre partes vinculadas", Anexo de actualización, junio 2010, [en línea] http://www.errepar.com/anexoslibros/colecciones/Anexo_preciostranf_201006_1.pdf

(95) CNAC. CONT. ADM. FED., "Toyota Argentina SA", 08/11/2012.

(96) TFN, "Volkswagen Argentina SA", 12/07/2010.

(97) TFN, "Aventis Pharma SA", 26/02/2010.

(98) TFN, "Boehringer Ingelheim SA", 13/04/2012.

(99) TFN, "Laboratorios Bago SA", 16/11/2006.

(100) Algunos de estos fallos han sido ratificados por la CNAC. CONT. ADM. FED., como los casos "Aventis Pharma", "Volkswagen" y "Toyota".

Un caso interesante es el caso “Boehringer Ingelheim”, en el que pese a que la empresa no había utilizado el ajuste de riesgo país como ajuste de comparabilidad, el fisco, probablemente considerando esto como una anomalía, por lo común que era la utilización de dicho ajuste en la documentación de precios de transferencia usualmente preparada por las “Big Four” para los grupos multinacionales, sugirió la realización del ajuste en Boehringer Ingelheim. El TFN, en 2012, encontró entonces que el ajuste por riesgo país no era “... una metodología apropiada para eliminar diferencias de comparabilidad dadas las importantes limitaciones teóricas y prácticas para su aplicación”, y revocó el ajuste realizado por AFIP.

Por su parte, en el caso “Toyota”, el fisco había objetado el ajuste de comparabilidad por “capacidad ociosa” utilizado, que tenía por objetivo reducir la ganancia obtenida por los comparables argumentando que si hubieran tenido la misma capacidad ociosa que la entidad local, deberían haber tenido una menor ganancia. De esta manera, al presentar los comparables una ganancia ajustada hacia abajo, la ganancia de la entidad local se encontraría dentro del rango de la ganancia obtenida por los comparables, justificando así la menor ganancia o pérdida obtenida localmente. La CCAF encontró que para sustentar su argumentación, el fisco tenía que brindar la información sobre el nivel de capacidad ociosa de los comparables, traspasándole el tribunal la carga de la prueba al fisco a este respecto. La CSJN convalidó recientemente las sentencias de la CNac. Cont. Adm. Fed. y el TFN.⁽¹⁰¹⁾

En el caso “Nobleza Picardo” (fallo del TFN del 2010 respecto de los ejercicios 1999 y 2000),⁽¹⁰²⁾ en el que en la práctica se observaba una subfacturación de exportaciones a Chile por vía de una triangulación a través de una “guarida fiscal” (Suiza), el fisco perdió el caso frente al contribuyente, por los argumentos referentes a la comparabilidad.

Algunos fallos han admitido la dificultad existente para encontrar comparables independientes, llegando a considerar, como en la sentencia de “Boehringer Ingelheim SA” (en 2012 sobre ejercicio fiscal 1999), que “... en opinión del tribunal, la carga de la prueba en materia de precios de transfe-

.....

(101) CSJN, “Toyota Argentina S.A.”, 02/09/2014.

(102) TFN, “Nobleza Piccardo SACI y F”, 15/07/2010.

rencia es compartida";⁽¹⁰³⁾ y dejando en evidencia las pocas herramientas con las que cuenta el fisco para refutar las argumentaciones de las multinacionales cuando se aplica el criterio "arm's length".

En este sentido, en el caso Nidera SA,⁽¹⁰⁴⁾ la CNac. Cont. Adm. Fed. admitió, en 2013, que el conflicto de la carga de la prueba era relevante para determinar lo actuado por partes independientes, y que esta información no siempre se encuentra fácilmente disponible, en particular para las administraciones fiscales de los países en desarrollo.

La presunción de existencia de vinculación económica también fue cuestionada por el fisco sin éxito en diversas oportunidades. En 1983, la CSJN falló a favor de Loussinian⁽¹⁰⁵⁾ en un caso referido a los ejercicios fiscales 1974 y 1975; considerando irrelevante las diferencias de precios como determinantes de la vinculación económica entre dos entidades, reduciendo así la aplicación del art. 8° LIG vigente en aquel momento.⁽¹⁰⁶⁾ El caso se refería a contratos compraventa celebrados en 1974 por Eduardo Loussinian SACIFIA con la empresa extranjera AC Israel Rubber Company, subsidiaria de ACLI International Incorporated, por la provisión mensual de caucho natural y látex de caucho a precio fijo. Pese a que el precio del caucho había experimentado una baja sensible en los mercados internacionales, la empresa Eduardo Loussinian continuó importando el producto a los precios originales. La DGI denunció maniobras de sobrefacturación de importaciones, observando que: la diferencia entre el precio abonado y el precio mayorista vigente en el lugar de origen hacían presumir existencia de vínculo económico entre la empresa extranjera y el importador local, y que por lo tanto, dicha diferencia de precios constituía ganancia

(103) SORIA, H., "Las principales enseñanzas de los distintos fallos en materia de precios de transferencia en la Argentina", en *Cronista.com*, Bs. As., 26/08/2013, [en línea] <http://www.cronista.com/fiscal/Las-principales-enseanzas-de-los-distintos-fallos-en-materia-de-precios-de-transferencia-en-la-Argentina-20130826-0011.html>

(104) CNAC. CONT. ADM. FED., "Nidera SA", 06/06/2013.

(105) CSJN, "Eduardo Loussinian S.A.C.I.F.I.A.", 20/09/1983, Fallos: 305:1408.

(106) Según el art. 8° LIG vigente hasta 1998 "... cuando el precio de venta al comprador del país sea superior al precio mayorista vigente en el lugar de origen más -en su caso- los gastos de transporte y seguro hasta la República, se considerará, salvo prueba en contrario, que existe vinculación económica entre el importador del país y el exportador del exterior, constituyendo la diferencia ganancia neta de fuente argentina para este último". Para un detalle de los cambios normativos en relación con precios de transferencia, ver punto 3.

neta de fuente argentina del exportador. Sin embargo, la CSJN entendió que no se podía comprobar que hubiera vinculación económica entre las entidades del exterior y Eduardo Loussinian SACIFIA, y que, por lo tanto, no correspondía aplicar el art. 8° LIG.

Aún tras la reforma normativa y el detalle respecto a lo que debe entenderse como vinculación económica incluido en el Anexo III de la RG 1122/2001, en el caso Akapol,⁽¹⁰⁷⁾ el TFN entendió que la aplicación del supuesto de vinculación económica no podía basarse únicamente en dicho anexo. Entendimiento que no fue convalidado ni refutado por el fallo emitido por la CSJN en 2012.

Una discusión que ha sido de importancia, plasmada en la modificación normativa de 2003 que introduce el conocido como “sexto método”, es la relativa a la fecha que se debe tomar cuando existe una cotización conocida: el precio de la fecha de concertación de la operación o el de la fecha de embarque. Algunos fallos (de 2012 y 2013) de la CNac. Cont. Adm. Fed., incorporaron esta discusión —aun cuando se referían a ejercicios económicos anteriores a la modificación normativa—. Tal es el caso de “Toepfer Internacional SA”,⁽¹⁰⁸⁾ “Nidera SA” y “Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFIA”,⁽¹⁰⁹⁾ los que sin embargo, no tuvieron sentencias en el mismo sentido, ya que en unos se aceptó el precio a la fecha de embarque, y en otro —“Oleaginosa Moreno”— a la fecha de concertación de la operación.

Un fallo reciente (2013), de particular interés —aunque no directamente relacionado con precios de transferencia—, dado que el TFN falló a favor del fisco tras encontrar que había tenido lugar un abuso del Convenio para evitar la doble imposición internacional suscripto con Chile, es el de Molinos Río de La Plata.⁽¹¹⁰⁾ La empresa había constituido un “holding” en Chile y aprovechó la reforma introducida por la ley 19.840 en el Impuesto a la Renta de Chile —sancionada en noviembre de 2002— que

.....

(107) CSJN, “Akapol S.A. (TF 20.985-I) c/D.G.I.”, 03/05/2012, Fallos: 335:519.

(108) CNAC. CONT. ADM. FED., “Alfred C Toepfer Internacional SA”, 13/12/2012.

(109) CNAC. CONT. ADM. FED., “Oleaginosa Moreno Hnos. SACIFI y A”, 29/08/2013.

(110) TFN, “Molinos Río de la Plata S.A.”, 17/08/2013.

implementó las llamadas “sociedades de plataforma de inversiones”, estableciendo respecto a tales empresas la presunción de extraterritorialidad tributaria, por lo que no tributan en Chile por las rentas de fuente extranjera que percibieran o devengaran. Dicho holding fue constituido en sociedad controlante para recibir los dividendos de otras firmas del grupo domiciliadas en Perú y Uruguay. En virtud del convenio de doble imposición, Molinos Río de la Plata SA consideró que tampoco debía tributar la renta en Argentina. De esta manera, el grupo no tributó en Chile (por la citada modificación normativa implementada a partir del 2002), ni en Argentina (por el Convenio de Doble imposición Internacional suscripto con Chile). Aun cuando el resultado no es definitivo, resulta interesante ya que pone el foco en los convenios de doble imposición internacional, y los abusos que suscitan, y utiliza en su argumentación el criterio de la “realidad económica”.⁽¹¹¹⁾

Las dificultades probatorias suelen plantear un difícil dilema a la AFIP: el de avanzar o no ante la sospecha fundada, dados los altos costos de no litigar adecuadamente y dado, además, el alto costo institucional de ser vencido en los tribunales por el presunto infractor;⁽¹¹²⁾ en parte, porque la estrategia de AFIP de enfocarse en la “comparabilidad” parece no haber rendido frutos en los últimos años. Sin embargo, cabe señalar que es el marco normativo el que no brinda otras alternativas al fisco y a los tribunales más que la de centrarse en cuestiones de comparabilidad. Y, quizá sea válido destacar también que, a nivel general, los tribunales no se encuentran especializados en la temática como para responder con otras herramientas frente a hechos elusivos que se estructuran bajo operaciones intragrupo.⁽¹¹³⁾

(111) Sin embargo, es necesario aclarar que Figueroa cuestiona la validez de los argumentos esgrimidos por el TFN, entendiendo, entre otras cosas, que la figura de *abuso de tratado* no es aplicable a cualquier modelo, y que por otro lado, el TFN aplica reglas extrañas al modelo de tratado utilizado en el caso argentino-chileno. FIGUEROA, A. H., “El convenio argentino-chileno para evitar la doble imposición internacional: ‘el caso Molinos Río de la Plata SA’”, en *Periódico Económico Tributario*, año XXII, n° 533, Bs. As., 25/02/2014.

(112) GAGGERO, J.; CASPARRINO, C. y LIBMAN, E., “La Fuga de Capitales...”, cit.

(113) Aunque no fue analizado en esta sección por no conocerse ningún caso de precios de transferencia en Argentina que haya llegado a esas instancias, los casos de precios de transferencia que requieren ser resueltos en acuerdo con las autoridades de otro país suelen ser complejos, y resultan en las mismas dificultades que los locales, con el agravante de que ambas jurisdicciones luchan por retener la mayor base tributaria. La resolución del conflicto

5 | Los precios de transferencia y otras maniobras de elusión y evasión fiscal⁽¹¹⁴⁾

5.1 | Los precios de transferencia

La utilización del criterio “*arm’s length*” propicia la elusión tributaria a través de precios de transferencia en un marco de legalidad que dice intentar evitar la doble imposición, pero termina facilitando en la práctica una suerte de “doble no-imposición”, creando claros incentivos para realizar ganancias en las jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Existen múltiples maneras para transferir las ganancias a subsidiarias en países de baja tributación. Las firmas pueden responder localizando actividades reales (empleo, activos, producción) en “guaridas fiscales”, pero también pueden responder utilizando varias técnicas legales y contables para girar utilidades —muchas veces desproporcionadas respecto de la escala de negocios en dichas jurisdicciones—. ⁽¹¹⁵⁾

Un mecanismo que sirve al propósito de erosionar la base imponible y fugar capitales es el de los acuerdos híbridos desparejos —conocidos en inglés como “*hybrid mismatch arrangements*”—, los cuales explotan las diferencias en caracterización de una entidad o de un acuerdo en dos jurisdicciones diferentes para eludir el pago de impuestos en ambas

.....
 requiere establecer cuál de las partes aporta el mayor valor a la cadena de producción, por lo cual puede terminar en un análisis de los activos intangibles involucrados en cada etapa, algo que no es cuestionado por AFIP en la actualidad (2014), probablemente por las dificultades que ello implica, y las pocas probabilidades de éxito que tendría un cuestionamiento de este tipo en el marco legislativo actual.

(114) Aunque la mayor parte de los mecanismos descritos en esta sección puedan estar motivados en la elusión y evasión fiscal, su utilización tiene por efecto contribuir también a la fuga de capitales.

(115) AVI-YONAH, R. S. y BENSALOM, I., “*Formulary Apportionment-Myths and prospects. Promoting Better International Tax Policy by Utilizing the Misunderstood and Under-theorized Formulary Alternative*”, University of Michigan Law School, Public Law and Legal Theory Working Paper Series Working Paper n° 221, Empirical Legal Studies Center Working Paper NO. 10-029, octubre 2010, [en línea] http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1693105

jurisdicciones y, así lograr que, por ejemplo, una misma operación sea deducible en dos jurisdicciones, o que sea deducible en una jurisdicción cuando no es registrada como un ingreso en otra jurisdicción. Más puntualmente, los acuerdos híbridos pueden dividirse en dos grupos: los casos en los que la misma entidad es tratada de manera diferente por las dos (o más) jurisdicciones;⁽¹¹⁶⁾ y aquellos en que se utilizan instrumentos híbridos en los que se genera un conflicto respecto del tratamiento que debe darse al mismo en dos (o más) jurisdicciones. Por ejemplo, en el caso de un préstamo en relación con el cual son deducidos los pagos de intereses en una jurisdicción, pero es registrado por la otra entidad como pago de dividendos.⁽¹¹⁷⁾

En cualquier caso, las estructuras de precios de transferencia no son lineales y únicas. En general, se superponen estrategias. A continuación se describen algunos de los mecanismos de elusión fiscal vía precios de transferencia más comúnmente utilizados.

5.1.1. Reestructuraciones de negocios

Hay dos aspectos a considerar respecto de las reestructuraciones de negocios en el marco de planificaciones de precios de transferencia: el primero se refiere a la reestructuración en sí misma, dada la complejidad de la valuación de los activos que se transfieren, en particular los intangibles; el segundo aspecto se refiere a las operaciones que tendrán lugar a partir de la reestructuración.⁽¹¹⁸⁾

La planificación fiscal que tiene por objetivo la minimización del impuesto suele requerir la realización de reestructuraciones de negocios que implícita (cuando no se registran en el balance) o explícitamente transfieran funciones, activos y riesgos a “guaridas fiscales”. Un ejemplo de ello es el

(116) Por ejemplo, una entidad que no aparece como relevante para un país (por su bajo nivel de facturación) y que, como tal, es utilizada por el grupo para permitir la deducción de un concepto que ya ha sido deducido en otra entidad del grupo. OCDE, “*Public Consultation...*”, *op. cit.*, p. 44.

(117) La OCDE reconoce la importancia del problema de los acuerdos híbridos al incluirlo como Acción 2 del Plan de Acción de Base (*Erosion and Profit Shifting*, OCDE, 2013). Para un detalle de este mecanismo y las soluciones propuestas por la OCDE ver la discusión al respecto iniciada en marzo 2014. OCDE, “*Public Consultation...*”, *op. cit.*.

(118) El *Draft Handbook on Transfer Pricing Risk* (OCDE, 2013) describe en una subsección los riesgos de precios de transferencia relacionados con reestructuraciones de negocios.

caso que se da cuando un grupo transnacional compra a una empresa local. Dicha empresa vendía sus productos bajo una marca que era reconocida localmente. Tras la compra de la empresa local, la marca es transferida a una “guarida fiscal”; a partir de cuyo momento la entidad local comienza a pagar regalías al exterior por el uso de la marca. Otra alternativa puede ser el caso en que un grupo transnacional local transfiera su casa matriz a un “holding” localizado en una “guarida fiscal”, y a partir de ese momento comienza a hacer pagos en concepto de regalías por el uso del “know how” a dicha casa matriz.

También puede ocurrir que una entidad local realizara una actividad productiva compleja, pero es transformada en un prestador de servicios de manufactura bajo contrato y un prestador de servicios de distribución bajo contrato.⁽¹¹⁹⁾

La valoración de la utilidad futura perdida a causa de la transferencia de funciones, activos y riesgos a otras entidades del grupo, es una tarea muy compleja que generalmente no se realiza.⁽¹²⁰⁾

Por otra parte, las operaciones realizadas a partir de la reestructuración de negocios tienen como objetivo erosionar la base imponible y transferir ganancias a otras jurisdicciones, ya que por más que algunas actividades como la manufactura bajo contrato serán remuneradas —al costo total más un margen, por ejemplo— se limitan los beneficios que se pueden obtener por dicha actividad, y se reduce la utilidad del resto de las actividades locales mediante la deducción de pagos a vinculadas del exterior en concepto de servicios intragrupo, intereses o regalías.

Pese a la importancia que las reestructuraciones tienen en el marco de los mecanismos de evasión y elusión relacionados con precios de

(119) Casos extremos de estas estructuras podrían ser los conocidos en inglés como “*toll manufacturers*” (maquila) y “*stripped distributor*” (distribuidor sin riesgos), en los que hasta los inventarios quedan en manos del “principal”, y son puestos en consignación en las premisas del contribuyente durante el proceso de manufactura, o al momento de la venta al cliente final.

(120) La mayor parte de la riqueza se realiza en base a activos intangibles que representan derechos sobre futuros flujos de ingresos. Sin embargo, por su naturaleza intangible, los derechos sobre los futuros flujos de ingresos y su lugar de registración son fácilmente manipulables. OCDE, *Transfer Pricing...*, op. cit., p. 261.

transferencia, no son atacadas por la AFIP, probablemente, debido a la complejidad que pueden tomar estos casos, y la dificultad para enfrentarlos con éxito.

5.1.2. Subfacturación de exportaciones, sobrefacturación de importaciones (triangulaciones)

Muchas empresas utilizan entidades localizadas en “guaridas fiscales” como intermediarias en sus operaciones con clientes finales vinculados o no vinculados.

Un ejemplo, muy frecuente en Argentina, es el realizado por empresas cerealeras, de oleaginosas, hidrocarburos o mineras, que exportan sus productos a través de intermediarios (*traders*) localizados en “guaridas fiscales” como Uruguay, Panamá, Islas Mauricio, Suiza, y otros, a un precio mínimo —subfacturación de exportaciones—, mientras la mercadería va directamente al destino final, a quien le factura la filial localizada en estas jurisdicciones, a un precio varias veces superior, reteniendo esta la ganancia de la operación.

Cobham, Jansky y Prats señalan que, de acuerdo con las estadísticas del Banco Nacional de Suiza, los ingresos por el tránsito de comercio internacional a través de Suiza aumentaron en 15 veces entre 2001 y 2011, siendo la mayor parte de los productos comercializados por los *traders* suizos los *commodities* (94%), en particular energéticos (59%), minerales (20%) y agropecuarios (15%), conduciendo las compañías suizas hoy el 35% del comercio mundial de petróleo, y resultando Suiza particularmente atractiva para este tipo de operaciones por su grado de secreto bancario, y los incentivos tributarios que ofrece.⁽¹²¹⁾

A nivel local, algunas triangulaciones típicamente observadas por la AFIP en relación con grandes grupos concentrados exportadores (principalmente vinculados al sector de aceites y oleaginosas) han sido las que se presentan en la tabla 1 a continuación.

(121) COBHAM, A.; JANSKÝ, P. y PRATS, A., “Estimating Illicit Flows of Capital via Trade Mispricing: A Forensic Analysis of Data on Switzerland”, Center For Global Development, Working Paper 350, enero 2014, [en línea] en http://www.cgdev.org/sites/default/files/Cobham-illicit-flows-switzerland_0.pdf

TABLA 1. ESQUEMATIZACIÓN DE DIVERSAS SITUACIONES DE TRIANGULACIÓN DETECTADAS POR LA AFIP A PARTIR DEL AÑO 2009

Argentina	Intermediario	Cliente final	Diferencia de precio
Capitales holandeses	Vinculada Asia	China, Europa, Brasil	5%
Capitales estadounidenses	Sucursal América	China, España, Malasia, India	5%
Capitales alemanes	Casa matriz Europa	China, España, Brasil, Chile	5% - 10%
Capitales argentinos	Sucursal América	China, España	5% - 10%
Capitales estadounidenses	Casa matriz Norteamérica	China, Arabia, Siria	5%

Fuente: ECHEGARAY, R. (coord.); MICHEL, G. y BARZOLA, J.P., *La administración tributaria frente al contribuyente global. Aspectos técnicos y prácticos relevantes*, Bs. As., La Ley, 2013, p. 86.

Según Echegaray, Michel y Barzola,⁽¹²²⁾ en un estudio efectuado por AFIP se detectó, a partir de 2009, el traslado de titularidad de mercadería de un intermediario a otro, aunque solo registra el sujeto local la salida aduanera; extensión de plazos entre concertación de la operación y embarque, mayor a la normal, la que resultaba siempre en menores precios de mercado; el pago proveniente de un tercer país distinto al de destino o a donde estaba ubicado el *trader*. Según los mismos autores, ello explicaría que en los años de cosechas récord, los niveles de utilidad a los fines impositivos de empresas de estos sectores hayan sido menores a la media y algunas hayan registrado pérdidas.

Algunos casos de triangulaciones han llegado a los tribunales, entre ellos, Nobleza Picardo y Bagó⁽¹²³⁾ —de exportación realizada vía un intermediario en Suiza, la primera, y Panamá, la segunda—; mientras que otros han alcanzado público conocimiento, como los de las firmas Bunge y Cargill,

(122) ECHEGARAY, R. (coord.); MICHEL, G. y BARZOLA, J.P., *La administración...*, op. cit., p. 87.

(123) Ver punto 5.1.

que triangulaban a través de Zonamérica (zona franca ubicada en Montevideo, Uruguay).⁽¹²⁴⁾

La sobrefacturación de importaciones es otra estrategia utilizada para la elusión fiscal y desviar las ganancias, y es en ocasiones, justificada también por la intermediación de un trader. Y en otros, lograda por la utilización de un “precio de mercado” para una importación de bienes de capital —como maquinaria— ya amortizados en sede de la filial del exterior (tras lo cual se los volverá a amortizar localmente).

5.1.3. Prestación de servicios de comercialización y/o logística desde el exterior

Como parte o no de la triangulación, es bastante frecuente la utilización de comisionistas localizados en el exterior, que pueden cobrar por la realización de supuestas actividades de comercialización, entre un 5 y un 10% del valor de la venta. En algunas ocasiones funciona como un sobreprecio que la empresa se paga a sí misma en el exterior para hacerse de dólares al valor de la cotización oficial. En otros, como una manera de girar utilidades a una “guarida fiscal”. En cualquier caso, la posibilidad de verificación de las actividades realizadas por un comisionista en el exterior es remota.⁽¹²⁵⁾

Muchas empresas utilizan una entidad en el exterior —típicamente en una “guarida fiscal”— que actúa como un principal de logística, a la que las distintas filiales del grupo le pagan por la gestión de los fletes y seguros contratados para el transporte de mercadería. Aunque, muchas veces esta prestación puede haber sido realizada efectivamente, en ocasiones, los pagos a estas entidades son inflados con el fin de transferir utilidades a estas jurisdicciones con menor carga tributaria y/o un alto grado de secretismo financiero.⁽¹²⁶⁾

(124) TISCORNIA, F., “AFIP sancionó a Bunge por evadir impuestos a través de Uruguay”, portal digital *El País*, Uruguay, 17/04/2012, [en línea] <http://www2.elpais.com.uy/120417/peco-no-636635/economia/AFIP-sanciono-a-Bunge-por-evadir-impuestos-a-traves-de-Uruguay/>

(125) Cabe señalar que estas operaciones pueden ser igualmente realizadas entre entidades no vinculadas. Argibay Molina describe el caso de operaciones ilegítimas de exportación en las que el exportador local realiza una factura por un valor menor al acordado, y el importador del exterior transfiere el importe de la factura a la Argentina, y gira la diferencia entre el precio acordado y el facturado a una cuenta bancaria del exportador argentino localizada en una “guarida fiscal”. ARGIBAY MOLINA, J. A., *The Phenomenon of Trade Mispricing: Untying the Knot for a Legal Analysis*, McGill University, Faculty of Law, Montreal, 2013, pp. 78/82.

(126) Argibay Molina describe con gran claridad la manera en que los cargos en concepto de transporte son inflados con el fin de remitir la diferencia entre el precio del transportista

5.1.4. Actividades de venta registradas en el exterior

Por otro lado, están los casos en que la venta local es registrada como efectuada desde el exterior, a través de una empresa comercializadora ubicada, generalmente, en una “guarida fiscal”. Tal como señala el “BEPS Monitoring Group” en la compilación de comentarios en relación con los desafíos fiscales de la economía digital (OCDE, 2014), este es el conflicto propio de la aplicación de tecnologías digitales a los modelos de negocio para facilitar las reestructuraciones de empresas guiadas por objetivos fiscales.

A nivel local, esta parecería ser la estrategia implementada por Despegar.com, quien, a partir de la transferencia del 93% de las acciones a la sociedad Despegar.com INC localizada en Delaware,⁽¹²⁷⁾ comienza a realizar desde allí operaciones por un valor 10 veces superior al declarado localmente.⁽¹²⁸⁾ Pero además, la entidad local, emplazada donde tiene lugar la actividad económica, deja de percibir la ganancia de dicha actividad, reduciéndose su base imponible, y fugándose capitales a una jurisdicción extranjera.

5.1.5. Intangibles

Un intangible puede definirse como algo que no es un activo físico ni un activo financiero, capaz de ser adueñado o controlado para ser utilizado en actividades comerciales, y cuyo uso o transferencia sería compensado si hubiera ocurrido entre partes independientes en circunstancias comparables (OCDE, 2013).

.....
y el precio pagado por las entidades locales a una empresa radicada en una “guarida fiscal” asociada —aunque no formalmente— al exportador local. ARGIBAY MOLINA, J. A., *The Phenomenon...*, op. cit., pp. 82/87.

(127) Delaware es una “guarida fiscal” localizada en el noreste de los Estados Unidos, donde la legislación permite una exención de impuestos para sociedades limitadas en manos de extranjeros no residentes. Este Estado tiene cerca de 650.000 compañías registradas, cerca de una por residente, y alrededor de 217.000 en la misma dirección. Ver más en el informe sobre Delaware creado por Tackle Tax Havens y accesible [en línea] <http://www.tackletaxhavens.com/the-problems/delaware/>

(128) PREMICI, S., “Un aterrizaje forzoso para Despegar.com”, en *Página/12*, Bs. As., 27/02/2014, [en línea] <http://www.pagina12.com.ar/diario/economia/2-240709-2014-02-27.html> Sociedades y fideicomisos constituidos en Delaware son usados cada vez más frecuentemente por empresas y residentes argentinos. Para comprobar solo uno de los usos dados a estas maniobras facilitadas por el Estado norteamericano, se sugiere visitar el puerto de Punta del Este en verano y observar la multitud de banderas de Delaware que exhiben los cruceros y veleros propiedad de argentinos allí anclados (esta afirmación surgió de las entrevistas realizadas para este trabajo, ver GRONDONA, V. y GAGGERO, J., “Fuga de Capitales IV...”, cit.).

Sin embargo, la realidad no es tan fácilmente delimitable. Los activos intangibles son generados, la mayor parte de las veces, a partir de actividades que son globales. Como bien observa Rosembuj, “la explotación del capital intelectual, del conocimiento y del bien jurídico de información, es la principal de las ventajas competitivas de la organización transnacional en el mercado global”.⁽¹²⁹⁾ Y por este motivo, la comparación con referentes externos de mercado es inútil y completamente inadecuada.

En este sentido, Sol Piccioto, [BEPS Monitoring Group, 2013] encuentra que es inapropiado continuar analizando los intangibles desde el supuesto de que el dueño legal o aun el desarrollador original de un intangible específico tiene derecho a todas las ganancias que pueden decirse atribuibles a ello. Porque justamente es este tipo de estructura la que hace que no pueda ser cuestionado que una empresa multinacional registre la propiedad de los intangibles en una “guarida fiscal”,⁽¹³⁰⁾ y luego el resto de las empresas del grupo realicen pagos periódicos a dicha empresa, transfiriendo así ganancias a países que no han participado en la generación de estos activos intangibles.⁽¹³¹⁾

Por lo tanto, varios especialistas señalan que lo más apropiado es distribuir las ganancias de los grupos transnacionales mediante un sistema de tasación unitaria en el que las utilidades totales del grupo transnacional sean repartidas en base a una fórmula (que puede basarse en ventas,

(129) ROSEMBUJ, T., *Minimización del impuesto...* op. cit., p. 225.

(130) Por ejemplo, en el caso de intangibles relacionados con actividades de investigación y desarrollo, como la realizada por los laboratorios, usualmente se localiza al principal del proyecto en una “guarida fiscal” o en la casa matriz, quien retribuye a cada entidad participante en la actividad de investigación en función del método del margen neto de la transacción, aplicando como indicador de nivel de rentabilidad, los costos en que incurrió más un margen (que suele encontrarse entre el 5% y el 9%), en el marco de una estructura conocida como “prestación de servicios de investigación y desarrollo bajo contrato”. El principal luego cederá a las entidades del grupo los derechos por el uso de las patentes, a cambio de un pago de regalías, el cual será calculado en base a lo que se haya encontrado en contratos comparables, y será remitida a dicha “guarida fiscal”.

(131) La OCDE reconoce los problemas de definición de intangibles y distribución de ganancias en base a la creación de valor entre los más relevantes para los países en desarrollo; ya que identifican como un problema recurrente la transferencia de ganancias tras reestructuraciones en la cadena de valor que terminan por reubicar los riesgos y ganancias asociadas, en filiales localizadas en “guaridas fiscales”. OCDE, *Transfer Pricing...* op. cit.,

personal empleado, salarios pagados, capital, etcétera), aunque resta definir aún qué es lo que aporta valor a una actividad económica (la marca, la investigación y desarrollo, o la producción).⁽¹³²⁾

Sheppard, por ejemplo, encuentra que lo más adecuado sería que las filiales donde se realiza la venta sean las que registren la utilidad derivada del uso del activo intangible; en vez de aquellas donde se registra la propiedad del activo.⁽¹³³⁾

El método "*Profit Split*" o de partición/reparto de utilidades mencionado en secciones anteriores (Naciones Unidas, 2013) —muy cercano en su lógica a la tasación unitaria y reparto de utilidades mediante fórmula— es usualmente recomendado y utilizado en la práctica, aunque en una versión modificada: el **método residual de reparto de utilidades**, según el cual, tras asignar una ganancia por las actividades "ordinarias" de cada entidad del grupo, se distribuyen luego las ganancias relacionadas con la generación del activo intangible en cuestión (el residuo de valor no explicado por las "actividades ordinarias") entre las partes vinculadas que aportan valor a dicho activo, en base a una fórmula de reparto. Sin embargo, dado que se distribuyen las ganancias "ordinarias" en base a la remuneración obtenida por "comparables independientes", la utilización del método de reparto de ganancias de esta manera resulta muy compleja, e ineficaz, ya que tampoco considera para el cálculo de la ganancia a distribuir a todas las entidades del grupo, sino solo a las que en teoría aportaron valor al activo intangible en cuestión.

(132) Un caso conocido a nivel mundial que dio cuenta de este debate es el de GlaxoSmithKline, por el que el Grupo acordó pagar al fisco estadounidense cerca de 3,3 billones de dólares en el año 2006. El fisco de Estados Unidos argumentaba que el Grupo Glaxo había recompensado deficientemente a sus subsidiarias por su rol en la venta en los Estados Unidos de drogas desarrolladas en los laboratorios Glaxo en el Reino Unido (RODRIGUEZ, S. B., "Caso Glaxo: la mayor disputa sobre precios de transferencia", en *Ámbito.com*, Bs. As., 12/02/2008, [en línea] <http://www.ambito.com/suplementos/novedadesfiscales/ampliar.asp?id=1529>). En definitiva, lo que se debatía era si lo que aportaba más valor al laboratorio era la actividad de venta o la de investigación y desarrollo; la validez de los pagos intragrupo (a la filial del Reino Unido) en concepto de regalías (aunque estos son aceptados por la normativa norteamericana y por las Guías de la OCDE); y el hecho de que una entidad sea caracterizada y remunerada, a los fines de precios de transferencia, como un productor o distribuidor simple o rutinario (que no aporta valor a los activos intangibles del grupo), cuando es dicha entidad la que está realizando las ventas.

(133) SHEPPARD, L. A., "Is Transfer Pricing Worth Salvaging?", en *Tax Analysts*, 30/07/2012, pp. 467/476, [en línea] http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Sheppard_1208_Transfer_Pricing.pdf

5.1.6. Prestación de servicios de manufactura y distribución bajo contrato

La caracterización de actividades como de manufactura por contrato que ya fuera mencionada anteriormente, se da típicamente en empresas dedicadas a realizar “ensamblaje”, pero también en laboratorios, textiles, y otros, y ha sido cuestionada recientemente, según describe Naciones Unidas,⁽¹³⁴⁾ por el gobierno chino, que considera que debe retribuirse a la entidad local por las ventajas específicas de localización que tiene el grupo por producir en un país de bajo costo de la mano de obra como es China.

Lo mismo ocurre con las entidades caracterizadas como “prestadoras de servicio de distribución”, “comisionistas” o “agentes”, que no tienen la propiedad, en general, de los bienes que comercializan; los inventarios se encuentran en manos de la entidad local “en consignación” y la entidad local solo obtiene la propiedad de dichos bienes en el momento en que se ha efectuado la venta. Si la caracterización es de servicios, son retribuidas en función de los costos incurridos más un margen. Este es el caso de Google, quien, tras haber sido denunciada por los pagos de regalías que realizaba a través de varias capas de filiales hasta llegar a Bermuda y por la facturación de las publicidades globales que realizaba desde otra filial irlandesa, transformó su estructura, convirtiendo a sus filiales en prestadoras de servicios de comercialización.⁽¹³⁵⁾ Como consecuencia de este tipo de estructuras, el gobierno chino contempla hoy en su normativa que debe asignarse una ganancia adicional a la entidad local por los intangibles de marketing que ha generado (ya que se entiende que la entidad local ha requerido tener un amplio conocimiento del mercado chino para realizar las ventas localmente), y las características del mercado local (por ejemplo, una clase media con un particular gusto por los artículos importados), que son las que en definitiva le permiten tener un alto nivel de ventas en el mercado chino.⁽¹³⁶⁾

.....

(134) ONU, “Manual de Precios de Transferencia...”, cit., p. 271.

(135) Según Jiménez, “... sigue facturando en España una mínima parte de los ingresos que genera. Lo que hace es re facturar los costes en que incurre con un pequeño margen del 8% o 10% a Google Ireland y Google Inc. en concepto de servicios de marketing y demostración de productos y de investigación y desarrollo”. JIMÉNEZ, M., “Los siete gigantes de Internet pagan en España solo un millón en impuestos”, en *El País*, Madrid, 18/01/2014, [en línea] http://economia.elpais.com/economia/2014/01/18/actualidad/1390071860_568641.html

(136) ONU, “Manual de Precios de Transferencia...”, cit.

5.1.7. Servicios intragrupo y empresariales

De manera cada vez más generalizada, y como parte de estructuras de precios de transferencia, típicamente se centralizan una serie de prestaciones para el grupo en una entidad usualmente localizada en una “guarida fiscal”, a la que el resto de las filiales del grupo envían pagos en concepto de reembolso de gastos bajo acuerdos de contribución de costos, o en retribución por servicios prestados (calculados en función de los costos más un margen). La verificación de los beneficios que recibe la entidad local por esta prestación de servicios suele ser prácticamente imposible. En muchos casos, se llegan a incluir entre estos servicios actividades de “control” típicamente realizadas por la casa matriz, es decir, la casa matriz le cobra a sus filiales por el esfuerzo administrativo que implica realizar actividades de control sobre ella.⁽¹³⁷⁾ Se trata de maneras de maquillar una transferencia de utilidades a la casa matriz como pago por una prestación de servicios.

Sin embargo, excepto en los casos de pagos en concepto de “servicios de control”, el resto de los casos son aceptados por la legislación local y las recomendaciones internacionales, pese a la dificultad para la verificación de la efectiva prestación de servicios, y al hecho de que si el fisco quisiera cuestionar la base del cálculo, tendría que pedir un detalle financiero a la filial del exterior, a quien difícilmente se le podrá exigir que lo brinde.

Cabe señalar que, aun cuando individualmente estos gastos pueden no representar un monto importante, en ocasiones pueden terminar por erosionar la base imponible,⁽¹³⁸⁾ ya que las erogaciones por servicios y regalías

(137) Las “Guías” de la OCDE específicamente indican que los “*shareholder services*” (servicios de los accionistas) son realizados únicamente por interés de los accionistas, motivo por el cual ninguna empresa independiente estaría dispuesto a pagar por ellos; siendo algunos ejemplos de estos servicios los costos de actividades relacionadas con la estructura jurídica de la casa matriz, tales como reuniones de accionistas, emisión de acciones, reportes para la casa matriz, y otros.

(138) Según el cuadro 3 de Servicios de la Estimación del Balance de Pagos, entre el 2003 y el 2012, los egresos por “Servicios empresariales, profesionales y técnicos” crecieron un 400%, alcanzando los USD3.245.000.000 en el año 2012; y los egresos por regalías crecieron un 260% en el mismo período, alcanzando los USD2.087.000.000 en 2012, [en línea] <http://www.indec.gov.ar>, enero 2014. Aunque estos datos representan tanto los pagos intragrupo como a empresas independientes, considerando el tipo de servicios, y el hecho de que más del 60% de las más grandes empresas en Argentina son filiales de grupos extranjeros, no sería quizá muy inapropiado suponer que estos servicios son cada vez más utilizados para erosionar la base imponible.

no tributan localmente.⁽¹³⁹⁾ Por lo tanto, al realizarse estos pagos a “guaridas fiscales” puede ocurrir en la práctica una “doble-no-tributación”, además de un flujo financiero ilícito o fuga de capitales por vía de las ganancias desviadas a dicha jurisdicción.

Dado que la deducción de estas prestaciones es permitida por la legislación vigente en materia de precios de transferencia; que los montos implicados pueden ser menores, cuando son considerados individualmente; y el poco éxito observado cuando se han cuestionado estos servicios;⁽¹⁴⁰⁾ la AFIP no suele verificar más que el pago y, cuando es posible, la efectiva prestación de los servicios en estos casos; por lo que pueden servir su propósito de elusión/evasión fiscal y desvío de ganancias al exterior sin mayores problemas.

5.1.8. Instrumentos financieros

Los gastos financieros son típicamente utilizados para reducir la base imponible. Cuando son realizados entre filiales de un mismo grupo sirven además para transferir ganancias a “guaridas fiscales”.⁽¹⁴¹⁾ En estos casos, como mencionan Avi-Yonah y Benshalom,⁽¹⁴²⁾ el problema no es la tasa de interés sino la operación en sí misma, la que muchas veces las autoridades fiscales no tienen las herramientas para investigar. Por otra parte, como dice Nicholas Shaxson: “¿Quién puede determinar si el préstamo que otorgó la filial (...) se pactó al interés real de mercado?”.⁽¹⁴³⁾

Es decir, aún si la tasa de interés pagada por la filial local fuera “de mercado” (equivalente a la tasa que pagaría la empresa al endeudarse con no vinculadas, algo que implica un riesgo mayor que una operación entre

.....

(139) El art. 81 LIG, t. o. decreto 649/1997 y sus modificatorias, establece los casos de beneficiarios del exterior en los que sí debe retenerse el 35%. Sin embargo, esta retención puede eludirse si las operaciones han sido realizadas con jurisdicciones con las que Argentina ha firmado un acuerdo de doble imposición.

(140) Ver el caso “Cisco” —punto 4.2—, en el que el TFN falló en 2012 a favor de la empresa en relación con la deducibilidad de pagos por servicios empresariales intragrupo.

(141) Según lo informado por el BCRA (Deuda privada, cuadro 3: Obligaciones con el exterior del Sector Privado No Financiero por tipo de acreedor), la deuda con empresas del mismo grupo creció un 80% entre marzo 2003 y diciembre 2013, pasando de 17.077 a 30.671.000.000 de dólares. Queda pendiente para un próximo trabajo un análisis más detallado de este dato.

(142) AVI-YONAH, R.S. y BENSHALOM, I., “*Formulary Apportionment-Myths...*”, *op. cit.*

(143) SHAXSON, N., *Las islas del tesoro...*, *op. cit.*

vinculadas), la creación de deuda como excusa para permitir la deducibilidad de intereses (reducir la base imponible) es una herramienta muy utilizada por las corporaciones y recomendada por casas de estudio orientadas a las finanzas, asesores financieros, contadores, y otros.⁽¹⁴⁴⁾ En muchas ocasiones, el préstamo solo figura en los papeles, pero no ha significado una verdadera transferencia de activos, y los intereses pagados no son otra cosa que una transferencia de utilidades encubierta. Finalmente, es cuestionable este tipo de operaciones en el contexto de un conjunto económico, donde un aporte de la matriz a la filial debería ser considerado como aporte de capital dado que, como se mencionó reiteradas veces en este trabajo, la relación es entre una parte y otra sujeta a ella, y no entre dos partes con igual capacidad de decisión y negociación.

También se suelen crear lo que se han dado a conocer como “*cash poolings*”, en alguna filial del exterior, preferentemente en una “*guardida fiscal*”. Esta filial recibe fondos —caracterizados como excedentes líquidos para los fines de precios de transferencia— de otras entidades del grupo a las cuales retribuye con una baja tasa de interés. En muchas ocasiones se observa que estos fondos no suelen volver al país de origen.⁽¹⁴⁵⁾

En otras ocasiones ocurre que este mismo “*pool de cash*” otorga préstamos a baja tasa a otras entidades del grupo (entre las que se encuentran las mismas entidades que depositaron sus “*excedentes*” en el “*cash pooling*”), en concepto de los cuales las entidades locales pueden deducir intereses. Estas operaciones son realizadas por empresas de todos los sectores, desde las de la industria petrolera, hasta las de consumo masivo.⁽¹⁴⁶⁾

.....

(144) Un ejemplo local lo constituye el caso “Ericsson”, ver punto 4.2.

(145) Esta afirmación surgió de las entrevistas realizadas para este trabajo. GRONDONA, V. y GAGGERO, J., “Fuga de Capitales IV...”, cit.

(146) Esta afirmación surge de la experiencia de la autora de este trabajo en precios de transferencia —entre 2002 y 2007—, confirmada en las entrevistas mantenidas para este trabajo (GRONDONA, V. y GAGGERO, J., “Fuga de Capitales IV...”, cit). Las empresas multinacionales (con ayuda de las consultoras y asesores legales y fiscales) justifican esta operación diciendo que el grupo tiene un sistema de administración de liquidez global que permite que los excedentes de liquidez sean recolectados de las compañías con sobranes de dinero para equilibrar las necesidades de liquidez de las restantes compañías, y así las compañías cortas de dinero se endeuden mediante préstamos intercompañía. De esta manera, la compañía que administra estos fondos, a los fines de precios de transferencia funciona como una entidad financiera, sin participar de los riesgos de un banco. Irlanda suele ser uno de los países típicamente utilizados para localizar la “filial financiera”.

Un movimiento financiero que da este giro completo —préstamos otorgados a una entidad del exterior que luego le otorga préstamos a la entidad local— es también conocido como “*back to back*”. Estas operaciones son también realizadas con la intermediación de entidades financieras localizadas en “*guardidas fiscales*”.

Recientemente, la Procuraduría de Criminalidad Económica y Lavado de Activos (ProCELAc) presentó una denuncia penal por operaciones de “*back to back*”, denunciadas por Hernán Arbizu —exvicepresidente del JP Morgan— en las que el Grupo Editorial Estrada utilizaba activos financieros depositados en entidades localizadas en “*guardidas fiscales*” para actividades de financiamiento propio.

Las operaciones de “*back to back*” tienen varias consecuencias conocidas. Por un lado, la transferencia de flujos a un fondo en el exterior, sobre los cuales la entidad local suele cobrar un retorno ínfimo es, en la práctica, una transferencia de dividendos al exterior encubierta como una operación financiera. Por el otro, cuando la entidad local toma un préstamo sobre esos mismos fondos, erosiona la base imponible local, porque los pagos de intereses son deducidos de la ganancia de la entidad local a los fines impositivos. Los aportes a la entidad local, cuando toman la forma de un préstamo, ocultan una transferencia de capital, al tratarse de dos entidades entre las cuales media una relación de sujeción económica; pero además, porque realizar el aporte en la manera de “*equity*” puede implicar un riesgo mayor a la hora de intentar retirar los dividendos, que si es disfrazado como un préstamo. Finalmente, estas operaciones suelen ser realizadas en los papeles, no involucrando una transferencia de dinero real. Y cuando lo hacen, pueden servir a los fines del lavado de dinero, motivo por el cual son seguidas por la ProCELAc.

A su vez, se prestan también servicios de garantías financieras y se realizan contratos de cobertura entre empresas intragrupo por los que se paga al principal cuando, nuevamente, median entre ambas entidades condiciones de sujeción económica. En estas operaciones pueden actuar también las instituciones financieras como intermediarias. Por ejemplo, cuando una entidad deposita un fondo en una entidad financiera que luego es utilizado como garantía para un préstamo solicitado a la misma entidad, o a una filial o matriz del grupo transnacional.

Gaggero, Casparrino y Libman⁽¹⁴⁷⁾ mencionan que los

“contratos de cobertura”, sistemáticamente perdidosos en las verificaciones que suele practicar la AFIP, reducen la ganancia a tributar (...) sin sustento alguno que permita justificarlas como cobertura de riesgos (comerciales, financieros o de otro tipo; vale decir, ligados a la propia operación de la empresa). Este tipo de maniobras parece presentarse de modo masivo en los casos del comercio de commodities y de la cobertura del riesgo de tasa de interés (en el caso de tasas variables, por ejemplo).

Dichos autores identificaron también “... los ‘nuevos instrumentos financieros’ (‘derivados’ y otros) y la figura del ‘fideicomiso irrevocable’ (interno y externo)...”; introduciendo el rol de los fideicomisos, que protegen y ocultan los verdaderos accionistas de los grupos multinacionales, al erigirse como barreras que legalmente protegen el nombre de los beneficiarios, como expone de manera muy clara Nicholas Shaxson.⁽¹⁴⁸⁾

El sector bancario y el de las aseguradoras también tienen operaciones con empresas vinculadas del exterior. Por ejemplo, las empresas de seguros contratan reaseguros en el exterior; sobre los cuales suele ser difícil encontrar contratos comparables entre partes independientes. El sector bancario realiza swaps, venta de bonos, títulos y préstamos interbancarios, entre otras operaciones, con filiales y sucursales, operaciones que también son realizadas, en ocasiones por vía de “guaridas fiscales”, y que son tan complejas de valorar como las del sector no financiero.

Todos estos mecanismos redundan en una menor tasa efectiva pagada por las empresas multinacionales respecto de la que pagan otras empresas del mismo sector. Gutman da un ejemplo muy claro sobre ello en el caso de las mineras chilenas, observando que para el período 1990-2001, la empresa estatal CODELCO aportó al Tesoro 10 veces más en impuestos que las empresas privadas, cuando la producción de las privadas fue un 25% superior a la de la empresa estatal.⁽¹⁴⁹⁾

.....

(147) GAGGERO, J.; CASPARRINO, C. y LIBMAN, E., “La Fuga de Capitales...”, cit, p. 61.

(148) SHAXSON, N., *Las islas del tesoro...*, op. cit., p. 87.

(149) GUTMAN, N., *Argentina en la frontera minera*, Bs. As., Centro Cultural de la Cooperación Floreal Gorini/CEMOP, 2013, p. 37.

Asimismo, los grupos económicos que explotan concesiones públicas podrían también estar utilizando estos mecanismos para eludir impuestos y fugar capitales; con sus efectos en la calidad de la prestación de servicios que realizan en el mercado local.⁽¹⁵⁰⁾

5.2 | Otras maniobras de evasión en el comercio exterior

Un primer punto a destacar en esta sección es que normalmente los intereses aduaneros son diferentes de los de precios de transferencia. Es decir, con el fin de pagar menores tarifas aduaneras, una empresa podría tener un incentivo a declarar importaciones por un valor menor. Sin embargo, a los fines de precios de transferencia, esto redundará en mayores ganancias que tributarán en el país; un objetivo contrario al buscado.⁽¹⁵¹⁾ El peso de uno u otro incentivo dependerá del valor de las tarifas aduaneras. Cuando son mayores, el incentivo a subfacturar importaciones aumenta, y el incentivo a sobrefacturar (para reducir la base imponible del impuesto a las ganancias) disminuye. En el caso de las exportaciones, en el contexto argentino de aplicación de derechos a la exportación, sí pueden coincidir ambos incentivos. Es decir, tanto para pagar un menor impuesto a las ganancias como para pagar menores derechos a las exportaciones, las empresas pueden encontrar incentivos en disminuir el valor de sus exportaciones.

(150) Aunque con una mirada que podría indicar otras interpretaciones al concepto de precios de transferencia, Hantke Domas analiza la problemática de precios de transferencia y las regulaciones en la industria de agua potable y alcantarillado en Chile. HANTKE DOMAS, M., “Control de precios de transferencia en la industria de agua potable y alcantarillado”, CEPAL, GIZ, BMZ, Santiago de Chile, febrero 2011.

(151) Cabe señalar que lo mismo puede decirse desde el punto de vista de los intereses de la propia AFIP a la cual se encuentra integrada la Aduana. Como bien destaca Nusshold, “... no necesariamente los intereses y los objetivos perseguidos por las administraciones aduaneras y los organismos de control fiscal/tributario son coincidentes. En caso de detectarse valores que no se correspondan con los reales, los ajustes efectuados por las autoridades aduaneras serán establecidos con el fin de conformar una mayor base imponible que permita aplicar adecuadamente los derechos que gravan las importaciones. En cambio, los organismos de control tributario determinarán la base imponible para el cálculo del impuesto a las ganancias. Se supone que valores bajos de importación aumentarán las ganancias por la diferencia entre el precio de importación y el de venta en el mercado del país de importación”. NUSSHOLD, O., “El papel de las multinacionales en el comercio mundial. Los precios de transferencia y la valoración en Aduana”, Bs. As., Panorama Comercio Exterior, Centro de Estudios para la Producción (CEP), 2007.

Asimismo, en algunas ocasiones, el contrabando y los precios de transferencia tienen objetivos alineados. Este es el caso, por ejemplo, de empresas que clasifican sus productos como productos de menor calidad, para así exportarlos a un menor precio que a su vez, sea aceptado como tal desde el punto de vista de la normativa de precios de transferencia. Los sectores donde típicamente se realiza esto son los exportadores de *commodities*, como por ejemplo, los hidrocarburos o productos mineros, donde sutiles diferencias del producto generan grandes alteraciones en el precio.

Sin embargo, estas maniobras alcanzan a otros productos, que son además librados de sus intangibles de marketing o de diseño, a través de las estructuras ya mencionadas de precios de transferencia, para ser exportados a sus vinculadas a un menor precio.

A su vez, las empresas falsean en muchas ocasiones la información sobre volúmenes. Según nos fue informado en las entrevistas mantenidas a los fines de este trabajo,⁽¹⁵²⁾ también los datos de registro del socio comercial del exterior pueden ser inventados con relativa facilidad.

Por otra parte, los pocos controles físicos en las inmensas fronteras resultan insuficientes para detectar el contrabando de exportación de todo tipo de productos, incluidos los de cerealeras y mineras, como fuera ya recalcado en relación con las sustancias mineras por Gaggero y Libman.⁽¹⁵³⁾ Pero aún más importante es la debilidad del control de la Aduana (integrada a la AFIP) en los principales puertos de exportación (públicos y privados).

A este respecto, llama la atención que Cobham, Prats y Jansky listan a Paraguay entre los diez primeros países con mayor comercio “no rastreado”, es decir, comercio que figura como exportado por Paraguay, pero luego no figura como importado por el país destinatario de la mercadería; cuando Paraguay es típicamente identificado como uno de los países de destino del contrabando de exportación de soja de la Argentina.⁽¹⁵⁴⁾

(152) GRONDONA, V. y GAGGERO, J., “Fuga de Capitales IV...”, cit.

(153) GAGGERO, J. y LIBMAN, E., “La inversión y su promoción fiscal (Argentina, 1974-2006)”, Documento de Trabajo n° 15, CEFID-AR, Bs. As., junio 2007.

(154) COBHAM, A.; JANSKY, P. y PRATS, A., “*Estimating Illicit Flows...*”, op. cit. Los datos de estos autores permiten un mayor entendimiento de lo que podría estar ocurriendo con el contrabando

5.3 | Las restricciones cambiarias y a las importaciones⁽¹⁵⁵⁾

Las mayores restricciones impuestas en el mercado cambiario⁽¹⁵⁶⁾ argentino con el objetivo de asegurar el carácter genuino de las operaciones, en particular, la Comunicación “A” 5295 BCRA en marzo 2012, provocaron una reducción, a partir de abril 2012, en la demanda de divisas para pagos de “servicios empresariales, profesionales y técnicos”, que pasó de USD2.612.000.000 en 2011 a USD1.383.000.000 en 2013. De la misma manera, la demanda de divisas para pagos de “regalías”, “patentes, marcas y derechos de autor” cayó de USD1.289.000.000 en 2011 a USD416.000.000 en 2013.⁽¹⁵⁷⁾

Sin embargo, dadas las posibilidades que brindan los mecanismos de precios de transferencia para el desvío de utilidades al exterior a través de

.....
de exportación de soja a Paraguay, ya que este producto podría estar alcanzando destinos finales como, por ejemplo, China por vía de intermediarios como Suiza, aun cuando de manera oficial China —el mayor comprador mundial de soja— no haya comprado un solo grano a Paraguay. Ultimahora.com, “Avanza negociación para vender granos a China”, Paraguay, 11/02/2014, [en línea] <http://m.ultimahora.com/avanza-negociacion-vender-granos-china-n766157.html> ULTIMAHORA.COM, 2014.

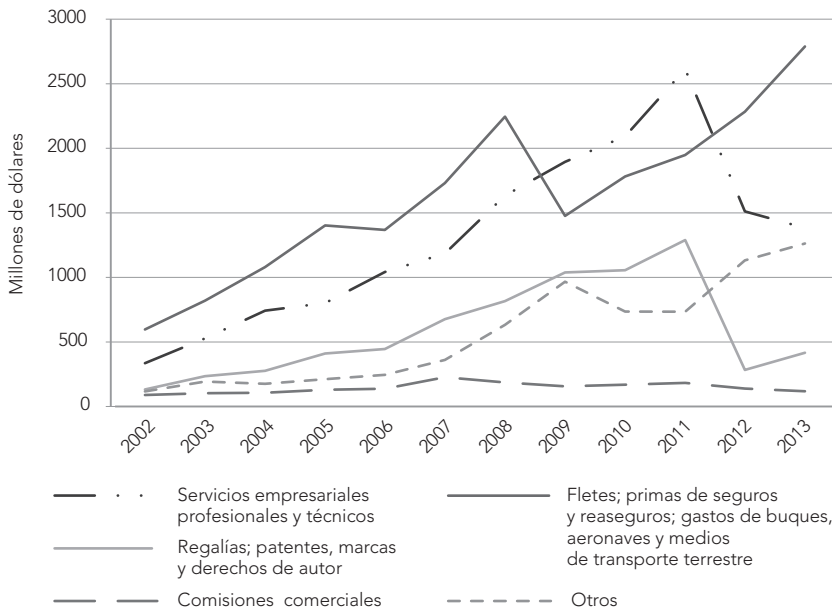
(155) Gaggero, Rua y Gaggero presentan un detallado análisis de las medidas implementadas entre julio de 2010 y octubre de 2013 para el registro e identificación de las operaciones que se realizan a través del Mercado Único y Libre de Cambios (MULC); el trabajo de esta sección completa el realizado por los autores a través de la evaluación de sus efectos en la **fuga de capitales** vía precios de transferencia. GAGGERO, J.; RUA, M. y GAGGERO, A., “Fuga de Capitales III...”, *op. cit.*, pp. 32 a 43.

(156) Bernard, Jensen y Schott desarrollaron un modelo de precios de transferencia en el que incorporaron, entre otras, la variable tipo de cambio, a los fines de evaluar el impacto del tipo de cambio en la brecha de precios facturados por las firmas norteamericanas a entidades vinculadas y no vinculadas del exterior, encontrando que el modelo verificaba la hipótesis de que la variabilidad de la brecha respondía a los ajustes que se realizan en contextos de variabilidad del tipo de cambio, al precio de exportación a entidades no vinculadas. En contextos de apreciación de la moneda local respecto de la del mercado de exportación, se reduciría la brecha como consecuencia de los ajustes realizados por la firma en el precio de sus exportaciones a no vinculadas (cuando este precio es medido en la moneda local). Esto sugeriría que el comercio intrafirma le permitiría a los grupos multinacionales cubrirse de los efectos de las variaciones en los tipos de cambio. BERNARD, A. B., JENSEN J. B. y SCHOTT, P. K., “*Transfer Pricing by US – Based Multinational Firms*”, Working Paper 12493, National Bureau of Economic Research, Cambridge, agosto 2006, [en línea] <http://www.nber.org/papers/w12493>

(157) Es interesante observar que la demanda de divisas para “servicios empresariales, profesionales y técnicos”, y “regalías”, “patentes, marcas y derechos de autor” no parece haberse visto afectada por la caída en la actividad económica provocada por la crisis económica internacional en el año 2009.

diversos componentes relacionados con las operaciones intragrupo, es muy probable que continúen utilizándose otros mecanismos para obtener divisas para girar al exterior, como los pagos por algunos servicios no contemplados en la Comunicación, como los "fletes, primas de seguros y reaseguros y gastos de buques, aeronaves y medios de transporte terrestres" y "otros", que continuaron en aumento tras las mayores restricciones cambiarias, alcanzando en 2013, los USD2.788.000.000 y USD1.262.000.000, respectivamente.

GRÁFICO 3. MERCADO ÚNICO Y LIBRE DE CAMBIOS (MULC).
VENTAS A CLIENTES POR SERVICIOS. MILLONES DE DÓLARES. 2002-2013

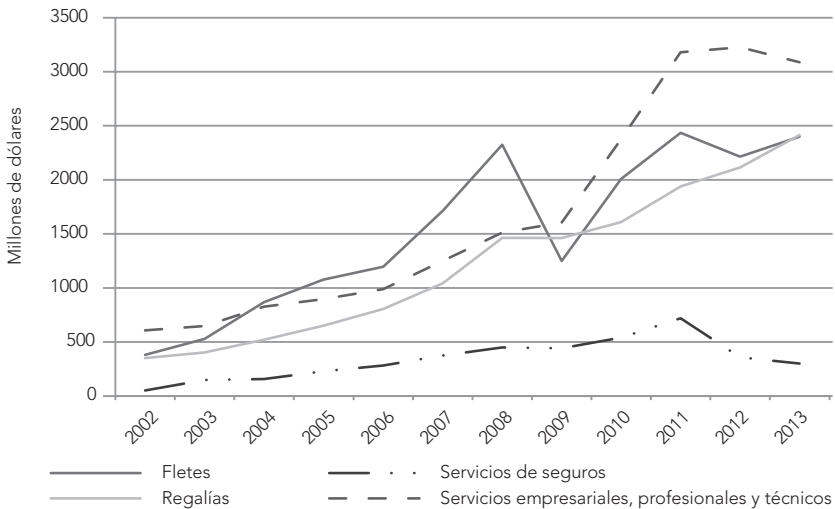


Fuente: Elaboración propia en base a Estadísticas del Mercado Único y Libre de Cambios, BCRA, [en línea] <http://www.bcra.gov.ar/>

Por otra parte, dado que la restricción cambiaria determinada por la Comunicación "A" 5295 BCRA es de carácter formal, es posible que se vuelva a registrar un crecimiento por estos pagos, a medida que los grupos multinacionales encuentren la manera de cumplir con dichos requerimientos, sirviendo a estos propósitos los informes de precios de transferencia, junto con los contratos, como documentación respaldatoria para acceder al mercado de divisas.

La Cuenta Corriente de la Balanza de Pagos presenta diferencias sustanciales con la serie del MULC porque mientras el BCRA registra adquisiciones de moneda extranjera efectivamente realizadas, la Balanza de Pagos utiliza el criterio de lo devengado. El criterio de lo devengado es el utilizado en la presentación de estados contables y cálculo del impuesto a las ganancias. Es decir, para estos fines, se reconoce el efecto de una transacción aun cuando no haya tenido lugar un efectivo movimiento de dinero. En este sentido, aun cuando las empresas no puedan acceder al mercado cambiario para pagar los servicios empresariales, podrían seguir registrándolos en sus balances como devengados, acumulando —por este concepto— una deuda con sus contrapartes del exterior. Ello podría explicar por qué no se observa el mismo drástico freno al crecimiento de los pagos por “servicios empresariales, profesionales y técnicos”, que el registrado en el MULC tras la Comunicación “A” 5295 BCRA de marzo 2012.

GRÁFICO 4. SERVICIOS. BALANZA DE PAGOS. MILLONES DE DÓLARES. 2002-2013



Fuente: Elaboración propia en base a “Estimación del Balance de Pagos, cuadro 3: Servicios, en millones de dólares”, INDEC.

Respecto de otras maniobras observadas, las limitaciones a las importaciones y algunas indicaciones ad hoc de autoridades públicas llevaron a algunas empresas multinacionales a realizar exportaciones de bienes que no formaban parte de sus negocios para sostener su nivel de importaciones. Estas exportaciones no tradicionales fueron realizadas incluso a pérdida, en algunos casos.

Asimismo, y según se manifestó recurrentemente en las entrevistas, tanto profesionales como empresas que trabajan en el mercado local con filiales de empresas multinacionales, buscan tener hoy una relación comercial directa con las casas matrices del exterior y cobrar —por servicios prestados localmente—, a través de cuentas radicadas en “guaridas fiscales”, evitando así tributar localmente e ingresar las divisas al tipo de cambio oficial. Aunque esto no es de ninguna manera legal, es posibilitado por una estructura de facilitadores, entre los que se cuentan los asesores legales y fiscales; las cámaras de comercio y el sistema bancario.⁽¹⁵⁸⁾

Algo similar ocurre con las comisiones de compraventa: cuando corresponde que quien las cobre sea un agente local, este suele pedir que se las depositen en el exterior (sobre todo, en los períodos en que se verifica una gran brecha entre los tipos de cambio “oficial” e “informal”). Esto ocurre tanto en operaciones con empresas vinculadas como no vinculadas, y es uno de los esquemas propuestos por las consultoras.

Por lo tanto, aun cuando la restricción cambiaria parecería haber reducido inicialmente el movimiento de flujos financieros ilícitos hacia el exterior por vía de algunos pagos por servicios, difícilmente resulte efectiva en el tiempo para limitar dichos flujos por vía de los precios de transferencia, ya que el problema abarca todas las operaciones intragrupo y se apoya en una estructura internacional facilitadora de la fuga de capitales y una normativa local que ha sido construida por los mismos preceptos que guían esta red internacional.

(158) Recientemente el Credit Suisse fue denunciado [United States Senate, 2014] por utilizar las filiales del banco en Estados Unidos para captar clientes interesados en desviar fondos a Suiza, la jurisdicción con más alto nivel de secretismo financiero a nivel internacional, según el listado publicado por TJN [en línea] <http://www.financialsecrecyindex.com/introduction/fsi-2013-results>. Ver UNITED STATES SENATE, “Offshore tax evasion: The Effort to Collect Unpaid Taxes on Billions in Hidden Offshore Accounts”, Permanent Subcommittee on Investigations of the Committee on Homeland Security and Government Affairs, Washington DC, 2014.

El recurso agua y la Constitución Nacional⁽¹⁾

por **MARCOS REBASA⁽²⁾** y **MAGDALENA I. GARCÍA ROSSI⁽³⁾**

I | Los recursos naturales en la Constitución Nacional

La caracterización de los recursos naturales en nuestro derecho tuvo un giro fundamental a partir de la reforma constitucional de 1994. Por primera vez se les dio un tratamiento integral, del mayor nivel jerárquico en el sistema jurídico, que incluye disposiciones sobre el cuidado de los recursos y establece las jurisdicciones participantes en su regulación. Salvo en la Constitución de 1949, que preveía disposiciones relativas a esos recursos en su art. 40, no existían en nuestra historia constitucional alusiones de esta magnitud.

.....
(1) Este artículo expresa únicamente la opinión de su autor y no la de los directores de la presente revista ni la del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación.

(2) Abogado (UBA). Exdirector Académico del CEARE y exdirector del ENRE. Asesor de entes reguladores, cooperativas y provincias en temas de servicios públicos. Consultor del BID y de la CEPAL en regulación eléctrica. Profesor de "Regulación de los Servicios Públicos" y "Régimen Jurídico de las Energías Renovables" (Facultad de Derecho, UBA). Ha participado en publicaciones jurídicas y de su especialidad: energía, servicios públicos y recursos naturales.

(3) Abogada (UCA), especializada en el derecho administrativo. Docente de "Responsabilidad del Estado" y "Principios de derecho constitucional y derechos humanos" (Facultad de Derecho, UBA). Ha dictado conferencias y ha escrito trabajos de doctrina y colaboraciones en revistas especializadas.

Podríamos afirmar que una de las notas principales de esta novedad ha sido crear la categoría o clase de los “recursos naturales”.⁽⁴⁾ Si bien este conjunto conceptual tiene vigencia universal tanto en el análisis académico como en la misma reflexión jurídica con anterioridad a la reforma, recién adquiere jerarquía constitucional en ese momento, originándose a partir de entonces una importante tarea de análisis para desentrañar su significado y consecuencias. Existe ya una interesante producción de doctrina al respecto, e incipiente jurisprudencia sobre los recursos naturales como clase. Esta “clase” o categoría de estudio y análisis, así como el alcance del concepto, han sido profusamente trabajados tanto a nivel local como en los estudios comparados. De lo que no existe duda es que “recursos naturales” se refiere al suelo, el agua, los recursos mineros (incluyendo los hidrocarburos), la flora y la fauna, la biodiversidad, entre otros que la academia ha considerado como tales.

El presente trabajo es un intento de persistir en esa indagación, principalmente desde la perspectiva constitucional y de los tratados, aunque también desde la legislación y la experiencia, con especial referencia al recurso agua y los conflictos derivados de sus usos.

Resistiendo intentos anteriores,⁽⁵⁾ creemos que el artículo central sobre los recursos naturales en la reforma del 1994 es el 41. Esta norma sintetiza la cuestión central que estos presuponen y significan: el cuidado en sus diferentes usos y su utilidad tanto para la sociedad actual como para la del futuro, para la protección del ambiente y de la naturaleza. Dicho artículo nos presenta dos perspectivas de acercamiento a su análisis: el de su “uso racional” por una parte, y el que señala “que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras”. Este último constituye un precepto general que trasciende

.....

(4) REBASA, MARCOS y CARBAJALES, JUAN JOSÉ, “Los recursos naturales en la Reforma del 94: aportes para una interpretación constitucional”, en *La Ley, Suplemento Administrativo*, 21/06/2011; y “La noción de suelo como recurso natural. Conceptualización constitucional y usos posibles”, en *Revista Derecho Público*, año 1, n° 1, Bs.As., Ediciones Infojus, 2012. En esos textos puede verse un desarrollo de esta cuestión, incorporándose en este trabajo una síntesis de la misma y algunas consideraciones nuevas como resultado de otros aportes.

(5) En los textos mencionados en la nota 3 se intentó analizar esta problemática a partir del artículo 124, *in fine*, CN, con eje el cuestionamiento a una interpretación superficial de su contenido. Aquí se pretende ubicar la temática de los recursos naturales en la CN a partir de los artículos que los configuran como tales en sus principales calidades.

el limitado campo de los recursos naturales, pero indudablemente los incluye en la medida que la mayor parte de ellos forman parte directa o indirectamente de actividades productivas.

La idea del uso racional, que no puede desvincularse del concepto anterior, induce a estudiar cada recurso en particular con el fin de discernir cuándo su aprovechamiento puede afectar su existencia, el deterioro de sus condiciones naturales, aquellas circunstancias vinculadas con su explotación, y las distintas formas de uso y conservación en cada momento de la región y del país.

La figura de su cuidado para las generaciones futuras plantea el necesario equilibrio entre sus usos o su explotación actual frente a las necesidades futuras de la población y del ámbito natural y su sustentabilidad. Este balance siempre está referido al uso racional, por lo cual estas dos ideas del art. 41 CN se vinculan y se potencian entre sí, en un círculo virtuoso de suma claridad.

Esta cláusula constitucional ordena a la nación sancionar las normas de presupuestos mínimos de protección y de uso racional, que las provincias pueden complementar —nunca podrán ser más permisivas—, sin que por ello se alteren las facultades de jurisdicción que por su naturaleza les corresponden.

Se ha discurrido ampliamente sobre el alcance de este aspecto de la norma, aunque entendemos que está clara la facultad federal de legislación general al respecto, y la provincial cuando entienda que debe proponer mayores exigencias en su territorio, así como su competencia para regular cada recurso según sus particularidades locales, estando vinculadas estas facultades de ambas jurisdicciones con otros preceptos constitucionales.

La importancia de esta norma estructural de la nueva CN sobre los recursos naturales reside en la explícita delegación de facultades provinciales en la nación para establecer las normas principales, generales, básicas o centrales sobre estos recursos, sin perjuicio de la jurisdicción local para aplicarlas y legislar en forma particular, y aún aumentar sus requisitos.

En efecto, la protección de los recursos, su uso racional y su cuidado para la utilización por las generaciones futuras, supone un amplísimo ámbito de

competencias que esta norma pone en cabeza de la nación, a través de las leyes que dicte el Congreso nacional. Se trata de normativa que supera la cuestión ambiental para establecer las condiciones de uso y explotación de los recursos de manera que esas actividades no limiten ni eliminen el potencial de los recursos para las generaciones futuras y para las actuales, en este último caso en forma concomitante con otras cláusulas constitucionales.

Las provincias no solo tendrán las facultades de aplicación de aquellas normas nacionales, y la jurisdicción cuando corresponda, sino que también tendrán el "dominio originario" sobre los recursos, con los alcances que más adelante daremos a ese concepto y que completa el juego de facultades y jurisdicción de ambas instancias.

Las otras normas de la reforma de 1994, referidas directamente a los recursos naturales, son las del art. 75, inc. 17, CN que garantiza la participación de los pueblos originarios (indígenas en el texto constitucional) en su uso y explotación, y el párrafo final del art. 124 CN, relacionado con el "dominio originario" de los recursos. De manera indirecta, están relacionados con el art. 75, incs. 18 y 19, complementario de aquel —ambos denominados "cláusulas de progreso"—, y que remite a las nuevas condiciones del progreso humano y económico. Asimismo, no pueden obviarse, en este aspecto, las normas vigentes surgidas de los tratados suscriptos por nuestro país o directamente referidos y constitucionalizados por la propia CN.

Luego, para cada recurso en particular, debemos remitirnos a disposiciones especiales en virtud de lo dispuesto en el art. 75, inc. 12, CN con relación a la minería y los hidrocarburos, a la concepción del suelo, y a las reglas jurídicas con respecto al agua, ya que la legislación respectiva ha sido delegada por esa cláusula en el Congreso nacional. Como vemos, también aquí se ha dado una delegación de facultades a la nación, esta vez particularizada y a través de la sanción de los códigos allí mencionados.

Es necesario realizar una interpretación armónica de todas estas normas constitucionales de conformidad con la hermenéutica jurídica, es decir, que tiendan a la validez de sus contenidos y a la armonía y coordinación entre ellas, a todas las cuales debe contener.⁽⁶⁾

(6) CSJN, "Compañía Gral. de Combustibles SA", 16/03/1993, Fallos: 316:1533, y "Antorcha Comp. Argentina de Seguros SA", 14/12/1993, Fallos: 316:3014.

Esta regla es obviada y desconocida por alguna doctrina administrativista, que reduce la interpretación del art. 124 CN, aislándolo del conjunto de la normativa constitucional o bloque de constitucionalidad federal, en especial de las normas sancionadas paralelamente a esa cláusula en la misma Reforma de 1994.

La primera conclusión de esa tarea interpretativa es considerar que la categoría de los recursos naturales debe ser analizada desde la perspectiva de los bienes públicos, de la comunidad, con la salvedad de lo que determine la legislación para cada recurso por sus especiales características, por lo que su tratamiento como conjunto jurídico-conceptual corresponde al derecho público (dándole a este ámbito del derecho su más amplio sentido, sin constreñirlo ni subsumirlo en el derecho administrativo local, una rama del derecho público). Esta conclusión surge, entre otros fundamentos, de la jerarquía que le ha otorgado la reforma; de las autoridades que deben legislar sobre su marco jurídico —la nación o las provincias, según sea el caso—; de los fines que propone la reforma para esta “clase”, vinculados con las más altas valoraciones sociales y económicas; y de la no pertenencia al derecho privado.⁽⁷⁾ Todo ello dentro de una concepción de cuidado de aquellos bienes imprescindibles para la sociedad, siendo considerados en la actualidad la base del desarrollo social y económico de los países.

Este amplio carácter público no implica de ninguna manera el “dominio público” de estos recursos, ya que esta figura apunta a otros objetivos y califica otro tipo de bienes.⁽⁸⁾ No obstante, puede darse esa calidad en algún recurso en particular, en determinadas condiciones del mismo y según su legislación especial. Sin perjuicio de lo dicho, tal carácter sí supone la intervención jurisdiccional del Estado para legislar y regular los recursos naturales, su uso, explotación y disfrute, según los casos.

Otra conclusión o característica de estos bienes es que su configuración jurídica particular de ninguna manera es homogénea, ya que esta “clase”

(7) CASSAGNE, JUAN C., “El artículo 124 de la Constitución Nacional y el dominio originario”, en *Academia Nacional de Derecho*, julio de 2007. Este autor hace una amplia fundamentación del carácter de derecho público del instituto, justificando con varios argumentos por qué no pertenece al derecho privado y, por tanto, no puede adjudicársele al mismo el atributo de la propiedad en tanto derecho real.

(8) REBASA y CARBAJALES, “Los recursos naturales en la Reforma...”, *op. cit.*; y “La noción de suelo...”, *op. cit.*

está compuesta de recursos totalmente diferentes en su manifestación física en la naturaleza, y por lo tanto sus usos son distintos y los beneficios que aportan a la sociedad también lo son dado que dependen de distintas tradiciones de aprovechamiento.

Como consecuencia de ello, están regulados de manera especial, con fuentes legales también diferentes. La única característica jurídica común que los contiene emerge de la propia Constitución a partir de la reforma de 1994, lo cual crea una tensión particular entre esta calificación constitucional y las regulaciones legales dispersas existentes, que, en principio, deben adaptarse a la regla jerárquica de la norma superior. Así, por ejemplo, en el caso del suelo, su carácter público, es decir, de tutela estatal, legislación y regulación de su uso y goce, debe tener un correlato jurídico con la legislación existente respecto de la propiedad, uso y explotación del suelo en nuestro país.

También está claro que la reforma de 1994, al sancionar su discutida y polémica cláusula del artículo 124 *in fine*, no pretendió otorgar la propiedad de los recursos naturales, en tanto derecho real, a la nación o a las provincias. Viene esta afirmación a cuento de los antecedentes del antiguo concepto del "dominio originario", bien conocido por los constituyentes, que hicieron de esta cuestión uno de sus debates principales. En efecto, tanto en la reforma de 1949 como en la frustrada Convención Constituyente de 1957, se estipuló siempre la "propiedad" de dichos recursos —en cada caso con una descripción detallada diferente—, en forma inalienable e imprescriptible, de la nación en el primer caso, y de la nación y las provincias, según el territorio, en el segundo. Esos textos coinciden con los antecedentes históricos, que remiten a la "propiedad" privada de la nación o las provincias en relación a los recursos mineros, de los cuales los hidrocarburos forman parte y fueron la central preocupación de los constituyentes cuando discutieron esta cláusula.

Por lo tanto, si siempre se habló de "propiedad" en aquellos antecedentes, ¿por qué en la reforma de 1994 se instaló el concepto ambiguo, de difusa amplitud del "dominio originario"? ¿Qué sensación de prudencia o autolimitación impulsó a los constituyentes a apartarse de una idea clara en el derecho como la de la propiedad? ¿Por qué utilizaron el lenguaje de las obligaciones: "corresponde", en lugar del utilizado en los derechos reales, "pertenece"? Esta última acepción en el texto constitucional hubiera aclarado en parte el equívoco que convoca la cláusula.

Lo cierto es que se alejaron de la propiedad, que no podrá ya invocarse como atributo del “dominio originario” y, en cambio, la adornaron de las calidades de las obligaciones/facultades: todo aquello que remite a la capacidad, a la competencia, a la jurisdicción.⁽⁹⁾

Este cambio conceptual de los constituyentes tiene su explicación, y no podía ser de otra manera, ya que al dar un salto cualitativo respecto del objeto regulado, los “recursos naturales”, crearon una clase o categoría de mayor extensión que la especificada en aquellos antecedentes constitucionales. Esa clase merecía una calificación jurídica de cierta amplitud, ya que ahora comprende y abarca una serie de bienes mucho mayor que los definidos anteriormente.⁽¹⁰⁾ De ahí la opción por este conocido instituto del derecho minero como concepto integral —no puede separarse el vocablo “dominio” del de “originario” como pretende algún autor—,⁽¹¹⁾ y como referencia inequívoca a la tutela del Estado sobre ciertos bienes, que a su vez remite a facultades de legislación, cuidado y administración. Este concepto está vinculado al dominio eminente del Estado y de ninguna manera a la propiedad. Luego veremos que según la misma reforma esa facultad tutelar deberá ser compartida, permitiendo así que la caracterización legal de cada recurso siga el camino que vayan fijando las leyes por sus especiales condiciones, cuando no por la misma Constitución.

Con relación al art. 124 CN *in fine* no puede dejar de mencionarse la polémica existente en la academia respecto del llamado “caso Fayt”, por cuanto a esta cláusula constitucional del dominio originario le caben las

.....

(9) VALLS, MARIO F., *Recursos Naturales*, t. 1, Bs. As., AbeledoPerrot, 1994, p. 85 y ss, hace un exhaustivo análisis de la figura del dominio originario, sus orígenes en el derecho comparado, su vigencia en nuestro derecho a partir del derecho minero y sus relaciones con otras figuras, como la del dominio eminente. En el mismo sentido, DEL CASTILLO, LILIAN, *La gestión del agua en Argentina*, Bs. As., Ciudad Argentina, 2006, p. 254, sostiene que el art. 124 CN no atribuye competencias ni establece un derecho real de dominio, sino que distribuye potestades derivadas del dominio eminente y su intención es interpretar los derechos provinciales a la administración de estos recursos.

(10) IRIBARREN, FEDERICO J. “Acerca del dominio originario de los recursos naturales”, en *Revista de Derecho Ambiental*, n° 5, LexisNexis, 2006. Aquí se plantea la imposibilidad de adjudicar la propiedad como característica del derecho originario, poniendo como ejemplo del absurdo el recurso suelo y los recursos genéticos derivados de la biodiversidad.

(11) ROSATTI, HORACIO, *Derecho ambiental constitucional*, Bs. As., Rubinzal-Culzoni, 2007 p. 109. Otros autores han pretendido lo mismo, ignorando el claro origen de este concepto del derecho minero que remite a la tutela estatal. Ver HERNÁNDEZ, ANTONIO M., *Federalismo, autonomía municipal y Ciudad de Bs.As. en la reforma del 1994*, Bs. As., Depalma, 1997, p. 114.

conclusiones del fallo emblemático de la CSJN. En efecto, esta decisión, central de la reforma, no estaba incluida como tema susceptible de análisis en la ley de convocatoria, por lo que podría suponerse que, en caso de plantearse la cuestión, le sería aplicable aquella jurisprudencia aún vigente y declararse su nulidad.⁽¹²⁾ Sin embargo, no es nuestra posición la que sustentaron entonces los jueces de la CSJN. Hacemos esta alusión para quitarle a dicho párrafo del art. 124 CN el protagonismo central en la descripción jurídica de las normas constitucionales referidas a los recursos naturales.

Asimismo, el entendimiento armónico de estas prescripciones nos remite a integrar las normas directas referidas a los recursos naturales con las indirectas, especialmente las sancionadas en oportunidad de la reforma. Ello así por cuanto es necesario relacionar las nuevas disposiciones constitucionales entre ellas, ya que los constituyentes dieron vida a nuevas ideas en un marco de coincidencias temporales y de adaptación a la realidad de esa época. Nos referimos a los incisos 18 y —especialmente—, 19 del artículo 75 CN.

Entendemos que la vocación de los constituyentes al sancionar el nuevo inciso 19 fue complementar la antigua “cláusula del progreso” del inciso 18 con los nuevos desafíos de la época. Entre ellos, y vinculado con nuestro tema, el relacionado con el “crecimiento armónico de la Nación (...) promoviendo (...) políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones”. Nada tan específicamente ligado con los recursos naturales como esta idea del desarrollo igualitario de las regiones, ya que la naturaleza ha bendecido con sus riquezas a cada una de manera muy dispar, a pesar de lo cual todas conforman un conjunto social. Es un llamado a la solidaridad dentro del federalismo, para lo cual el Senado puede promover las medidas apropiadas para ese equilibrio.⁽¹³⁾

.....

(12) HERNÁNDEZ, ANTONIO M., *El caso “Fayt”, Bs. As., AbeledoPerrot, 2012*. Este autor rechaza la tesis de aquella composición de la CSJN, y, por lo tanto, la capacidad judicial de control constitucional de las decisiones de una convención constituyente (entre las cuales está el párrafo final del art. 124 CN). Estamos de acuerdo con esa posición, aunque son discutibles algunos de sus argumentos, pero el tema excede este trabajo. Allí se alude específicamente a la fragilidad legal de la disposición del artículo 124, *in fine*, CN.

(13) REBASA y CARBAJALES, “Los recursos naturales en la Reforma...”, *op. cit.*; y “La noción de suelo...”, *op. cit.* Allí se analizan la distribución desigual de los recursos naturales en el territorio nacional y la propuesta constitucional de una redistribución de sus beneficios, citando el pensamiento de Lorenzetti sobre la necesaria solidaridad entre el conjunto de nación y provincias con respecto a los recursos naturales.

En este sentido sostenemos que esa cláusula propone una redistribución de las riquezas naturales en beneficio del conjunto de la nación, un concepto integrador y de armonía nacional, sin perjuicio del beneficio particular que corresponde a cada provincia, según la legislación, para cada recurso. Esta prescripción de la reforma tiene una importancia fundamental en la explotación de los recursos naturales y en el reparto económico de sus beneficios.

En conclusión, la Reforma de 1994 ha introducido normas generales sobre los recursos naturales y normas especiales sobre las competencias y la jurisdicción de la nación y las provincias sobre ellos: son disposiciones claras que provienen del juego armónico entre las nuevas normas dictadas en esa oportunidad. De esa interpretación de los textos, siguiendo los principios de la hermenéutica constitucional que ya comentamos, surgen las siguientes conclusiones:

- La nación tiene la jurisdicción para sancionar las normas generales sobre el conjunto de los recursos naturales, y sobre cada uno en particular, en todo aquello que suponga su uso racional y su cuidado para beneficio del conjunto de la sociedad, tanto actual como futura, en especial teniendo presente la preservación de las condiciones naturales en que se hallan inmersos y del medio ambiente general.
- Dicha legislación general, a su vez, deberá tener presente el dominio originario de las provincias, o sea, su capacidad para legislar en su territorio sobre esos recursos, la que no podrá oponerse a aquella normativa nacional y, cuando se trate de temas ambientales, podrá requerir condiciones más exigentes de cuidado y protección.
- La legislación nacional también podrá extenderse en sus atribuciones federales en aquellos aspectos particulares delegados al Congreso Nacional —art. 75, inc.12, CN— sobre determinados recursos naturales contenidos en los códigos allí mencionados, normativa de carácter general y de fondo sobre la propiedad, el uso y explotación de los mismos.
- Por otra parte las provincias, en ejercicio del dominio originario, tienen la competencia para legislar en particular en sus territorios sobre los recursos naturales existentes, y son responsables en su jurisdicción del cumplimiento de las normas nacionales y locales.
- Finalmente, habiendo establecido limitaciones en el alcance del concepto de “dominio originario”, pautando que no se corresponde con la idea de propiedad o dominio en tanto derechos reales, podríamos preguntarnos a quién se adjudica su “propiedad” en nuestro régimen jurídico. Si bien el texto de la CN

no tiene una referencia expresa al respecto, podemos interpretar que los tratados internacionales con jerarquía constitucional nos dan una pista para contestar la inquietud. En efecto, tanto el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, como el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, consagran en su art. 1º, idéntico en los dos instrumentos, la titularidad de los pueblos sobre los recursos naturales. Estas disposiciones, de alguna manera, resuelven la problemática de esa titularidad, y coinciden con el sentido común: esos recursos suponen beneficios generales para las comunidades que habitan las naciones. El pueblo de cada nación, en esta idea, sería el titular de los recursos naturales en su territorio, lo cual también está en sintonía con el art. 75, inc. 19, CN.

2 | El recurso agua en la CN y en los tratados internacionales

Nos queda entonces el desafío de analizar la configuración jurídica del agua como recurso natural, tomando para ello los antecedentes constitucionales, los provenientes de los tratados internacionales, la legislación, la doctrina y la jurisprudencia. Tarea no exenta de dificultades por cuanto la existencia de profusa legislación nacional y local, así como normativa internacional, se contraponen con escasas disposiciones constitucionales con referencia directa al recurso agua. De manera que intentaremos estudiar cómo aquella amplia normativa de diversas fuentes debiera compatibilizarse con los principios constitucionales sobre los recursos naturales antes descriptos.

2.1 | El agua en la Constitución Nacional

En el ordenamiento jurídico argentino el agua es abordada, en primer lugar, como un recurso natural protegido por las disposiciones del art. 41 CN, con diversas características y efectos jurídicos que se han señalado en el comienzo de este trabajo. A ello deben agregarse las otras disposiciones constitucionales referidas a los recursos naturales que se entienden en armonía con aquel: el art. 75, incs. 12, 17, 18 y 19; y el art. 124 CN. Como veremos más adelante, esa caracterización debe analizarse frente a lo establecido en el Código Civil, además de otras normas, en el cual es considerado un bien del dominio público del Estado, un bien privado en ciertos casos, y, según los tratados vigentes y la jurisprudencia, bien de incidencia colectiva y derecho humano fundamental.

El texto constitucional no contiene otras referencias directas o indirectas sobre el agua, salvo las relacionadas con los ríos. El agua de los ríos, en cuanto a su uso para la navegación, ha sido considerada en los arts. 26 y 75, inc. 10, CN a partir de los cuales se estableció la jurisdicción nacional en lo concerniente a la reglamentación de ese uso. El empleo del agua como vía de navegación la trataremos más adelante junto con los demás usos del recurso.

2.2 | El agua en los tratados internacionales

Los tratados con estatus constitucional, según lo dispuesto por el art. 75, inc. 22, CN, son los allí mencionados, o los que adquiere ese nivel por el procedimiento que se establece en dicha norma. Los demás tienen la jerarquía que se dispone en los arts. 31 y 75, inc. 22 *in limine*, CN.

Con referencia al primer grupo de acuerdos, se nos presenta la cuestión de la necesaria coordinación de normas, según la especial hermenéutica constitucional, entre la CN y aquellos tratados. En ese caso, se impone la validez, como criterio general, de ambos cuerpos jurídicos, interpretando en armonía sus previsiones. Si hubiera discrepancia respecto de la declaración de derechos y garantías de la CN, tendrá primacía esta última, por la disposición específica del art. 75, inc. 22.⁽¹⁴⁾

Con relación al segundo grupo de tratados con jerarquía supralegal, deben interpretarse con los mismos criterios que para las cláusulas constitucionales, intentando la armonía entre sus normas, su validez, y, en caso de discrepancia, la supremacía de la CN.

Lo dicho es importante por la interacción entre las disposiciones del art. 41 CN, que ya hemos analizado, y su potenciación con las normas internacionales, complementarias de lo que establece la CN.

De esta manera, la jerarquía de las disposiciones de aquellos tratados debe considerarse también cuando se analiza su relación con la normativa legal sobre el agua en nuestro país.

(14) Si bien los convencionales constituyentes ya han efectuado el juicio de compatibilidad entre los tratados de derechos humanos mencionados y la Constitución al momento de declarar la jerarquía constitucional de los primeros, la armonía entre ambos es un juicio del constituyente que los poderes constituidos no pueden discutir. CSJN, "Chocobar, Sixto Celestino c/ Caja Nacional de Previsión para el Personal del Estado y Servicios Públicos s/ reajuste por movilidad", 27/12/1996, considerandos 11, 12 y 13 Fallos: 319:3241.

2.2.1. La protección del derecho humano al agua y al saneamiento en los tratados internacionales

El agua potable y el saneamiento pueden promover u obstaculizar el desarrollo humano. Son dos aspectos fundamentales que influyen en lo que las personas pueden hacer o pueden devenir, esto es, en sus capacidades. El acceso al agua no es solo un derecho humano fundamental, sino que también es esencial para el goce efectivo de otros derechos humanos y resulta una condición para alcanzar los grandes objetivos del desarrollo humano.⁽¹⁵⁾

La interdependencia de los derechos ha sido desde hace tiempo referida por la doctrina y, en este sentido, Bazán propugna "una visión sistémica de los derechos humanos".⁽¹⁶⁾ Ante ello, observamos que el derecho humano al agua resulta un prerequisite esencial para el goce efectivo de otros derechos humanos,⁽¹⁷⁾ tales como el derecho a una alimentación adecuada,⁽¹⁸⁾ el derecho a la salud,⁽¹⁹⁾ el derecho a un medio ambiente sano,⁽²⁰⁾ o el derecho a un nivel de vida adecuado, entre otros.

(15) PROGRAMA DE NACIONES UNIDAS PARA EL DESARROLLO NACIONES UNIDAS, *Informe sobre el Desarrollo Humano 2006, Más allá de la escasez: Poder, pobreza y crisis mundial del agua*, Grupo Mundi-Prensa, 2006, Cap. 1.

(16) ABRAMOVICH, VÍCTOR y COURTIS, CHRISTIAN, *Los derechos sociales como derechos exigibles*, Madrid, Trotta, 2002, p. 29; y GIL DOMÍNGUEZ, ANDRÉS, *Constitución socioeconómica y derechos económicos, sociales y culturales*, Bs. As., Ad-Hoc, 2009, p. 228, quien, siguiendo a Pisarello, propugna la interdependencia e indivisibilidad de todos los derechos en términos axiológicos y estructurales.

(17) Courtis se refiere a la jurisprudencia vernácula sobre derecho al agua, destacando las diversas estrategias legales que han sido empleadas para su protección, y concluye que la contaminación del agua ha sido presentada como una violación del derecho a la salud, de derechos ambientales, y aún de derechos patrimoniales. COURTIS, CHRISTIAN, *La justiciabilidad de los Derechos Sociales en la Argentina: Algunas Tendencias*, en "El mundo prometido. Escritos sobre derechos sociales y derechos humanos", México D. F., Fontamara, 2009, p. 127.

(18) ONU, Informe del Relator Especial de la Comisión sobre el Derecho a la Alimentación, el Sr. Jean Ziegler (E/CN.4/2002/58), presentado de conformidad con la resolución 2001/25 de la Comisión, 20/04/2001.

(19) ONU, COMITÉ DE DERECHOS ECONÓMICOS SOCIALES Y CULTURALES, Observación general 14, "El derecho al disfrute del más alto nivel posible de salud", 2000, párrs. 11, 12 a), b) y d), 15, 34, 36, 40, 43 y 51.

(20) Como afirmó el representante del Estado Plurinacional de Bolivia en la Asamblea General de la ONU, 28/07/2010, "... según el informe de 2009 de la Organización Mundial de la Salud y el UNICEF, titulado 'Diarrea: Por qué los niños siguen muriendo y qué se puede

Así, empezó siendo reconocido dentro del sistema universal de protección de los derechos humanos,⁽²¹⁾ en la Convención sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación contra la Mujer,⁽²²⁾ y en la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad:⁽²³⁾ ellos refieren explícitamente al acceso a los servicios de abastecimiento de agua en las disposiciones sobre un nivel de vida adecuado. A su vez, la Convención sobre los Derechos del Niño⁽²⁴⁾ refiere al suministro de “agua potable salubre” como una de las medidas que los Estados adoptarán para combatir las enfermedades y la malnutrición en el marco de la atención primaria de la salud.

Por su parte, el Pacto Internacional de Derechos Económicos Sociales y Culturales enumera una serie de derechos que dimanan del derecho a un nivel de vida adecuado, “incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados”, y son indispensables para su realización (art. 11). El Comité de Derechos Económicos Sociales y Culturales de Naciones Unidas, al interpretar este artículo ha sostenido que “el uso de la palabra ‘incluso’ indica que esta enumeración de derechos no pretendía ser exhaustiva. El derecho al agua se encuadra claramente en la categoría de las garantías indispensables para asegurar un nivel de vida adecuado, en particular porque es una de las condiciones fundamentales para la supervivencia”.⁽²⁵⁾

Así las cosas, el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de las Naciones Unidas, estableció que “el derecho humano al agua es el

.....

hacer’, cada día 24.000 niños mueren en los países en desarrollo por causas que se pueden prevenir, como la diarrea, producto de agua contaminada. Esto significa que muere un niño cada tres segundos y medio. Uno, dos, tres...” (“Acta de la sesión de la Asamblea General”, 28/07/2010, votación de la Resolución A/RES/64/292).

(21) BELLOTTI, MIRTA L., “El derecho al agua y al saneamiento, derechos humanos fundamentales”, en *La Ley, Suplemento Actualidad*, 26/05/2011.

(22) ONU, Convención sobre la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer, art. 14, inc. 2 h). Aprobada por la República Argentina conforme ley 23.179 (1985).

(23) ONU, Convención sobre los derechos de las personas con discapacidad, art. 28, inc. 2 a). Aprobada por la República Argentina conforme ley 26.378 (2008).

(24) ONU, Convención sobre los Derechos del Niño, art. 24, inc. 2 c). Aprobada por la República Argentina conforme ley 23.849 (1990).

(25) ONU, COMITÉ DE DERECHOS ECONÓMICOS SOCIALES Y CULTURALES, Observación general 15, “El derecho al agua”, Ginebra, 2002.

derecho de todos a disponer de agua suficiente, salubre, aceptable, accesible y asequible para el uso personal y doméstico".⁽²⁶⁾

Pero fue recién en 2010 que la Asamblea General de las Naciones Unidas declaró el acceso seguro al agua potable salubre y al saneamiento como un derecho humano fundamental, para el completo disfrute de la vida y de todos los demás derechos humanos.⁽²⁷⁾

Esta histórica resolución, que reconoció el derecho humano al agua y saneamiento como un derecho humano autónomo, exhortó a los Estados y las organizaciones internacionales a que proporcionen recursos financieros y propiciaran el aumento de la capacidad y la transferencia de tecnología por medio de la asistencia y la cooperación internacionales, en particular a los países en desarrollo, a fin de intensificar los esfuerzos por proporcionar a toda la población un acceso económico al agua potable y al saneamiento.

Dicha resolución fue dictada en armonía con el compromiso contraído por la comunidad internacional de cumplir plenamente los "Objetivos de Desarrollo del Milenio", especialmente de reducir a la mitad, para 2015, el porcentaje de personas que carecen de acceso a agua potable o no pueden costearlo y, según lo convenido en el Plan de Aplicación de las Decisiones de la Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible,⁽²⁸⁾ hacer lo propio, para el mismo año, con el porcentaje de personas que no tengan acceso a servicios básicos de saneamiento, de conformidad con dichos Objetivos.⁽²⁹⁾

.....

(26) *Ibid.*

(27) ONU, ASAMBLEA GENERAL, 108ª sesión plenaria, Resolución A/RES/64/292, "Derecho humano al agua y el saneamiento", 28/07/2010. La Resolución fue adoptada a iniciativa del Estado Plurinacional de Bolivia, tras quince años de debates, con el voto favorable de 122 países y 44 abstenciones.

(28) ONU, "Informe de la Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible", Johannesburgo, 2002.

(29) Los "Objetivos de Desarrollo del Milenio" (2000) pretenden reducir a la mitad el número de personas sin acceso a agua segura y a servicios de saneamiento antes del año 2015. No es la primera vez que la comunidad internacional ha establecido metas ambiciosas. A principios de los 80, los gobiernos fijaron con entusiasmo el objetivo de agua y saneamiento para todos antes de 1990. A comienzos de los 90, la "Tercera Década del Agua", se volvió a establecer el mismo objetivo. ¿Tendremos que admitir en el año 2015 que ha pasado otra década de

Por otra parte, en el análisis de la problemática del acceso al agua potable no debe pasarse por alto la repercusión del fenómeno del cambio climático para el goce efectivo de este derecho. En este sentido, el Informe de la Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos sobre la relación entre el cambio climático y los derechos humanos, pone de relieve que “se prevé que la pérdida de glaciares y la reducción de la capa de nieve irán en aumento y afectarán negativamente a la disponibilidad de agua de deshielo procedente de las cadenas montañosas para más de la sexta parte de la población mundial. Las condiciones meteorológicas extremas, como la sequía y las inundaciones, afectarán también al abastecimiento de agua”. Así pues, el cambio climático agudizará las tensiones existentes sobre los recursos hídricos y agravará el problema del acceso a agua potable salubre, del que carece actualmente una cifra estimada de 1.100.000.000 de personas en todo el mundo, carencia que representa una de las principales causas de morbilidad y enfermedad.⁽³⁰⁾

2.2.2. La particularidad del sistema africano de protección de los derechos humanos

Dentro de las cartas fundantes y los instrumentos de protección de los derechos humanos del sistema universal de Naciones Unidas y el sistema interamericano de la Organización de Estados Americanos, no encontramos una referencia explícita a los recursos naturales, con excepción de la mención general que señalamos anteriormente sobre la propiedad de los mismos. En este aspecto, se distingue el sistema africano de protección de derechos humanos, el cual —no obstante haber tomado al primero como modelo jurídico— contiene, en la “Carta Africana de Derechos Humanos”, una norma específica referida a los recursos naturales y una Convención sobre la naturaleza y los recursos naturales.⁽³¹⁾ Podríamos pensar

.....
metas sin cumplir?, PROGRAMA DE NACIONES UNIDAS PARA EL DESARROLLO NACIONES UNIDAS, *Informe sobre el Desarrollo Humano 2006*, op cit., p. 56.

(30) ONU, Informe de la Oficina del Alto Comisionado para los Derechos Humanos sobre la relación entre el cambio climático y los derechos humanos, A/HRC/10/61, 15/01/2009, con cita de IPCC AR4 Synthesis Report, pp. 48/52.

(31) “Convenio Africano sobre la Naturaleza y los Recursos Naturales”, donde entre otras medidas de protección de los recursos naturales, los Estados parte se obligan a formular orientaciones generales para la conservación, utilización y desarrollo de los recursos hídricos, la prevención de la contaminación y el control de la utilización del agua (artículo V).

que la razón estriba en la historia de apropiación extranjera de estos recursos en el continente africano. Ante ello, uno de los principales objetivos de la Carta de la Organización de Unidad Africana es “poner los recursos naturales y humanos del [...] continente al servicio del progreso de los pueblos” y “eliminar bajo todas sus formas el colonialismo de África”.⁽³²⁾

En efecto, el art. 21 de la “Carta Africana de los Derechos Humanos y de los Pueblos” (Carta de Banjul)⁽³³⁾ establece que:

1. Todos los pueblos dispondrán libremente de sus riquezas y recursos naturales. Este derecho será ejercido en el exclusivo interés del pueblo. En ningún caso será pueblo alguno privado de él.
2. En caso de expoliación, el pueblo desposeído tendrá derecho a la recuperación legal de su propiedad así como a una compensación adecuada.
3. El derecho a disponer libremente de las riquezas y recursos naturales será ejercido sin perjuicio de la obligación de promover la cooperación económica internacional basada en el respeto mutuo, el intercambio equitativo y los principios del derecho internacional.
4. Los Estados firmantes de la presente Carta ejercerán, individual y colectivamente, el derecho a disponer de sus riquezas y recursos naturales con vistas a reforzar la unidad y la solidaridad africanas.
5. Los Estados firmantes de la presente Carta se comprometerán a eliminar toda forma de explotación económica extranjera, especialmente la practicada por los monopolios internacionales, con el fin de posibilitar que sus pueblos se beneficien plenamente de las ventajas derivadas de sus recursos naturales.

Destacamos esta particularidad del sistema africano de protección de los derechos humanos como una valiosa conquista jurídica, inspirada en valores de unidad, solidaridad y propiedad popular de los recursos naturales.

(32) “Carta de la Organización de Unidad Africana”, Adís Abeba (Etiopía), 25/05/1963, en vigor desde el 13/09/1963.

(33) Aprobada el 27/07/1981, en vigor desde el 21/10/1986.

Creemos que debe fortalecerse en nuestro sistema jurídico el derecho de los pueblos a la soberanía permanente sobre sus recursos naturales, en interés del desarrollo nacional en equilibrio con el cuidado del ambiente, del bienestar del pueblo —y las generaciones futuras— y la garantía de sus derechos humanos.⁽³⁴⁾

3 | La internacionalidad regulatoria en la gestión de los recursos hídricos

Por otra parte, en este nuevo “orden jurídico mundial” como se lo ha denominado,⁽³⁵⁾ si bien el fenómeno jurídico global más trascendente ha sido el reconocimiento y la protección de los derechos humanos, también se ha verificado una importante regulación internacional en materia comercial, agrícola, de energía, medio ambiente y ayuda al desarrollo, entre otros, la que se caracteriza por su dinámica expansión.⁽³⁶⁾ De este modo, los sistemas transnacionales de regulación han desplazado muchas decisiones, que hasta ahora se acotaban a los ámbitos nacionales, hacia el espacio global, incrementando su internacionalidad. Los tratados internacionales se integran al sistema policéntrico de producción normativa con múltiples organismos internacionales, regionales y binacionales, que a su vez reciben la influencia de redes mundiales de interdependencia y cooperación informales.⁽³⁷⁾

En este sentido, el Consejo Mundial del Agua (WWC, por sus siglas en inglés), creado en 1996 para responder a la creciente conciencia de la crisis global del agua, tiene como sus principales objetivos la conservación de los recursos hídricos y su gestión sostenible y eficiente para asegurar la vida en la tierra. Cada tres años, en estrecha colaboración con un país

(34) Si bien existen resoluciones de la Asamblea General de Naciones Unidas en este sentido (Resolución 1803 (XVII), 1962) aún no ha sido convenida una norma convencional como en el caso africano que destacamos.

(35) GORDILLO, AGUSTÍN, *Hacia la unidad del orden jurídico mundial*, 9ª ed., Bs. As., F.D.A., 2009.

(36) RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, JAIME, *El derecho administrativo global: un derecho principal*, Revista Rap, n° 377, Bs. As., 2010.

(37) MERTEHIKIAN, EDUARDO y DROMI, ROBERTO, *Octavas Reflexiones desde el Derecho Administrativo al Proyecto de Código Civil y Comercial; “Armonizar el proyecto con las regulaciones internacionales delegadas”*, Ediciones RAP, 2012.

y una ciudad anfitriona, organiza el Foro Mundial del Agua.⁽³⁸⁾ Este Foro constituye la plataforma internacional más grande de intercambio en aras de crear conciencia sobre los problemas del agua, el desarrollo y el medio ambiente y promover compromisos políticos al respecto.⁽³⁹⁾

En nuestro continente, en noviembre del 2009 se creó el Foro del Agua de las Américas (WFA, por sus siglas en inglés) como un mecanismo para el análisis, debate y consolidación de la agenda regional del agua. Constituye una plataforma de colaboración multisectorial en la región, estructurada como un cuerpo abierto e inclusivo, con el propósito de promover cambios e implementar soluciones para superar los retos hídricos que enfrenta la región, como también coordinar el proceso preparatorio de los Foros Mundiales del Agua.

4 | El agua en el ordenamiento legal argentino

Como ha señalado Marienhoff, el estudio integral de las aguas, por su índole, es de enciclopedia jurídica,⁽⁴⁰⁾ dado que no pertenece con exclusividad a ninguna de las ramas del Derecho ni tampoco a las de la ciencia. Ante ello, Marienhoff propugnaba el estudio integral y profundo del Derecho de aguas como una disciplina autónoma.

En este capítulo, de cara al objeto del presente artículo, analizaremos el derecho del agua desde el punto de vista del derecho constitucional. Así las cosas, en el ordenamiento jurídico argentino, el agua es abordada, en

(38) 1^{er} Foro Mundial del Agua, Marruecos, 1997; 2^{do} Foro Mundial del Agua: "Visión Mundial del Agua", Holanda, 2000; 3^{er} Foro Mundial del Agua: "Acciones del Mundo para el Agua" Japón, 2003; 4^{to} Foro Mundial del Agua: "Acciones Locales para un Desafío Global", México, 2006; 5^{to} Foro Mundial del Agua: "Conciliar Divisiones por el Agua", Turquía, 2009.

(39) Al mismo tiempo, existe un Foro Alternativo Mundial del Agua (FAME) que, cuestionando la legitimidad del Foro Mundial del Agua y del Concejo Mundial del Agua, se constituyó como un espacio alternativo de diálogo. Incluyendo a numerosas organizaciones académicas, movimientos sociales y organizaciones de protección del medio ambiente, sostiene la consigna del agua como "un bien común y no como una mercancía". Declaración de los participantes en el Foro Alternativo Mundial del Agua, Marsella, 14-17/03/2012.

(40) MARIENHOFF, MIGUEL SANTIAGO, *Régimen y Legislación de las Aguas Pública y Privadas, Tratado de Derecho Administrativo*, t. VI, 3^o ed., Bs. As., AbeledoPerrot, 2011, p. 59.

primer lugar, como un recurso natural protegido por las disposiciones del art. 41 CN, con diversas características y efectos jurídicos que se han señalado en el comienzo de este trabajo.

La peculiaridad del derecho al agua está dada por su doble dimensión: como derecho personalísimo, esencial y humano, por un lado, y, por otro, como derecho predominantemente social.

Lorenzetti señala que si bien es tradicional que los códigos civiles regulen los bienes por su pertenencia al dominio público o privado, "... en los últimos años ha surgido una categoría de bienes que no pertenecen al Estado ni a los particulares en forma exclusiva, y que no son susceptibles de ser divididos en partes que permitan afirmar sobre ellas la titularidad individual de un derecho dominial".⁽⁴¹⁾

Como vemos, el agua está tutelada por un vasto y complejo conjunto de normas, desde la CN y constituciones provinciales, códigos de fondo, leyes ambientales de presupuestos mínimos, códigos provinciales de aguas, acuerdos federales y convenciones y tratados internacionales y regionales que trataremos más adelante.

Nuestro desafío, siguiendo los presupuestos antes enunciados, será discernir sobre cuándo la supremacía constitucional está en juego, dada la calidad de recurso natural del agua, en la medida que la legislación entre en discrepancia con aquellas normas.

4.1 | El Código Civil

Desde el punto de vista legal, el agua es una cosa en los términos del art. 2311 CC; y en sus distintas manifestaciones, está considerada como un bien público, al que los particulares acceder, para su uso y goce, en determinadas circunstancias (arts. 2340, 2341 y 2349 CC).

Los bienes públicos pueden ser nacionales o provinciales, según estén situados en una u otra jurisdicción. En consecuencia, será nacional el poder de legislar sobre el uso y goce de los bienes públicos nacionales (art. 75, incs. 15 y 30, CN), y provincial el poder de policía sobre los bienes públicos

(41) LORENZETTI, RICARDO L., *Teoría del Derecho Ambiental*, Bs. As., La Ley, 2009, p. 7.

locales. Algunos autores encuentran el fundamento jurídico de esta última atribución provincial en el art. 121 CN, en cuyo mérito las provincias conservan todo el poder no delegado. Pero ¿es “exclusiva” esta facultad de las provincias? ¿Cuáles son sus límites regulatorios? ¿Cómo incide, en este sentido, la reforma, al prever la delegación de facultades provinciales en la Nación por el art. 41 CN?

Como se observa, la distinción entre la jurisdicción nacional y provincial sobre los bienes públicos pertenece al derecho público. No obstante, el art. 2341 CC establece que “[l]as personas particulares tienen el uso y goce de los bienes públicos del Estado o de los Estados, pero estarán sujetas a las disposiciones de este código y a las ordenanzas generales o locales”.

Esta disposición fue criticada por Marienhoff, quien sostiene que los bienes públicos situados en jurisdicción provincial no están sujetos “a las disposiciones de este Código”. Ello porque el CC no podría regular el uso y goce de estos bienes: es una ley de la nación y resulta una materia ajena a su competencia y propia de las leyes locales (art. 121 CN). Además, concluye que el Código Civil nada tiene que hacer respecto del uso y goce de los bienes públicos por ser una materia que pertenece al derecho público.⁽⁴²⁾ Más adelante haremos una crítica de esta afirmación.

Como veremos seguidamente, el Código Civil y Comercial de la Nación toma nota de la crítica hecha por Marienhoff, y elimina la referencia a la regulación del art. 2341 CC.

4.2 | El Código Civil y Comercial

En los “Fundamentos” del proyecto de CCyC aprobado recientemente podemos observar un nuevo enfoque que convoca a una visión más social y colectiva de los recursos naturales:

En su mayoría, los códigos del derecho privado comparado regulan sólo los derechos individuales. El anteproyecto que presentamos da una importancia relevante a los derechos de incidencia colectiva, en consonancia con la Constitución Argentina

(42) MARIENHOFF, *Tratado...*, op. cit., p. 91. El autor explica la “falla” de esta norma en la fuente que inspiró a Vélez Sarsfield. Marienhoff sostiene que el art. 2341 fue tomado del Código Civil de Chile, república unitaria.

y de modo coordinado con la brasileña. **Esto tiene un impacto significativo en el modo de relacionamiento con los recursos naturales.** En materia de bienes, la mayoría de los códigos decimonónicos han quedado desactualizados. En efecto, aparecieron bienes que, siendo de la persona, no tienen un valor económico, aunque sí una utilidad, como sucede con el cuerpo, órganos, genes, etcétera. La relación exclusiva entre los bienes y la persona también ha mudado y aparecen las comunidades, como ocurre con los pueblos originarios. **Finalmente, los conflictos ambientales, se refieren a bienes que son mencionados en el código como del dominio público, pero la Constitución y la ley ambiental los considera colectivos, y no solamente de propiedad del Estado.** Todo ello requiere una concepción más amplia, que ha sido receptada en el proyecto (el resaltado nos pertenece).⁽⁴³⁾

Si bien la exposición de los fundamentos del Proyecto no brinda mayores precisiones en lo referente al dominio público, sí anticipa el propósito de sus redactores de superar el criterio patrimonialista imperante, para hacer hincapié en la funcionalidad (individual y/o social) que pueden alcanzar los bienes, más allá de su valor económico.⁽⁴⁴⁾

En este sentido, el proyecto reglamenta dos categorías que han sido introducidas a nuestro ordenamiento por el convencional constituyente en 1994 y que impactan en nuestro análisis: los derechos de incidencia colectiva y derechos de propiedad comunitaria de los pueblos originarios.

Más adelante, trataremos el abordaje del agua como bien de incidencia colectiva y la gravitación de esta reglamentación en el tema.

Por otra parte, el CCyC, de manera análoga al actual art. 2340 CC, adopta una metodología enunciativa para delimitar los bienes que integran el

(43) "Fundamentos del Anteproyecto de Código Civil y Comercial de la Nación elaborados por la Comisión Redactora", en *Proyecto de Código Civil y Comercial de la Nación*, Bs. As., ediciones Infojus, 2012, p. 523.

(44) DE LA RIVA, IGNACIO; GUIRIDIAN, JAVIER y COVIELLO, PEDRO, "Régimen del Dominio Público", en *Análisis del proyecto de nuevo Código civil y comercial 2012*, [en línea] <http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/repositorio/libros/analisisproyecto-nuevo-codigo-civil.pdf>

dominio público. En efecto, el art. 235 CCyC enumera, en sus ocho, incisos los bienes que pertenecen al dominio público, estableciendo que no se trata de una enumeración taxativa al dejar exceptuado lo dispuesto por leyes especiales. En la reforma, se introduce un nuevo criterio sobre el agua, aceptando su propiedad privada en algunos casos específicos (arts. 236, inc. c,⁽⁴⁵⁾ y 239),⁽⁴⁶⁾ con especiales limitaciones en razón del interés público.

Observamos otra novedad en el art. 237 CCyC: su última parte establece que “las personas tienen su uso y goce, sujeto a las disposiciones generales y locales”, eliminando así la referencia que hacía el actual art. 2341 a la sujeción del poder de policía a las disposiciones del propio Código.

No obstante, la norma no despeja el mentado debate acerca de cuándo el uso y goce de los bienes públicos debe ser regulado por el régimen “general” —entendemos que debió decir nacional— o por el local.

Es en este punto que entendemos entra a jugar la supremacía constitucional, la que ha dispuesto expresamente la legislación nacional básica para todos los recursos naturales, siendo el agua uno de los principales de esa categoría o clase.

Por otra parte, la comisión redactora había propuesto la inclusión de un artículo en el que se reconocía el derecho humano al agua potable, que fue eliminado del proyecto de ley que ingresara posteriormente al Congreso para su debate. El art. 241 del Anteproyecto de Juristas establecía: “Derecho fundamental de acceso al agua potable. Todos los habitantes tienen garantizado el acceso al agua potable para fines vitales”. Entre los aspectos valorativos que caracterizaron el Anteproyecto de Juristas surge la “constitucionalización del Derecho privado”. En este sentido, en los fundamentos del Anteproyecto se explica que

... la mayoría de los códigos existentes se basan en una división tajante entre el Derecho público y privado. El Anteproyecto, en cambio, toma muy en cuenta los tratados en general, en particular los de Derechos Humanos, y los derechos reconoci-

(45) Los lagos no navegables que pertenecen al dominio privado del Estado.

(46) Las aguas que surgen en los terrenos de los particulares pertenecen a sus dueños, quienes pueden usar libremente de ellas, siempre que no formen cauce natural.

dos en todo el bloque de constitucionalidad. En este aspecto innova profundamente al receptor la constitucionalización del Derecho privado, y **establece una comunidad de principios entre la Constitución, el Derecho público y el Derecho privado**, ampliamente reclamada por la mayoría de la doctrina jurídica argentina...” (el resaltado nos pertenece).⁽⁴⁷⁾

El proyecto de ley, al igual que el código finalmente sancionado, delineó un criterio distinto en este aspecto, reacio a aquella “comunidad de principios” entre el derecho público y privado, excluyendo de la ley toda regulación sobre materias que pudieran ser consideradas, por una parte de la doctrina, como derecho administrativo local.

En consecuencia, fue excluida del CCyC la declaración del derecho humano al agua. Los argumentos esgrimidos en este sentido se basaron en la defensa del federalismo, en virtud del dominio originario de los estados provinciales sobre los recursos naturales regulado en el art. 124 CN.

No obstante, el art. 240 CCyC guardó parcialmente su redacción original, contemplando los supuestos de límites al ejercicio de los derechos individuales sobre los bienes colectivos. En efecto, establece que el ejercicio de los derechos individuales sobre los bienes debe ser compatible con los derechos de incidencia colectiva, debiendo conformarse a las normas del derecho administrativo nacional y local dictadas en el interés público, sin afectar el funcionamiento ni la sustentabilidad de los ecosistemas de la flora, la fauna, la biodiversidad, los valores culturales, el paisaje y, entre otros, el agua “según el criterio previsto en la ley especial”.

Asimismo, el art. 241 CCyC establece que cualquiera sea la jurisdicción en que se ejerzan los derechos, debe respetarse la normativa sobre presupuestos mínimos que resulte aplicable.

Es decir que el art. 241 CCyC consagra la protección de los derechos de incidencia colectiva como límite al ejercicio de los derechos individuales sobre los recursos, estableciendo asimismo la prohibición de afectación del funcionamiento y sustentabilidad del recurso natural agua. Encontramos ello concordante con el art. 41 CN. Así las cosas, el mismo argumento

.....
(47) “Fundamentos ...”, en *Proyecto ...*, op. cit., p. 524.

que se utilizó para eliminar la expresa consagración del derecho humano al agua en el CCyC pudo haber sido empleado para impugnar la constitucionalidad del art 240 CCyC en el aspecto que comentamos, frente al art. 124 CN.

No obstante, con expresa remisión a las normas nacionales de presupuestos mínimos y con fundamento en el art. 41 CN, la nueva norma que comentamos razonablemente regula la protección del agua para toda la Nación Argentina.

En esta inteligencia, parece un exceso interpretativo del art. 124 CN —y una oportunidad perdida—, no contemplar el derecho humano al agua en el nuevo CCyC, como fuera propuesto por la Comisión de Juristas y como señalan los instrumentos internacionales anteriormente mencionados en este trabajo.

4.3 | Los códigos provinciales

La regulación a través de códigos locales del recurso agua se presenta como una característica de larga tradición en nuestro derecho. Su difusión también está relacionada con la inexistencia de una ley nacional sobre su uso, que tenga una visión abarcativa y general del recurso. La provincia de Mendoza ha sido pionera en el tema, en su desarrollo académico y jurisprudencial.

Desde la perspectiva de la tesis aquí desarrollada, esa legislación provincial está totalmente de acuerdo con la facultad local, proveniente del “dominio originario”, que no solamente es capacidad regulatoria, sino también jurisdiccional, de gestión y control. Solamente cede esa amplia competencia en el caso de existir legislación nacional que fije pautas generales sobre determinados usos del agua, y la legislación local se contraponga con aquella o sea más permisiva.

5 | La legislación sobre el agua y la CN

Ahora bien, si consideramos la primacía de la CN que hemos relatado, debemos preguntarnos en qué medida ella influye en la legislación vigente sobre el agua, dado su carácter de “recurso natural” y el especial tratamiento que le da la norma fundamental a esta clase, en primer lugar,

en la aparente discrepancia que plantea Marienhoff respecto de las competencias del Código Civil para legislar al respecto. El eminente administrativista estima que, tratándose de un bien público, debe ser legislado en la órbita del derecho provincial. Hace así una interpretación tradicional sobre la competencia respecto de los bienes públicos, según la cual corresponde al ámbito local por ser una facultad no delegada por las provincias (art. 121 CN) y, por lo tanto, regulada en el derecho administrativo. Si bien es cierto que la CN no ha previsto un Código Administrativo como facultad delegada, ninguna norma establece que todo lo público es derecho administrativo y, en consecuencia, local.

En efecto, existen numerosas normas en el CCyC que contienen principios de derecho público. En cambio, cuando la propia CN discierne y establece normas de derecho público, sí es la norma máxima a la que debe adecuarse la legislación. Y la CN fija un criterio: la normativa general sobre todos los recursos naturales corresponde al Congreso nacional por delegación expresa, según lo determina el art. 41 CN.

La legislación particular, vinculada a aquella, corresponde a las provincias, así como la gestión de ese recurso natural. Esta jerarquía está más allá del derecho administrativo o civil, en tanto ámbitos de análisis de algunos aspectos en materias específicas. La Constitución nacional es la norma suprema para fijar criterios sobre jurisdicción y competencias en torno a lo público en nuestro derecho, y es la norma fundamental para establecer los criterios sobre el derecho público en sí mismo.

En síntesis, lo público es local cuando no ha sido establecido de manera distinta por la Constitución Nacional o las leyes nacionales dictadas en su consecuencia.

Por lo tanto debemos analizar qué aspectos de la legislación vigente sobre aguas se halla en discrepancia con los principios constitucionales, y qué remedios existen para su adecuación.

Un ejemplo concreto de esta perspectiva es la interpretación del art. 237 CCyC, que hicimos anteriormente, por la cual "... las disposiciones generales..." allí mencionadas, corresponden a normas nacionales sobre el uso de las aguas, como son entre otras, las que regula la ley 25.688 de presupuestos mínimos de aguas.

6 | El Acuerdo Federal del Agua

A instancias de la Subsecretaría de Recursos Hídricos de la Nación, con el objeto de definir una base jurídica sólida que garantizase una gestión eficiente y sustentable de los recursos hídricos para todo el país, las provincias argentinas convocaron a los sectores vinculados con el uso, gestión y protección de sus recursos hídricos para establecer lineamientos que armonicen los valores sociales, económicos y ambientales que la sociedad le adjudica al agua.

El "Acuerdo Federal del Agua" se firmó en la Ciudad de Buenos Aires el 17 de septiembre de 2003 entre el Gobierno nacional, las provincias y la CABA. Se acordaron los llamados "Principios Rectores de Política Hídrica de la República Argentina", comprometiéndose a compatibilizar e instrumentar dichos principios en las políticas, legislaciones y gestión de las aguas de sus respectivas jurisdicciones.

La ley 26.438 ratifica el acuerdo y crea el Consejo Hídrico Federal (COHIFE) como instancia federal para el tratamiento de los aspectos de carácter global, estratégico, interjurisdiccional e internacional de los recursos hídricos.

Entre los principios rectores de política hídrica se establece el "principio de gestión descentralizada y participativa", que consiste en la responsabilidad de cada provincia en la gestión de sus propios recursos hídricos, y en la gestión coordinada con otras jurisdicciones cuando se trate de un recurso hídrico compartido. Asimismo, dicho principio expresa que la descentralización de funciones debe alcanzar el nivel local más próximo al usuario del agua que resulte apropiado, promoviendo la participación de organizaciones comunitarias en la gestión del agua y fomentando la cooperación efectiva de toda la sociedad.

También queremos resaltar que, en contraposición con lo dispuesto por el Código Civil, otro principio que se desprende del "Acuerdo Federal del Agua" afirma que el agua es un bien del dominio público por lo que los particulares sólo pueden acceder al derecho de uso de las aguas públicas y no a su propiedad.⁽⁴⁸⁾

.....

(48) COHIFE, "Principios rectores de política hídrica", Principio 31, [en línea] <http://www.cohife.org.ar/PrincipiosRPH.html>

Por otra parte, un principio criticable es el referido a los “usos múltiples” del agua, que determina que, excepto el agua para consumo humano básico, el resto de las demandas serán satisfechas conforme a las “prioridades establecidas por cada jurisdicción”.⁽⁴⁹⁾

7 | Leyes ambientales. El agua como bien de incidencia colectiva

Como mencionamos, la CSJN ha considerado al agua como parte del ambiente, así como un bien colectivo situado en la esfera social.

En primer lugar debemos señalar que el agua integra al concepto ambiente, entendido como bien de incidencia colectiva, que “por su naturaleza jurídica, es de uso común, indivisible y está tutelado de una manera no disponible por las partes”,⁽⁵⁰⁾ donde rige el principio de sustentabilidad vinculado con el de equidad intergeneracional en el uso de los recursos naturales.

Por ello, propugnamos el abordaje jurídico del agua dentro de un enfoque ecosistémico,⁽⁵¹⁾ teniendo en cuenta el paradigma de complejidad en el funcionamiento ambiental,⁽⁵²⁾ en aras de lograr la gestión integrada de los recursos naturales.

Es preciso aclarar la distinción entre el derecho al medio ambiente adecuado, que es un derecho subjetivo que tienen las personas, y la tutela del ambiente como bien colectivo. Lorenzetti destaca que la primera es una idea antropocéntrica, y previa al paradigma ambiental, y la segunda es una visión geocéntrica, concentrada en el bien colectivo y típica del ambientalismo.⁽⁵³⁾

(49) COHIFE, “Principios...”, Principio 18, op. cit.

(50) CSJN, “Mendoza, Silvia Beatriz y otros c/ Estado Nacional y otros s/ daños y perjuicios” (daños derivados de la contaminación ambiental - Río Matanza – Riachuelo), 08/07/2008.

(51) La “Convención sobre Diversidad Biológica” (2000) adopta el enfoque ecosistémico como una estrategia integrada para el manejo de la tierra, el agua y los recursos naturales por la que se promueve la conservación y utilización sostenible de modo equitativo.

(52) “El paradigma ambiental se basa en una idea de interacción compleja que toma en cuenta los efectos individuales y colectivos, presentes y futuros de la acción humana” LORENZETTI, *Teoría... op. cit.*, pp. 2 y 15.

(53) *Ibid.*

Al ser parte del ambiente, el recurso natural “agua” se encuentra protegido por las disposiciones de la Ley 25.675 General del Ambiente. Esta ley, de presupuestos mínimos para la gestión sustentable y adecuada del ambiente, significó un gran avance en la cristalización de la distribución de competencias ambientales que realiza el art. 41 CN. Por otra parte, la Ley 25.688 de Gestión Ambiental de Aguas considera “agua” al conjunto de los cuerpos de aguas naturales y artificiales, superficiales y subterráneas, así como a las contenidas en los acuíferos, ríos subterráneos y las atmosféricas. Al propio tiempo, considera “indivisibles” las cuencas hídricas como unidad ambiental de gestión del recurso. Se ha considerado que el Sistema Federal Ambiental, creado por la ley 25.675, es el ámbito institucional de coordinación de las políticas hídricas de la ley 25.688, si bien esta última no lo establece expresamente.⁽⁵⁴⁾

De acuerdo con la Ley de Gestión Ambiental de Aguas, deben crearse Comités de Cuencas Hídricas para las cuencas interjurisdiccionales, cuya misión es asesorar a la autoridad competente en materia de recursos hídricos y colaborar con la gestión sustentable de dichas cuencas. Los Comités de Cuencas no son nuevos en nuestro derecho, ya en 1971 fueron creados los Comités de Cuenca del río Salí Dulce y del río Juramento-Salado, mientras que los antecedentes de la formación de la Autoridad de Cuenca del río Azul se remontan al año 1969. Por otra parte, la Comisión Interjurisdiccional de la Cuenca de la laguna La Picasa fue creada en 1999, y el Comité del río Senguer en el año 2006.

A su vez, los Organismos de Cuenca son los responsables de la ejecución de los acuerdos interjurisdiccionales alcanzados por los Comités de Cuenca, cuando su complejidad requiere la coordinación de los organismos provinciales y nacionales. En este sentido, podemos mencionar al Comité Interjurisdiccional del río Colorado creado en 1976, a la Comisión Regional del río Bermejo de 1981, a la Autoridad Interjurisdiccional de las Cuencas de los ríos Limay, Neuquén y Negro de 1988, y al Comité Ejecutor del Plan de Gestión Ambiental y de Manejo de la Cuenca Hídrica Matanza-Riachuelo de 1998.⁽⁵⁵⁾

(54) DI PAOLA, M. EUGENIA, *Presupuestos Mínimos de Protección Ambiental II, Recomendaciones para su implementación y reglamentación*, Bs. As., Fundación Ambiente y Recursos Naturales, 2006.

(55) ZULOAGA, JOSEFINA, “La protección ambiental de las aguas en Argentina”, en *La Ley* 17/02/2009.

Por otra parte, la Ley 25.688 de Gestión Ambiental de Aguas resulta demasiado escueta y no establece con claridad los presupuestos mínimos ambientales. La reglamentación del art. 9º, hasta el momento, no fue dictada,⁽⁵⁶⁾ como tampoco el Plan Nacional “para la preservación, aprovechamiento y uso racional de las aguas, que deberá, como sus actualizaciones ser aprobado por ley del Congreso de la Nación” (art. 7º, inc. d). Dicho plan debería contener, como mínimo, las medidas necesarias para la coordinación de las acciones que se desarrollen en las diferentes cuencas hídricas. Esta necesaria intervención regulatoria de la autoridad nacional en la determinación de presupuestos mínimos y en la coordinación de acciones resulta, hasta hoy, una importante tarea pendiente.

8 | Los usos del agua

El universo temático del agua es amplísimo, casi inabarcable. De manera que intentando un tratamiento del tema bajo el prisma de lo constitucional y del recurso natural, analizaremos los distintos usos del agua y las cuestiones o conflictos que se disparan a partir de esas dos vertientes.

8.1 | El uso para el consumo humano

En este punto, la principal cuestión está relacionada con la prestación del servicio público en las distintas jurisdicciones. Esa prestación es esencialmente de jurisdicción local, salvo en la región metropolitana de Buenos Aires, en cuyo caso es interjurisdiccional. Esta última característica obedece, también, a razones técnicas del suministro de agua y de saneamiento. Tanto en la provisión de agua potable como en el saneamiento, las amplias y largas redes de transmisión o vías de transporte que caracterizan a los diferentes servicios públicos no se dan en el caso del agua. De manera tal que la competencia para regular estos servicios depende de normativas provinciales, cuyas constituciones disponen el grado de autonomía de sus municipios en cada caso. La mayoría de esas jurisdicciones ha constituido entes reguladores provinciales de servicios públicos de amplia competencia, uno de cuyos objetivos es el servicio de agua y saneamiento. En

.....

(56) El Defensor del Pueblo de la Nación, por Resolución 39/2007, reclamó, entre otras, la reglamentación de esta ley, en atención a la palmaria necesidad de reglamentación de normas tan necesarias para dar seguridad jurídica-ambiental.

algunos casos el servicio es provincial o municipal y prestado por el Estado y en otros es concesionado a privados o cooperativas. Los conflictos, en este uso esencial para las personas, están basados en la calidad de las prestaciones, en la tarifa que se fija a los usuarios y en la extensión del servicio a los que todavía no lo tienen.

Una cuestión a destacar sobre este servicio reside en la diferencia entre el suministro de agua potable y el de saneamiento o alcantarillado. A menudo, las empresas a cargo brindan solamente el primer rubro, con lo cual queda resentido el nivel de vida de las poblaciones.

Los convenios nacionales e internacionales antes mencionados tienden a exigir el mismo nivel de prestación de los dos servicios con el fin de equilibrar la calidad de vida de la sociedad y garantizar niveles de salud, los que se ven afectados cuando se carece de saneamiento.

La calidad del agua suministrada, aparte de ser controlada por las condiciones contractuales, tanto en pureza como en cantidad y presión, es un tema de constante conflicto entre los prestadores y sus usuarios, ya que en muchas localidades de nuestro interior, la escasez del fluido o su contaminación por material orgánico e inorgánico es un desafío permanente a vencer.⁽⁵⁷⁾

Las tarifas del servicio también han sido un permanente tema de controversia, a menudo exacerbado por contratistas irresponsables que no han cumplido sus obligaciones, abandonando la concesión —en algunos casos— y planteando litigios en tribunales internacionales. El carácter local de estos servicios ha dificultado también el trazado de reglas claras a nivel nacional. Debe saberse también que la tarifa refleja los costos de la prestación del servicio, no el del agua, que en general se considera gratuita.

Entre otros problemas creados por este servicio público, está el originado por la obligación de extenderlo a la población no atendida. En estos casos es común que los contratistas centren sus inversiones y esfuerzos en las áreas servidas, retaceando su obligación de ampliar el suministro

(57) SCJ BUENOS AIRES, "Boragina, Juan Carlos y otros c/ Municipalidad de Junín", 15/07/2009. La Suprema Corte sostuvo que habían quedado probados en la causa los efectos altamente nocivos del arsénico en el agua, condenando a la demandada a ajustar la prestación del servicio de agua a los parámetros de calidad establecidos en el Anexo A del marco regulatorio aprobado por la ley 11.820 y el art. 982 del Código Alimentario Argentino (ley 18.284, ley provincial 13.230), en particular con respecto al contenido de arsénico en el agua, que no deberá superar los 0,05 ml/l.

al resto de la población en su área de concesión. Esto también ha sido motivo de rescisión de contratos. En virtud del sistema de la CN sobre los recursos naturales, está fuera de discusión la administración del recurso agua para el uso de consumo humano en cabeza de las provincias, lo que no obsta para que, en casos de concesiones interjurisdiccionales, como en la región metropolitana, se acuerde un sistema de prestación con participación nacional.

La ley 25.688 no prevé normas o condiciones especiales para este uso, refiriéndose preferentemente a otras utilidades que veremos, por lo que las jurisdicciones locales asumen la mayor responsabilidad en su ejecución y desarrollo, y por lo tanto en el control de su funcionamiento.

Sin embargo, teniendo en cuenta lo que hemos desarrollado sobre las responsabilidades nacionales sobre este recurso natural, se advierte una importante laguna en la legislación de presupuestos mínimos para este uso esencial del agua, relacionado con la calidad de vida de la población, el que debiera ser complementado con normativa general al respecto que amplíe los presupuestos de la ley 25.688, pues, si bien las características físicas, químicas y microbiológicas del agua para consumo humano están establecidas en el Código Alimentario Argentino, el modo de prestación del servicio público de agua queda sujeto al control del ente regulador local. Como ejemplo de las deficiencias en el control, pueden citarse los graves casos de contaminación por arsénico en el agua suministrada a toda una localidad, casos "Kersich"⁽⁵⁸⁾ y Boragina,⁽⁵⁹⁾ entre otros.

8.2 | El agua como recurso hidroeléctrico

El agua ha sido históricamente una fuente de energía, desde las ruedas de agua de los antiguos molinos harineros hasta las modernas centrales hidroeléctricas. En este trabajo abordaremos el uso de agua en estas centrales como fuente de energía, a través de su represamiento y posterior vertido en centrales de generación, así como las competencias para autorizar esa finalidad, controlar los efectos ambientales de un complejo de esas características, y para reclamar sus beneficios económicos.

(58) CSJN, "Kersich, Juan Gabriel y otros c/ Aguas Bonaerenses y otros s/ amparo", 02/12/2014.

(59) SCJ BUENOS AIRES, "Boragina...", fallo cit.

Se presentan aquí algunos de los elementos ya analizados anteriormente. En primer lugar, la competencia para autorizar el uso del agua para generar energía eléctrica. El agua, en estos casos, proviene del curso de los ríos, la mayoría de los cuales transcurre por más de un territorio provincial o son limítrofes con otros países.

Como hemos señalado, el agua en territorio provincial es de su jurisdicción siempre que no haya una norma nacional específica para este uso que la limite o la acote de alguna manera. Una primera autorización para represar el agua en un embalse corresponderá a la provincia donde se asiente, o a más de una en caso de estar sobre un límite interprovincial. Luego, si el represamiento afecta a otra jurisdicción aguas arriba o debajo de la instalación, deberá contar con el permiso de esas provincias. En caso que afecte a más de dos o cuando esté organizada esa institución, deberá intervenir el Comité Interjurisdiccional de Cuencas Hídricas, que estipula la ley 25.688. Este Comité autoriza el uso hidroeléctrico, quedando supuesto que ese permiso implica también fijar las condiciones del uso del agua para ese fin. En caso de no existir organizado el Comité respectivo, la nación es competente para establecer esas condiciones y otorgar el permiso correspondiente a través de sus autoridades sectoriales.

En el caso de represas sobre ríos internacionales, si bien en estos casos estamos ante los “establecimientos de utilidad nacional” del art. 75 inc. 30 CN, las provincias mantienen su regulación sobre el recurso agua, pero no sobre la represa en sí misma, el uso eléctrico, y las cuestiones limítrofes y de acuerdos internacionales sobre el aprovechamiento. Estos permisos o autorizaciones provinciales o interjurisdiccionales no obstan a los que corresponden, en forma conjunta o concomitante, a las autoridades correspondientes del sector eléctrico en lo referido a ese uso. Pero, en cambio, aquella autorización provincial debe contener, al mismo tiempo y en el mismo acto administrativo, todos los elementos exigidos por las normas ambientales nacionales y locales.

Las cuestiones ambientales de mayor peso que deben ser tenidas en cuenta en estas autorizaciones están referidas a:

- a. el mantenimiento del curso del río aguas arriba y aguas abajo en lo relacionado con la navegación, en su caso;
- b. el cuidado de la fauna ictícola en todo el curso fluvial;

- c. la vigilancia sobre las condiciones del fluido para el uso humano con normas mínimas de calidad;
- d. el uso para riego en caso de estar establecido en el permiso;
- e. el mantenimiento de caudales aguas abajo que permitan un escurrimiento natural de los ríos en su cauce natural con los beneficios que ello supone en los territorios por los que transcurre;
- f. lo anterior supone el control del uso del agua en los embalses para que su descarga permita ese escurrimiento y la optimización del uso eléctrico.

Otra cuestión jurisdiccional en el uso eléctrico está referida a la facultad provincial de percibir regalías. A partir de la experiencia de la central de Salto Grande, se discute sobre las regalías que le corresponde a la provincia donde se asienta la central, como a las demás provincias aguas arriba, porque se entiende que “prestan” el cauce del río en sus territorios y contribuyen, por lo tanto, en el caudal final que se escurre en la central. Existen diversas teorías sobre el cálculo proporcional que debiera corresponder a cada una por ese motivo, pero no se discute el derecho de las provincias aguas arriba a obtener una proporción de las regalías.

8.3 | El agua para riego

La agricultura bajo riego es el mayor uso consuntivo del agua tanto a escala internacional como nacional. En la Argentina, el sector riego representa el 73% de todas las extracciones de agua para uso consuntivo y abarca aproximadamente una superficie de 1.700.000 hectáreas. Asimismo, se estima que el volumen de extracción para la agricultura es de 24 km³/año. El país posee aproximadamente 125 zonas de riego, en las que se practica el riego integral o complementario, tanto público como privado.⁽⁶⁰⁾

Un tema a tratar resulta de las nuevas tecnologías utilizadas en el riego por aspersión dado que entrañan una inmensa extracción del recurso de aguas subterráneas, sin que exista regulación actualizada que establezca limitaciones en este sentido. Los conflictos que surgen por el aprovechamiento de agua para riego son variados. Resulta tan conocido como antiguo el caso sobre el río Atuel entre las provincias de Mendoza y La Pampa.

.....

(60) DEL CASTILLO, LILIAN, *La Gestión del Agua en Argentina*, Bs. As., Ciudad Argentina, 2007, p. 74.

La CSJN, al analizar la regulación de los usos de las aguas del río Atuel, exhortó a las provincias de La Pampa y de Mendoza a celebrar convenios tendientes a una participación razonable y equitativa en los usos consuntivos futuros de las aguas del río, e impuso a la provincia de Mendoza que no debía exceder en su consumo los límites de 75.671 has.⁽⁶¹⁾

Luego, en 1989, los gobernadores de dichas provincias suscribieron el Protocolo de Entendimiento Interprovincial mediante el cual se creó la "Comisión interprovincial del Atuel Inferior" (CIAI) con el objeto de ejecutar acciones tendientes a lograr una oferta hídrica más abundante que permitiera ampliar el área de riego y el restablecimiento del sistema fluvial ecológico del curso inferior del río Atuel.

En 1992, las partes celebraron un nuevo convenio, en el que se estableció que la provincia de Mendoza se comprometía a entregar el caudal necesario de agua potable, pero dichos objetivos nunca fueron cumplidos.

En 1994, en el ámbito de la CIAI, ambas provincias acordaron la inclusión de fondos en los respectivos presupuestos provinciales para 1995 a fin de desarrollar un "Estudio sistemático de la cuenca hidrológica del Atuel Inferior", como una contribución esencial a la determinación de un caudal mínimo ecológico fluvial, pero esta tarea nunca se concretó.

En 2008 ambas provincias acordaron con el Estado Nacional la realización de obras para incrementar la disponibilidad de agua del río y distribuir los volúmenes por partes iguales entre ambas jurisdicciones, pero la legislatura mendocina aún no ha ratificado ese convenio. En consecuencia, recientemente, la provincia de La Pampa ha promovido un proceso judicial solicitando se declare el incumplimiento de Mendoza del fallo de la CSJN, de 1987, que la obligaba a negociar y celebrar convenios de buena fe para regular el uso del agua del río Atuel. Asimismo requiere que se ordene el cese del daño ambiental en el oeste pampeano, se fije un caudal flu-

(61) CSJN "La Pampa c/ Mendoza s/ acción posesoria de aguas y regulación de usos", 03/12/1987, Fallos: 310:2478. La CSJN declaró que el río Atuel es interprovincial, rechazó la acción posesoria y la pretensión de que se regule la utilización compartida de la cuenca de ese río y sus afluentes (siempre que la provincia de Mendoza mantenga los usos consuntivos aplicados sobre la superficie afectada al riego de 75.761 ha.), y exhortó a las partes a celebrar convenios tendientes a una participación razonable y equitativa en los usos futuros de las aguas del río Atuel, sobre la base de los principios generales y pautas fijadas en los considerandos de la referida sentencia.

vioecológico en forma inmediata para uso de La Pampa y se realicen obras para optimizar los recursos de agua en el sistema de riego mendocino. Asimismo, en autos “Palazzani”, el afectado promueve demanda por daño ambiental colectivo con el fin de tutelar, en representación de todos los habitantes de la provincia de La Pampa, su derecho al agua respecto del recurso ambiental interjurisdiccional e indivisible del río Atuel Inferior.⁽⁶²⁾

En este conflicto, que lleva tantos años, observamos la dificultad de alcanzar consensos en el escenario de un federalismo mal entendido, y la insuficiente intervención de organismos administrativos federales. Las dificultades en la gestión exclusivamente descentralizada del recurso hídrico terminan judicializando el imperativo constitucional de participación razonable y equitativa en los usos consuntivos del agua.

8.4 | Uso industrial

En la agroindustria, el aumento en la utilización de sustancias químicas resulta un problema ambiental. En consecuencia, deviene de suma importancia el estudio agroquímico en suelo y plantas por el aumento de las sustancias químicas, desconociéndose el impacto de esa contaminación en la salud y en los cuerpos de agua.

Todavía no se realizado en el país un mapa de los suelos en el ámbito nacional que estime los niveles de concentración de agroquímicos susceptibles de provocar riesgos en la salud a través de los alimentos y del agua. Entre las actividades agroindustriales que producen significativos efectos contaminantes en el agua, podemos mencionar el acabado del cuero y curtiembre, la fabricación de fertilizantes y pesticidas, los aceites complejos y los compuestos alcalinos o ácidos.⁽⁶³⁾

Por otra parte, el uso industrial del agua es parte de la industria manufacturera, especialmente en el procesamiento y envasado de productos alimenticios, seguido por el sector textil. Otras importantes industrias que la utilizan son la de artículos de goma, cemento, productos químicos, papel,

(62) CSJN, “Palazzani, Miguel Ángel c/ Mendoza, Provincia de y otro s/ amparo ambiental”, 04/02/2014.

(63) DEL CASTILLO, LILIAN, *La Gestión del Agua...*, op. cit., p. 91 ss.

plásticos y derivados del petróleo. Especial relevancia en el tema tiene la industria siderúrgica, donde el agua no es solo un insumo, sino que los cursos de agua son además el medio de transporte de las materias primas y de los productos manufacturados.⁽⁶⁴⁾

En consecuencia, la demanda de recursos hídricos actualmente ha aumentado de manera considerable para los usos industriales, requiriéndose una regulación nacional que dé una respuesta común como política de Estado frente a los problemas que su uso ilimitado suscita tanto para la protección del ambiente —y, en consecuencia, de la salud— como para equilibrar su disposición frente a los demás usos esenciales de este recurso natural.

8.5 | El uso minero del agua

La minería ha sido una de las actividades más criticada por el ambientalismo en los últimos tiempos. Sin entrar en ese terreno, el uso minero del agua es también un tema sensible en lo que respecta al tratamiento de estos recursos naturales. Lo decimos en plural porque, en este caso, están en pugna los dos recursos naturales: el minero y el agua. Y están en conflicto porque es habitual que la gran minería a cielo abierto utilice grandes cantidades de agua. El uso en sí mismo no sería la controversia principal, si se tomara el recaudo para mantener siempre atendido el consumo humano o de riego. Lo que se cuestiona en esos casos es que se usa a menudo agua de glaciares y que los desechos de la explotación minera suponen también, con demasiada habitualidad, agua contaminada con residuos tóxicos.

El agua de glaciares para esos usos está limitada por la Ley de Glaciares, cuyo cumplimiento es motivo de preocupación ya que no se han dado las condiciones para que se hagan efectivos los presupuestos de esa norma. Los desechos tóxicos en el agua de vertido de la minería es también una constatación alarmante, ya que no solamente se dan en la cercanía de los yacimientos, sino también por las roturas de las largas cañerías de transporte del recurso minero trasladado con los líquidos a estaciones de captación para su exportación. Este uso del agua ha sido motivo de grandes movilizaciones de población en defensa del agua y del ambiente, y no existe todavía, a nivel nacional, una regulación detallada de este uso del agua,

(64) *Ibid.*, p. 90.

que satisfaga razonablemente el principio constitucional del cuidado del recurso y su uso racional para las generaciones futuras, atendiendo además a las crecientes condenas de diversas organizaciones de la comunidad.

8.6 | El uso en la navegación

El agua de los ríos es una de las manifestaciones más importantes de este recurso para todos los usos antes analizados. Los grandes cursos de agua son también la vía regia de la navegación interior. Como dijimos anteriormente, ese uso está íntimamente vinculado con nuestra historia y ha sido parte de sus conflictos. Es más, su utilización ha sido motivo de batallas con potencias extranjeras. Pero la navegación no es tema de este estudio.

Sí lo es el empleo del agua de los ríos que, además de la navegación, sirve para los demás usos antes aludidos y entonces es motivo de conflictos. Así, por ejemplo, el uso hidroeléctrico es a menudo una barrera para la navegación, en la medida que los canales de navegación que suelen diseñarse para ese fin no se terminan de construir. También el uso para riego es fuente de disputas y desacuerdos, en este caso por el desvío de los cauces que suelen hacer empresarios interesados en desarrollar determinadas actividades agrícolas. Estos casos abundan en la Mesopotamia, pero también en otras provincias argentinas.

Este tipo de conflictos es habitual en cauces circunstanciales que unen lagunas y que, en épocas de inundaciones, provocan luchas interprovinciales o regionales de magnitud, por un exceso del recurso, que evidencia el amplio y complejo conjunto de temas que abarca.

8.7 | Las fuentes de agua

Los ríos, los lagos y lagunas, así como los glaciares y las nieves, son fuentes del agua que hemos considerado como recurso natural en estas páginas. Los que deben ser regulados y protegidos para el cumplimiento de los fines esenciales que hemos descripto.

Pero una de las fuentes que más regulación requiere es el agua existente en los acuíferos, que a menudo es alimentada por otras fuentes y a la vez fluye y se interconecta con aquellas. Su utilización por las actividades agrícolas, industriales, mineras y energéticas exige un cuidado y regulación

especial, por la importancia que tiene en el mantenimiento del ecosistema nacional, especialmente el referido al equilibrio entre las distintas fuentes de agua. Ello evitaría ciertos abusos que se aprecian al respecto por ausencia en la legislación y, sobre todo, en el control de esa fuente.

9 | Reflexiones finales

Hemos querido analizar en este artículo el recurso natural "agua" desde la perspectiva constitucional, especialmente a partir de la lectura armónica del texto constitucional reformado en 1994.

Nos ha motivado a ello la especial consideración que ha hecho la Convención Constituyente con relación a los recursos naturales, uno de los cuales, quizás el más importante, es el agua. La reforma ha dado un paso fundamental al crear la "categoría" o "clase" de recurso natural y, al mismo tiempo, ha legislado su cuidado, protección y sustentabilidad.

Ha delegado en la nación la legislación básica al respecto, sin perjuicio de las facultades jurisdiccionales provinciales en su aplicación, a través de la norma central en este punto, el art. 41 CN.

Otras normas aprobadas en la reforma, junto con las preexistentes, completan un cuadro complejo pero armónico, que permite interpretar ese conjunto para discernir facultades y jurisdicciones. A su vez, en el entendimiento que las normas que regulan el agua no pueden pensarse sino dentro del nuevo "orden jurídico mundial", describimos las normas internacionales que impactan en la materia.

A este respecto, mencionamos la evolución de esa normativa en los diferentes tratados internacionales hasta la consagración del derecho humano al agua, de manera expresa en el año 2010, por la Asamblea de las Naciones Unidas, considerado un hito fundamental. También se reseñan los avances posteriores en la normativa internacional, y el ejemplo paradigmático de la Unidad Africana en el tema de los recursos naturales.

Aquí destacamos que una mala gestión de los recursos naturales puede generar responsabilidad internacional del Estado argentino, por incumplimiento de normas internacionales. En este sentido, la Convención Americana de Derechos Humanos (art. 28, inc. 2) establece que el gobierno

nacional debe tomar de inmediato las medidas pertinentes a fin de que las autoridades provinciales adopten las disposiciones del caso para el cumplimiento de la Convención. Precisamente, en un caso contra nuestro país, la Corte IDH, interpretando esta norma, expresó, con diáfana claridad, que “según una jurisprudencia centenaria y que no ha variado hasta ahora, un Estado no puede alegar su estructura federal para dejar de cumplir una obligación internacional”.⁽⁶⁵⁾

Creemos que resulta imprescindible la intervención y control de las autoridades nacionales en la gestión del recurso del agua, habida cuenta de las obligaciones internacionales del Estado argentino en materia de medio ambiente, utilización racional y sostenible de los recursos naturales, protección de la propiedad comunitaria de los pueblos originarios con los recursos naturales para su subsistencia, y el derecho humano al agua suficiente, saludable, aceptable, físicamente accesible y asequible para su uso personal y doméstico.

Por otra parte, hemos querido analizar la legislación del agua de cara al concepto constitucional del recurso. En este sentido, nos referimos a su tratamiento en el Código Civil vigente y celebramos la visión del Código Civil y Comercial en relación al bien colectivo agua. Destacamos la protección efectuada de los derechos de incidencia colectiva como límite al ejercicio de los derechos individuales sobre los recursos naturales. Sin embargo, encontramos cuestionable la exclusión de la consagración del derecho humano al agua.

Hacia el final de ese capítulo referido a la legislación vernácula, mencionamos la tarea persistente que han tenido los códigos provinciales en este tema, y los acuerdos federales del agua con sus organismos federales de aplicación, como el COHIFE. Subrayamos, en este aspecto, algunos principios del Acuerdo Federal del Agua conflictivos frente al art. 41 CN, que también se contraponen a los arts. 240 y 241 CCyC, y a la ley 25.688.

Con relación a esta última norma de presupuestos mínimos ambientales para la preservación de las aguas, celebramos su sanción como corolario del art. 41 CN. No obstante, destacamos la necesidad de su reglamentación y del dictado del Plan Nacional, que debe ser aprobado por

(65) CORTE IDH, “Caso Garrido y Baigorria vs. Argentina” (Reparaciones y Costas), 27/08/1998, Serie C N° 39, párr. 46.

el Congreso de la Nación. Frente a la dispersión normativa en la materia, ponemos énfasis en la necesaria intervención regulatoria de la autoridad nacional en la determinación de presupuestos mínimos, y en la coordinación de acciones de gestión que resulta hasta hoy una importante tarea pendiente que potencia conflictos.

Finalmente, detallamos un conjunto de los principales usos del agua y sus características con relación al objeto de este artículo (uso para consumo humano, como recurso hidroeléctrico, riego, uso industrial, minero, navegación, agua como fuente). La visualización de los conflictos concretos en los diferentes usos del agua evidencian las deficiencias del control disperso y una gestión exclusivamente descentralizada del recurso hídrico.

Queda la sensación que el agua requiere todavía una mayor legislación y control administrativo para hacer efectiva la protección constitucional y convencional, pero principalmente una mejor gestión del recurso tanto a nivel nacional como provincial.

En el reciente fallo "Kersich", la CSJN caracterizó al agua como "uno de los componentes del bien colectivo ambiente".⁽⁶⁶⁾ Si bien el objeto del litigio se tendía a proteger el acceso al agua potable para consumo humano como derecho humano, que pone en juego la salud y la vida de los afectados, la CSJN lo trata como un caso ambiental.

Creemos que ello refuerza la opinión que sustentamos en cuanto a la primacía del art. 41 CN, y la necesidad de una mirada integral frente a la regulación sobre los bienes colectivos que componen el ambiente, como el agua. En efecto, consideramos que a esta norma debe guiar la interpretación armónica de los arts. 124 y 75, incs.18, 19 y 22, CN.

Las dificultades en la gestión y el control exclusivamente descentralizados del recurso hídrico terminan judicializando el imperativo constitucional tuitivo del agua, cuando el daño ya se ha consumado o resulta inminente. Que sea el Poder Judicial quien deba intervenir en la solución de estos conflictos evidencia las deficiencias del sistema descentralizado de gestión y control del agua. Ante ello, creemos que se debe seguir trabajando en los objetivos de la ley 25.688 y de los arts. 240 y 241 CCyC. Proponemos una mirada más profunda de la problemática **integral** del agua desde el art. 41 CN.

.....

(66) CSJN, "Kersich...", fallo cit.

Acerca de los facilitadores de la fuga de capitales y sus modos de acción⁽¹⁾

(Primera parte)⁽²⁾

por **MAGDALENA BELÉN RUA**⁽³⁾

I | Introducción

La fuga de capitales⁽⁴⁾ es un fenómeno persistente en la Argentina —especialmente, desde las reformas económicas realizadas durante la última dictadura cívico-militar de 1976— que provoca la constante pérdida de recursos por parte del fisco y ocasiona consecuencias macroeconómicas

.....

(1) Este artículo expresa únicamente la opinión de su autor y no la de los directores de la presente revista ni la del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación.

(2) La segunda parte de este artículo será publicada en el próximo número de la *Revista de Derecho Público*.

(3) Investigadora Invitada del Centro de Economía y Finanzas para el Desarrollo de la Argentina (CEFID-AR). Se trata de un Documento de Trabajo realizado con la supervisión de Jorge Gaggero —coordinador del Programa acerca de la fuga de capitales del CEFID-AR—, terminado a fines del mes de agosto de 2014, y que incluye algunas actualizaciones al mes de noviembre del mismo año.

(4) La cuestión de la fuga de capitales está en el foco de un programa de trabajo de largo alcance del CEFID-AR (iniciado en 2006 y con una duración programada hasta el año 2015), coordinado por Jorge Gaggero, al cual el Centro ha dedicado parte de sus esfuerzos de investigación y extensión.

Esta investigación se ha realizado con la colaboración de Systems of Tax Evasion And Laundering (STEAL), proyecto (#212210), financiado por Research Council of Norway (NUP).

severas al presentarse como uno de los factores condicionantes de la estructura económica. Si bien este asunto constituye una problemática creciente para gran parte de los países del mundo (excepto para aquellos que funcionan como guaridas fiscales o que cuentan con jurisdicciones con altos niveles de secretismo fiscal y financiero, que en definitiva son los principales destinos de la fuga), los países en vías de desarrollo son los primordiales perjudicados. En la Argentina, la fuga de capitales afecta, en muchos casos, a la recaudación de impuestos nacionales y, a su vez, repercute negativamente en el nivel de inversión interna y en la cantidad de divisas que dispone el Estado, imprescindibles para la realización de pagos de deuda externa e importaciones.⁽⁵⁾

La fuga de capitales debe entenderse como un concepto amplio⁽⁶⁾ que involucra tanto la porción de capital lícito como ilícito que se encuentra ubicado en el exterior (o al interior del país, pero por fuera del circuito formal interno) y es de propiedad de residentes locales. En este trabajo se aborda, principalmente, lo referido a la porción de capitales que no quedan registrados localmente y que constituye, en definitiva, el crucial problema para la economía argentina. En la mayor parte de los casos, la transferencia de ese capital al exterior es posible gracias a la existencia de un mercado de servicios *offshore*⁽⁷⁾ que actúa como intermediario de aquellos sujetos que desean fugar su riqueza del país, proporcionando la organización necesaria para la creación de estructuras jurídicas y esquemas de planificación impositiva (en ciertos casos, amparados por determinadas leyes, aunque cuya interpretación es controvertida) que

.....

(5) En Argentina, la estimación del stock de activos externos arroja alrededor de 373.912 millones de dólares corrientes para el año 2012 (ver GAGGERO JORGE; RUA, MAGDALENA B. y GAGGERO, ALEJANDRO, 2013; y Anexo).

(6) La fuga de capitales, entendida como un concepto amplio, abarca tanto la porción de capital lícito como ilícito que se encuentra ubicado en el exterior (o al interior del país, fuera del circuito económico formal), y es de propiedad de residentes locales. La fuga ilícita de capitales es la que se refiere a la porción no registrada o, en otras palabras, trata de aquellos capitales que han sido ilícitamente obtenidos, transferidos y/o utilizados; vale decir, todos aquellos flujos de riqueza no registrada que derivan de la acumulación de activos externos (o al interior del país, fuera del circuito económico formal, en nuestra definición) de residentes en contravención a las leyes aplicables (GFI, J. Henry y otros), en GAGGERO, JORGE, et al., 2013.

(7) En la literatura internacional especializada suele ser utilizado el término "industria *offshore*" que refiere a los servicios brindados para al perfeccionamiento de la fuga de capitales y a los servicios ofrecidos una vez que los activos ya están ubicados en el exterior. En este trabajo se ha optado por utilizar la expresión "mercado de servicios *offshore*".

facilitan la salida de dichos recursos y la imprescindible arquitectura financiera que funciona como depositaria de esos activos. He aquí la existencia de una amplia gama de servicios a disposición de la producción de técnicas y maniobras capaces de trasladar capitales al exterior, evadiendo y/o eludiendo impuestos, y resguardando los capitales fuera de su ámbito originario.

En cuanto al aspecto de elusión fiscal mencionado en el párrafo anterior —estrechamente vinculado a la planificación fiscal internacional—, en este trabajo se considera que toda técnica elusiva, contraria al espíritu de la ley y violatoria del principio de realidad económica (que atañe a la situación económica real y no a la formal del contribuyente), es ilícita. Por tanto, todas aquellas prácticas elusivas que, si bien no contravienen explícitamente la letra de la ley, tienen por finalidad la minimización de la carga tributaria en desacuerdo con la capacidad económica del contribuyente, constituyen, en definitiva, defraudación a la administración tributaria por conseguir ventajas impositivas contrarias a los objetivos perseguidos por el ordenamiento jurídico doméstico, lo que ocasiona las mismas consecuencias fiscales que las prácticas de evasión fiscal.

Este documento de trabajo ha apuntado a reunir elementos útiles para el análisis del vínculo existente entre el fenómeno de la fuga de capitales y las entidades de profesionales o profesionales particulares que se dedican al diseño de esquemas de planificación fiscal y los restantes procedimientos y “productos” que facilitan la ingeniería necesaria que habilita la fuga. Se enfoca específicamente en el rol de las empresas de profesionales, haciendo especial hincapié en el papel que desempeñan las grandes firmas internacionales contables que proporcionan a sus clientes servicios de planificación fiscal trasladando capitales al exterior, y en el papel de la banca privada internacional que, a través del servicio de *private banking*, coloca y administra inversiones *offshore*; por último, analiza otros emprendimientos profesionales que posibilitan la realización de mecanismos de este tipo, a la vez que incursiona en las variadas técnicas y maniobras existentes.

Las cuestiones referidas al vínculo entre la fuga de capitales y las políticas macroeconómicas y/o las relativas a los sectores de la “actividad real” de la economía no son abordadas en este trabajo, aunque sí lo han sido en los Documentos de Trabajo precedentes del Programa del CEFID-AR sobre la fuga de capitales y serán abordadas, también, en futuros textos.

2 | Los “facilitadores” de la fuga de capitales a nivel global

2.1 | Caracterización de los “facilitadores”

En este trabajo se entiende por “facilitadores” (*enablers*) a las entidades de profesionales que brindan los servicios que posibilitan el drenaje de capitales hacia guaridas fiscales⁽⁸⁾ (o hacia países con regímenes preferenciales), y que de no existir, en muchos casos, no podría efectivizarse la fuga. En esta perspectiva se incluyen desde los mentores y principales diseñadores de los esquemas impositivos potencialmente elusivos, acompañados de la salida de capitales —como son, por ejemplo, los grandes estudios contables y jurídicos dedicados a armar la ingeniería jurídica y fiscal mediante empresas vinculadas en el exterior, habilitando el giro de capitales— hasta aquellos encargados de montar los canales que permiten el traslado y la administración de los fondos en el exterior —como son, por ejemplo, firmas de asesoría financiera que facilitan la transferencia de fondos hacia cuentas bancarias externas y administran las carteras *offshore*—. Este concepto comprende a toda la rama de profesionales que participan del circuito de esta clase de operaciones: las grandes firmas internacionales de auditoría y consultoría —las Big Four⁽⁹⁾ (en adelante, las “Cuatro Grandes”)—, otros estudios contables grandes y medianos, bancos internacionales y locales, estudios jurídicos, agentes inmobiliarios, otras entidades de servicios financieros (consultoras financieras, casas de cambio y “cuevas” financieras), departamentos contables, impositivos y jurídicos internos de empresas argentinas y multinacionales, y especialistas independientes, entre otros.

A nivel internacional, el rol de los *enablers* ha sido revelado hace ya varios años. Desde el año 2003, el Senado de los Estados Unidos ha realizado investigaciones acerca del rol de los contadores, abogados y especialistas en finanzas en la industria de la planificación fiscal agresiva,⁽¹⁰⁾ y ya en un

(8) En este trabajo se utilizará la expresión “guarida fiscal” ya que es la traducción correcta del término “*tax haven*”, y no “paraíso fiscal” como suele ser llamado.

(9) Las *Big Four* (las “Cuatro Grandes”) es la denominación que se utiliza para referirse a las firmas internacionales contables, de consultoría y auditoría más grandes del mundo.

(10) SENADO DE LOS ESTADOS UNIDOS, SUBCOMITÉ PERMANENTE DE INVESTIGACIONES, *The Tax Shelter Industry: The Role of Accountants, Lawyers and Financial Professionals*, 2003..

informe publicado en el año 2006 se hace referencia a la existencia de “enablers” que componen la sofisticada industria de servicios *offshore*.⁽¹¹⁾ Asimismo, en el año 2008 la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OECD) publicó un Estudio sobre el Rol de los Intermediarios Fiscales donde revela el impacto negativo de la planificación fiscal abusiva, cuyos diseñadores y promotores son los profesionales en impuestos.⁽¹²⁾

Es preciso para comprender la labor de gran parte de los facilitadores definir el concepto de “planificación fiscal”. Se conoce como “planificación fiscal” (*tax planning*, en inglés) al servicio que prestan principalmente los estudios de profesionales en impuestos (aunque también asesores independientes) y que consiste en evaluar los impactos impositivos y los riesgos de las distintas operaciones de sus clientes, analizar las distintas alternativas fiscales a su alcance y diseñar la estructura tributaria más beneficiosa.

La elusión fiscal, por su parte, podría definirse como la acción deliberada del contribuyente para minimizar su carga tributaria, utilizando figuras jurídicas que, aunque elaboradas bajo el marco legal, no se condicen con la realidad económica, o bien mediante prácticas abusivas contrarias al objetivo y espíritu de las normas tributarias pese a que cumplimenten con las mismas de un modo formal (o aparente).

Por otro lado, la evasión fiscal es el delito cometido por el contribuyente que mediante declaraciones engañosas o simulaciones logra evitar el pago total o parcial del tributo que le corresponde abonar. La evasión fiscal implica la transgresión de la legislación tributaria vigente, mientras que en el caso de la elusión fiscal se utilizan elementos amparados por la ley, pese a que se contraría el espíritu y objetivo de las normas cometiendo, finalmente, un ilícito.⁽¹³⁾

El servicio de “planificación fiscal”, conformado por acciones coordinadas y deliberadas con el objeto de minimizar la carga tributaria, también podría comprender, entonces, a la elusión fiscal organizada explotando vacíos legales existentes en la legislación local o bien utilizando formas

(11) SENADO DE LOS ESTADOS UNIDOS, SUBCOMITÉ PERMANENTE DE INVESTIGACIONES, *Tax Haven Abuses: The Enablers, The Tools And Secrecy*, 2006.

(12) OCDE, *Study into the role of tax intermediaries*, 2008, [en línea] <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>

(13) Este concepto será desarrollado en el apartado IV.

jurídicas que no se adecuan a la realidad económica. En gran parte de los casos, los contribuyentes no disponen del conocimiento necesario para alivianar el peso del tributo correspondiente a abonar al fisco, por lo que requieren los servicios de los especialistas en impuestos que se dedican a realizar estas tareas. Asimismo, cuando el contribuyente resulta ser una empresa multinacional o una empresa nacional con participación en el comercio exterior, se aprovechan no solamente los marcos legales internos, sino también las brechas jurídicas que existen entre dos o más legislaciones nacionales. En este último caso, el servicio de planificación fiscal se conoce como “planificación global” o “planificación fiscal internacional”, es decir, cuando involucra dos o más sistemas tributarios nacionales.⁽¹⁴⁾

James S. Henry⁽¹⁵⁾ menciona la existencia de facilitadores privados que cumplen un papel fundamental en el mercado de la industria *offshore*. Allí sostiene que la inversión y el refugio de grandes sumas de riqueza privada en el exterior es un asunto complejo y que requiere habilidades especializadas en impuestos, planificación de inversión, finanzas, administración de patrimonios, etc.

El titular de la AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos de la República Argentina), Ricardo Echegaray, recientemente se refirió a la existencia de facilitadores ante el descubrimiento de alrededor de 4000 cuentas bancarias no declaradas de ciudadanos argentinos en el HSBC de Suiza: “... (detectamos) facilitadores: hay abogados, contadores, licenciados en economía, apoderados en general; dieron directa asistencia a los clientes, generaron las estructuras de forma tal de evadir los impuestos, estructuras complejas de acceso a la información; y en los clientes hay personalidades, obviamente, de renombre”.⁽¹⁶⁾ A su vez, se denunció al Banco HSBC en Argentina por evasión fiscal y asociación ilícita.⁽¹⁷⁾

(14) RAJMILOVICH, DARIO M., *Planificación fiscal internacional*, 1ª ed., Bs. As., La Ley, 2013.

(15) HENRY, JAMES., S., “*The price of offshore revisited*”, en *Tax Justice Network*, 2012, [en línea] http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/The_Price_of_Offshore_Revisited_Presser_120722.pdf

(16) AFIP, “AFIP informó sobre la denuncia por las cuentas bancarias de argentinos en Suiza sin declarar”, en *Diálogo Fiscal. El diario de la AFIP*, 20/11/2014, 20 de noviembre de 2014, [en línea] <http://www.dialogofiscal.gob.ar/panoramaFiscal/denunciasBancariasSuiza.aspx>

(17) Ver apartado 2.3.1.

Según uno de los informes realizados por el Subcomité Permanente de Investigaciones del Senado de los Estados Unidos⁽¹⁸⁾ (2005), las firmas de profesionales como grandes estudios contables, bancos, estudios jurídicos y firmas de consultoría financiera han sido los principales participantes en el desarrollo, la comercialización a gran escala y la aplicación de productos impositivos genéricos vendidos a múltiples clientes. Allí se alude a la industria de la planificación fiscal, denominándola “industria del refugio fiscal” (*tax shelter industry*), y se sostiene que se ha convertido en la comercialización de productos masivos de planificación fiscal agresiva,⁽¹⁹⁾ lo que se ha transformado en un gran negocio para profesionales calificados, al mismo tiempo que posibilita el crecimiento de los recursos y la reputación de estas grandes firmas.⁽²⁰⁾

Las organizaciones de profesionales —particularmente, grandes firmas contables, grandes estudios jurídicos y bancos internacionales— son las principales participantes del mercado de servicios *offshore*, creadoras y promotoras a gran escala de un amplio espectro de productos —complementarios— que posibilitan el drenaje de capitales al exterior. Las grandes firmas contables e impositivas (y los departamentos contables e impositivos internos de las grandes empresas) son las encargadas de diseñar, desde las casas matrices o cabeceras de *holdings*, la planificación fiscal internacional de todo el grupo económico, mientras que los bancos internacionales tienden los canales de transferencia de los capitales y administran las inversiones de los grandes ricos globales y de las grandes corporaciones; al mismo tiempo que los grandes estudios jurídicos, son los creadores de las estructuras jurídicas necesarias para poner en marcha los esquemas fiscales y financieros, y de defenderlos ante los tribunales. Hace falta aclarar que si bien estos tres actores se especializan en una porción distinta del negocio, las grandes firmas que se desenvuelven en este

(18) SENADO DE LOS ESTADOS UNIDOS, SUBCOMITÉ PERMANENTE DE INVESTIGACIONES, *The Role of Professional Firms in the US Tax Shelter Industry*, 2005.

(19) En el presente documento se prefiere omitir los términos que refieren a la planificación fiscal como “agresiva”, “nociva” o “abusiva”, dado que se entiende que, *per se*, la planificación fiscal organizada, cuando minimiza la carga impositiva en desacuerdo con la capacidad económica del contribuyente, se presenta como agresiva, abusiva y nociva. La elusión fiscal se considera contraria a los objetivos del ordenamiento jurídico doméstico y, por tanto, toda acción coordinada y organizada de elusión fiscal es abusiva del marco normativo general y nociva para el propósito recaudatorio del fisco, y, como consecuencia, para la sociedad en su conjunto.

(20) SENADO DE LOS ESTADOS UNIDOS, SUBCOMITÉ PERMANENTE DE INVESTIGACIONES, *The Role of...*, *op. cit.*

mercado han ido avanzado hasta brindar paquetes de servicios cada vez más integrales que se superponen o alcanzan a otras ramas del negocio. Es decir, los servicios de las “Cuatro Grandes” se entrecruzan, en cierto punto, con los de los estudios jurídicos; a la vez, estos últimos, en algunos casos, comparten actividades de asesoramiento financiero con los bancos y servicios de planificación fiscal con las firmas contables.

Sin duda, la mayor porción de este negocio es posible gracias a la existencia de las guaridas fiscales promocionadas por los mismos facilitadores que proveen regímenes tributarios preferenciales (bajas o nulas tasas) y sistemas de secretismo financiero y fiscal, a partir de lo cual logran constituirse en “depositarios” de las riquezas de los ricos globales y en el “canal de paso” de gran parte de las operaciones de las grandes empresas. Esto, sumado a la manipulación de los precios de transferencia⁽²¹⁾ —que permite a las corporaciones transnacionales transferir arbitrariamente sus ingresos intragrupo— y a los complejos instrumentos financieros y estructuras jurídicas que generan huecos en las legislaciones nacionales, permite el derrame de recursos de economías *onshore*, como la argentina, que tanto precisan de la inversión y las divisas como vía de desarrollo.

Es importante distinguir las distintas clases de servicios *offshore* que se ofrecen en estas jurisdicciones. Por un lado, las guaridas fiscales se dedican a resguardar y/o “lavar” fondos ilícitos que provienen de actividades criminales (como contrabando de armas, narcotráfico, trata de personas, entre otras), los cuales representan la porción de fuga menos significativa, a diferencia de lo que plantean muchos enfoques académicos;⁽²²⁾ por no formar parte del objeto de estudio de este trabajo, no serán abordados. Por otra parte, se encuentran los servicios *offshore* brindados a capitales “no declarados” —aunque provenientes de actividades lícitas— que, en algunos casos, son girados hacia guaridas fiscales con la finalidad de ser “lavados” y poder retornar más tarde al país de origen, o bien para aprovechar los beneficios impositivos, cambiarios, legales y financieros y/o de la libre disposición del capital —que es restringida en el país de origen

(21) Ver GRONDONA, VERÓNICA, “Fuga de capitales IV. Argentina, La manipulación de los ‘precios de transferencia’”, Documento de Trabajo n° 58, CEFID-AR, Bs. As., junio 2014, con supervisión de Jorge Gaggero.

(22) GAGGERO, JORGE; KUPELIAN, ROMINA y ZELADA, M., A., “La Fuga de Capitales II. Argentina en el escenario global (2002-2009)”, Documento de Trabajo n° 29, CEFID-AR, Bs. As., julio 2010.

de los fondos por no haber sido declarados ante el fisco—. Por último, las guaridas fiscales hallan importante actividad en servicios destinados a capitales “registrados” que, mediante maniobras elusivas, aprovechan bajas tasas impositivas, redes de convenios tributarios que generan facilidades, desregulaciones de determinados instrumentos financieros y estructuras societarias, y/o flexibilidad cambiaria y financiera. Podría decirse, entonces, que una parte de la actividad de las guaridas fiscales se vincula a fondos no declarados, mientras que la otra reúne fondos registrados, aunque en muchos casos provenientes de prácticas de elusión fiscal que aprovechan los mecanismos que brindan las grandes empresas de profesionales expertos en planificación fiscal, estructuras societarias y asesoramiento financiero.

2.1.1. Actores del mercado de servicios *offshore* en Argentina

Por un lado, las empresas transnacionales ubicadas en la Argentina parecerían lograr la erosión de su base imponible trasladando capitales al exterior mediante diversas técnicas que involucran la utilización de entidades vinculadas que se encuentran localizadas en otros países (ubicadas en guaridas fiscales o en países con regímenes preferenciales) y permiten la asignación arbitraria de ingresos y costos entre miembros del mismo grupo, mediante la manipulación de los precios de transferencia. Por otro lado, las grandes empresas de capitales nacionales parecerían utilizar como principales herramientas la constitución de *holdings* transnacionales y/o la creación de sociedades *offshore* que les permiten transferir sus ganancias al exterior. Tanto estas últimas como las empresas de capitales extranjeros ubicadas en el país, para la realización de dichas prácticas, necesitan contar con los servicios profesionales de abogados, contadores y bancos. Para ello, deben disponer del aval de las grandes firmas internacionales contables que son las encargadas de realizar los informes de auditoría sobre sus Estados Contables en el país, al mismo tiempo que aportan importantes equipos de profesionales encargados de la elaboración de los informes de precios de transferencia y disponen de especialistas en planificación fiscal internacional que trabajan en conexión con profesionales del exterior, identificando las mejores opciones para minimizar su carga impositiva. Asimismo, las familias ricas de Argentina, en ciertos casos, disponen de estudios contables y jurídicos de menor tamaño operacional, pero con gran experiencia en el negocio, que facilitan la creación de estructuras societarias que encubren la titularidad de sus capitales en guaridas fiscales o países con secreto fiscal y financiero.

Por su parte, los bancos privados internacionales, principalmente, son los encargados de tender los canales de transferencia de los capitales a través de la creación de estructuras financieras complejas para empresas multinacionales y para las grandes fortunas familiares, a la vez que administran los activos externos dada su importante presencia global y su amplia participación en los centros financieros *offshore*. De la misma manera, se advierte la existencia de bancos nacionales y otras entidades de servicios financieros que transfieren capitales al exterior mediante la creación de cuentas bancarias externas. Estas últimas pueden abarcar “cuevas” de dinero, casas de cambio, agentes de bolsa y otras entidades de servicios financieros que no funcionan como bancos comerciales, pero que disponen de mecanismos para crear cuentas en el exterior y realizar transferencias.

Por último, la contraparte de estas operaciones la conforman las guaridas fiscales, en donde son canalizadas gran parte de las operaciones de los grupos económicos y donde se hospedan las fortunas familiares argentinas.

Resulta sustancial resaltar que pueden existir diversas razones por las cuales la evasión y elusión fiscal se encuentran estrechamente vinculadas al fenómeno de la fuga de capitales. En efecto, algunas posturas consultadas a través de entrevistas sostienen que, en ciertos casos, la fuga representa el canal necesario para utilizar los fondos vinculados a la evasión fiscal; es decir, el contribuyente decide evadir impuestos y transfiere ese dinero al exterior como paso posterior necesario para la utilización de los fondos, ya sea para “lavarlos” y que puedan retornar al país de origen o con la finalidad de utilizar ese dinero fuera del país. Por otro lado, parecería ser que la evasión/elusión de tributos, en determinadas ocasiones, se realiza como medio para la fuga de capitales, o sea, la finalidad es la fuga y no la evasión/elusión en sí misma. Por ejemplo, un contribuyente omite declarar ganancias de fuente argentina como medio para transferir dichas utilidades al exterior; esto podría vincularse a distintos motivos, como ser el intento de escapar de regulaciones domésticas, estímulos de inversión y facilidades cambiarias no disponibles en el país de origen, cierta percepción de incertidumbre política y económica local, o el propósito de vetar determinadas decisiones políticas que afectan la acumulación privada.⁽²³⁾ En otros casos, la principal finalidad de la fuga es la evasión y/o elusión, es

(23) GAGGERO, JORGE; CASPARRINO, CLAUDIO y LIBMAN, EMILIANO, “La Fuga de Capitales. Historia, Presente y Perspectivas”, Documento de Trabajo n° 14, CEFID-AR, Bs. As., mayo 2007.

decir que la salida de capitales del país se realiza con el objetivo primordial de evitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias locales. Del mismo modo, podría suceder que varias de estas circunstancias se den simultáneamente, se entrelacen y retroalimenten.

2.2 | El rol de las “Cuatro Grandes” y otros estudios profesionales

Las grandes firmas de servicios profesionales tienen su origen a fines siglo XIX y principios el XX, cuando comenzaron siendo pequeñas firmas de contabilidad. Con el correr de los años, muchos de esos pequeños estudios comenzaron a fusionarse en grandes firmas hasta llegar a constituirse en ocho grandes firmas, las “*Big Eight*” (Ocho Grandes), las cuales lideraron el mercado internacional de auditoría y consultoría durante gran parte del siglo XX. Más tarde, con el avance de la globalización y de una nueva ola de fusiones, finalmente se aglutinaron en cuatro, las “*Big Four*” (“Cuatro Grandes”), denominación que se utiliza para referirse a las firmas internacionales de consultoría y auditoría más grandes de todo el mundo, a saber: KPMG International Cooperative (KPMG), Ernst & Young (EY), Deloitte y PricewaterhouseCoopers (PwC).

KPMG surgió en 1987 producto de la megafusión a nivel internacional de distintas firmas de servicios profesionales, y sus siglas se refieren a Klynveld (de Klynveld Kraayenhof & Co., en Holanda), Peat (de William Barclay Peat & Co., en Inglaterra), Marwick (de Marwick Mitchell & Co., en EEUU), Goerdeler (Deutsche Treuhand-Gesellschaft, en Alemania).

Ernst & Whinney se fusionó con Arthur Young, lo que dio origen a Ernst & Young en 1989. Ese mismo año, Deloitte Haskins & Sells se fusionó con Touche Ross, dando lugar a Deloitte & Touche.

En 1998 Price Waterhouse se fusionó con Coopers & Lybrand formando PricewaterhouseCoopers.

Finalmente, en 2002, Arthur Andersen, una de las cinco grandes de ese momento, se disolvió con motivo de un conflicto desatado por la quiebra de la empresa Enron que recibía sus servicios de auditoría. Ernst & Young adquirió parte de las operaciones globales de la firma Arthur Andersen.

Las “Cuatro Grandes” son quienes dominan a nivel global las técnicas de auditoría y planificación impositiva. A partir de la generación de una amplia estructura de productos contables y de asesoramiento impositivo, han logrado la creación de técnicas genéricas aplicables de acuerdo a los distintos perfiles e industrias de sus clientes. Han sabido, además, montar a lo largo de estos años un aparato acorde a la capacidad de sus clientes —sus carteras de clientes están integradas en mayor medida por firmas multinacionales—. Con oficinas en prácticamente todo el mundo, son las encargadas de diseñar estructuras corporativas y esquemas impositivos complejos, *compliance* creativo y otras herramientas que erosionan la base imponible en aquellos países que poseen elevadas y medianas tasas de gravámenes y redireccionan el capital a jurisdicciones que sostienen altos niveles de secretismo fiscal y financiero como también bajas tasas de tributación. A su vez, el gran valor que tienen las “Cuatro Grandes”, en comparación con el resto de los estudios, es que son —junto a otros grandes estudios reconocidos a nivel internacional— quienes conocen en profundidad las técnicas aplicables a las multinacionales dado que estas empresas son atendidas en todo el mundo por los grandes estudios.

En el plano internacional, las cuatro firmas líderes se han hallado vinculadas a casos de elusión fiscal mediante la utilización de guaridas fiscales. Deloitte & Touche, junto con Arthur Andersen, asesoraban a Enron —la empresa energética que quebró en el año 2001 con motivo de un escándalo por fraude empresarial— y la primera jugó un rol principal en el asesoramiento impositivo a la compañía, brindando esquemas impositivos complejos que permitían la elusión fiscal. La misma operaba a través de 3.500 subsidiarias y filiales, muchas de ellas inactivas y radicadas en guaridas fiscales.⁽²⁴⁾ Con el asesoramiento de KPMG, WorldCom —la empresa de telecomunicaciones que quebró en el año 2002 tras un fraude contable— creó un activo intangible por el que todas las filiales debían pagar regalías a una filial radicada en una guarida fiscal, mientras que esas mismas filiales lo deducían de sus impuestos como un gasto ordinario y necesario que resultó ser de dudosa validez al carecer de sustancia económica.⁽²⁵⁾ Asimismo,

.....

(24) SENADO DE ESTADOS UNIDOS, COMITÉ MIXTO DE IMPUESTOS, *Volume 1: Report of the Investigation of Enron Corporation and Related Entities regarding Federal Tax and Compensation Issues, and Policy Recommendations*, 2003.

(25) CORTE DE BANCARROTA DE ESTADOS UNIDOS PARA EL DISTRITO SUR DE NUEVA YORK, *In Re: Worldcom, Inc. et al. Chapter 11, Case No. 02-13533 (AJG)*, 2004.

el Senado de los Estados Unidos, en 2003, determinó que KPMG dedicó recursos considerables en el desarrollo, comercialización e implementación de esquemas impositivos potencialmente abusivos e ilegales que los contribuyentes hubiesen sido incapaces de emplear por su cuenta, y que muchos de los productos fiscales investigados fueron diseñados para reducir las obligaciones fiscales, tales como transacciones estructuradas, métodos contables complejos e interpretaciones de derecho tributario.⁽²⁶⁾ Para el caso de PwC y de Ernst & Young (EY), el Subcomité Permanente de Investigaciones del Senado de los Estados Unidos develó en un informe del año 2005 que dichas firmas habían vendido productos impositivos de refugio fiscal potencialmente abusivos o ilegales.⁽²⁷⁾

CUADRO 1. LAS “CUATRO GRANDES” (BIG FOUR)

Firmas globales	Ganancia global (millones de dólares corrientes) PF 2013	Empleados 2014	Presencia en países del mundo 2014	Oficinas en países de baja o nula tributación (s/ DR. 1344/98)* - 2014
Deloitte	32.400	200.000	150	31
PwC	32.100	184.235	156	33
Ernst & Young	25.829	174.808	150	36
KPMG	23.420	155.000	155	42
TOTAL	113.749	714.043		142

* Se refiere a los países de baja o nula tributación en los que tienen presencia las “Cuatro Grandes”, según el decreto 1344/1998. Se computa una unidad por cada país en el que tienen presencia cada una de las “Cuatro Grandes”, aunque en muchos casos tienen más de una oficina en cada uno de ellos.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de información publicada en las páginas web globales oficiales de las firmas Deloitte & Touche, PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young y KPMG.

A pesar de haberse revelado la existencia de maniobras elusivas o potencialmente abusivas por parte de estas compañías, las cuatro han tenido un crecimiento muy importante en los últimos años y mantienen altos niveles de reputación en el mercado. Las utilidades globales de las cuatro en conjunto

(26) SENADO DE ESTADOS UNIDOS, SUBCOMITÉ PERMANENTE DE INVESTIGACIONES DEL SENADO DE LOS ESTADOS UNIDOS, *The Tax Shelter Industry: The Role of Accountants, Lawyers and Financial Professionals*, noviembre, 2003.

(27) *Ibid.*

suman casi USD114.000.000.000 para el período fiscal 2013 y alcanzan más de 714.000 empleados, entre las cuatro, en todo el mundo —en Argentina, la cantidad de trabajadores por firma ronda los: 2100 en Deloitte, 1700 en Ernst & Young, 1800 en PwC y 800 en KPMG—. ⁽²⁸⁾ Asimismo, poseen oficinas prácticamente en todo el mundo y tienen una importante presencia en países de baja o nula tributación. Al respecto, Austin Mitchell y Prem Sikka ⁽²⁹⁾ afirman que estos cuatro estudios operan en cientos de ciudades, en las que cuentan con más de 80 oficinas en guaridas fiscales que no gravan impuestos o no exigen a las empresas que presenten cuentas auditadas.

En este trabajo, para calcular la cantidad de guaridas fiscales en las que tienen presencia las “Cuatro Grandes”, se ha utilizado la lista de países de baja o nula tributación enumerados taxativamente en el decreto reglamentario 1344/1998 de la Ley de Impuesto a las Ganancias del ordenamiento jurídico argentino y las oficinas publicadas en los sitios web globales de cada empresa. Se ha tomado la lista del mencionado decreto —a pesar de que la misma haya dejado de utilizarse a los fines de la AFIP—, principalmente, con motivo de su utilización durante largo tiempo en la Argentina como parámetro adecuado para la identificación de guaridas fiscales. Así, el análisis revela que cada una de las “Cuatro Grandes” tiene presencia en más de los 30 países que anteriormente eran considerados guaridas fiscales para la actuación de las autoridades fiscales argentinas y que, en conjunto, alcanzan más de 142 oficinas en dichos países.

Si se toman solamente aquellos países que forman parte del decreto 1344/1998 y que, conjuntamente, están comprendidos en la lista de países con alto ranking de secretismo financiero del *Financial Secrecy Index* (FSI) ⁽³⁰⁾ elaborado por Tax Justice Network (TJN) —minimizando el margen de error respecto a la consideración de que sea guarida fiscal o que no lo sea—, y, a su vez, estos se comparan con aquellos países en los que tienen presencia las cuatro grandes firmas al mismo tiempo, se consigue

.....
(28) Ver cuadro 1.

(29) MITCHELL, AUSTIN y SIKKA, PREM, *The Pin-Stripe Mafia: How Accountancy Firms Destroy Societies*, Essex, Reino Unido, Association for Accountancy & Business Affairs, 2011.

(30) En castellano, índice de secretismo financiero. Elaborado por *Tax Justice Network* para el período 2013 [en línea] <http://www.financialsecrecyindex.com/>

un total de 18 países.⁽³¹⁾ Es decir, los 18 países están simultáneamente comprendidos en las dos listas y en ellos están ubicadas cada una de las “Cuatro Grandes”, alcanzando, entre todas, un total de 112 oficinas; la población de los 18 países en conjunto brinda alrededor de 21.000.000 de habitantes, lo que indica una menor cantidad de habitantes que la de la propia República Argentina (que supera los 40 millones). Esto demuestra la existencia de una cantidad desproporcionada de oficinas contables de los grandes estudios en estas jurisdicciones, lo que lo convierte en un claro indicador de la amplia participación de los grandes estudios en las guaridas fiscales, los cuales aprovechan las bajas tasas impositivas y condiciones de secretismo para brindar un servicio privilegiado a sus clientes, al mismo tiempo que logran maximizar sus propios beneficios. A su vez, las “Cuatro Grandes” tienen un poder económico y político exagerado en las guaridas fiscales que dependen fuertemente de este negocio para obtener recursos nacionales e ingresos de moneda extranjera.⁽³²⁾

Las “Cuatro Grandes” también prestan servicios a los gobiernos de todas partes del mundo en diferentes áreas,⁽³³⁾ desde la auditoría de proyectos hasta asesoramiento en materia legislativa, incluyendo a los gobiernos de “guaridas fiscales”. Usualmente, a estos últimos los han asesorado en la firma de tratados para evitar la doble imposición, así como también en los convenios de intercambio de información, lo que les ha permitido ser removidos de las listas grises de la OCDE, y en pos de mejorar su reputación a nivel mundial, para continuar recibiendo las “inversiones” internacionales que las mismas firmas de consultoría recomiendan que sean

(31) Los 18 países son: Aruba, Bahamas, Barbados, Bahréin, Bermuda, Chipre, Emiratos Árabes Unidos, Gibraltar, Guernesey, Hong Kong, Isla de Man, Islas Caimán, Islas Vírgenes Británicas, Jersey, Luxemburgo, Macao, Malta y Panamá.

(32) HARARI, MORAN; MEINZER, MARKUS y MURPHY, RICHARD, “Mapping Financial Secrecy. Key Data Report. Financial Secrecy, Banks and the Big 4 Firms of Accountants”, en *Tax Justice Network*, 2012.

(33) Como ejemplo, el Comité de Cuentas Públicas de Reino Unido menciona en una publicación del año 2013 que a través del trabajo de las Big Four “que asesoran a gobiernos sobre los cambios en la legislación, tienen un conocimiento detallado de la legislación fiscal del Reino Unido, y la facilidad de identificar rápidamente lagunas en la nueva legislación. También tienen la capacidad técnica, conocimientos e infraestructura para ayudar a los clientes que entran en disputa con la autoridad fiscal de Reino Unido, y los recursos para sostener este desafío durante los años que toma un litigio”, en CÁMARA DE LOS COMUNES DEL REINO UNIDO, COMITÉ DE CUENTAS PÚBLICAS, *Tax avoidance: the role of large accountancy firms. Forty-fourth Report of Session 2012–13. HC 870*, 2013, p. 8. La traducción me pertenece.

desviadas hacia estas jurisdicciones.⁽³⁴⁾ Esto los coloca en una fuerte posición de poder a nivel global que les permite hacer lobby con el fin de alcanzar sus estrategias de negocios. A su vez, integran espacios institucionales relevantes —por ejemplo, la Oficina de Precios de Transferencia de la OECD a partir de mayo 2014 quedó a cargo de Andrew Hickman, socio de KPMG de Nueva York—⁽³⁵⁾ y participan de congresos de organismos internacionales —como el realizado por el G20 en mayo de 2014 en Tokio, “G20 International Tax Symposium”,⁽³⁶⁾ este, sorprendentemente, fue esponsorado por las propias PwC, KPMG y Deloitte, cuyos socios líderes regionales y globales participaron como expositores del evento, en conjunto con autoridades de la OCDE y autoridades institucionales de los países miembros, a excepción de la Argentina y otros países del “Sur del mundo” que no fueron invitados a pesar de formar parte del G20—.

2.2.1. Las “Cuatro Grandes” en Argentina

En Argentina, las “Cuatro Grandes” alcanzaron su etapa de mayor expansión durante la década de 1990. Entre los principales motivos impulsores del crecimiento de estas grandes firmas se pueden mencionar dos: por un lado, la globalización que, ante la integración definitiva de nuestra economía al mercado mundial, indefectiblemente forjó un rol más importante de las empresas multinacionales en la economía doméstica, y, por otro lado, y de manera simultánea, la implementación y consolidación del modelo económico neoliberal en la Argentina de los 90 que trajo consigo la liberalización de la economía, la privatización de empresas estatales, la desregulación bancaria⁽³⁷⁾ y la ley de inversiones extranjeras, junto a la suscripción

(34) Ver presentación de EY, empresa elegida para asesorar al gobierno de Panamá por su experiencia en el asesoramiento brindado al gobierno de Venezuela, en INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, “Jornadas Tributarias. Ernst & Young. La experiencia de Panamá en Convenios de Intercambio de Información”, [en línea] http://www.ifacr.org/publicaciones/Jornadas_Tributarias/Convenios%20de%20Intercambio%20de%20Informacion%20Panama%20-%20Luis%20Ocando.pdf

(35) GRONDONA, VERÓNICA, *op. cit.*

(36) G20 INTERNATIONAL, *Tax Symposium*, Tokio, Japón, 9 y 10 de mayo de 2014, [en línea] <http://www.treasury.gov.au/Policy-Topics/Economy/G20/Events/International-Tax-Symposium>

(37) WIERZBA, GUILLERMO. y GOLLA, JORGE, “La regulación bancaria en Argentina durante la década del noventa”, Documento de Trabajo n° 3, CEFID-AR, Bs. As., marzo 2005.

de numerosos tratados bilaterales de inversión;⁽³⁸⁾ estas políticas, entre muchas otras, propiciaron, en gran medida, la participación de capitales extranjeros y beneficiaron sus negocios dentro la economía doméstica, lo que promovió la radicación local de filiales de empresas extranjeras, la adquisición de empresas nacionales por parte de capitales extranjeros y comunidades de negocios entre capitales extranjeros y nacionales, generando así nuevos segmentos de mercado para los estudios contables e impositivos del país. En ese contexto, el negocio de las grandes consultoras, que ya estaban participando del mercado local, tuvo su momento de mayor auge.

Las mismas cuatro grandes firmas de profesionales que lideran el mercado a nivel internacional son las que encabezan los rankings de consultoría, impuestos y auditoría en Argentina. En muchos casos, las firmas internacionales alcanzaron su tamaño actual y su número de clientes fusionándose con estudios locales, lo que les permitió obtener finalmente el lugar que tienen hoy en día. De todas maneras, existe un número importante de firmas internacionales de menor tamaño, así como estudios jurídicos y contables locales que también participan de este mercado.

Deloitte fue la primera de las "Big Five" (cuando eran cinco las más grandes auditoras del mundo, incluyendo a Arthur Andersen) que inició sus actividades en la Argentina, hace más de 100 años, en el año 1908. PwC también fue una de las primeras en desembarcar en Argentina, comenzando a participar del mercado doméstico desde 1913. En 1980, Peat & Marwick ingresó al país, empresa que posteriormente, en 1987, se convirtió en KPMG, tras la fusión a nivel mundial. En Argentina, Ernst & Young funcionaba a través de la firma Henry Martín, Lisdero y Asociados. En 2002, después del escándalo de Enron conocido en todo el mundo, Ernst & Young adquirió parte de las operaciones globales de la firma Arthur Andersen y, a nivel local, absorbió al estudio Pistrelli, Díaz y Asociados que reportaba a la cuestionada firma internacional.

Finalmente, las mismas Cuatro Grandes a nivel global son las que funcionan como líderes en el mercado argentino de auditoría, consultoría e

(38) ARCEO, ENRIQUE y DE LUCCHI, JUAN M., "Estrategias de desarrollo y regímenes legales para la inversión extranjera", Documento de Trabajo n° 43, CEFID-AR, Bs. As., mayo de 2012.

impuestos.⁽³⁹⁾ Desde el punto de vista jurídico, estas grandes firmas en Argentina se han conformado como entidades legalmente separadas de las redes globales de firmas miembros, aunque mantienen estrecha conexión con las firmas miembros de otros países y comparten entre todas estándares y parámetros comunes a nivel internacional. Cabe señalar que si bien se conforman como entidades separadas, cada una de ellas reporta a su grupo internacional; asimismo, en gran parte de los casos, las veces que se ha realizado una fusión internacional, la misma se ha replicado a nivel local.

Los principales servicios que brindan a sus clientes son: auditoría, impuestos y consultoría; dentro de cada uno de ellos se dividen en sectores por industria que comprenden: servicios financieros, automotriz, energía, tecnología, medios y telecomunicaciones, agronegocios, sector público, productos de consumo masivo, entre otros. A su vez, dentro de cada servicio por industria se forman equipos de trabajo conformados por asistentes, un senior y un gerente. Suelen incorporar a sus plantilla de asistentes a gran cantidad de estudiantes de las carreras de contador público, administración, licenciatura en economía, y, para el caso de los equipos de legales,

(39) Algunas de ellas se han visto implicadas en casos judiciales que trascendieron a nivel local, y que a pesar de no estar vinculados con "fuga de capitales" demuestran la importancia del rol que cumplen estas firmas facilitando a sus clientes las herramientas necesarias para poder alcanzar sus objetivos. Como ejemplo de ello, durante la década de los 90, la funcionaria María Julia Alsogaray, en representación de ENTel (Empresa Nacional de Telecomunicaciones), contrató de manera fraudulenta a la Unión Transitoria de Empresas (UTE), integrada por KPMG, Copiga SA y el estudio Fernández Madero, otorgándoles de manera irregular un contrato de obra pública firmado en 1995, por el cual se pagó la suma de \$488.000, equivalentes a dólares en ese momento, y, adicionalmente, una comisión del 18% sobre los fondos que se recuperaron. En abril de 2014, tuvo lugar el juicio oral en el Tribunal Oral en lo Criminal Federal N° 6 donde se debatieron los contratos de liquidación y certificación de obras públicas de los que participó KPMG y otros estudios de profesionales. El fallo del Tribunal Oral condenó a un socio de KPMG a la pena de dos años de prisión en suspenso y costas, como partícipe necesario del delito de defraudación por administración fraudulenta cometido en perjuicio de una administración pública (TRIB. ORAL CRIM. FED. N° 6, "Alsogaray, María Julia y otros s/ defraudación por administración fraudulenta...", 28/04/2014, causa N° 1101).

Otro caso de conocimiento público en el que se vio implicada la firma PwC fue el de "Supermercados Norte", donde el grupo Exxel falseó los estados contables de Supermercados Norte, inflando el valor de venta de las acciones que adquirió Carrefour. La Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional consideró que el aporte del socio de PwC ocultando información relevante para los compradores resultó esencial para perpetrar el fraude conforme lo planeado y se encuentra demostrado que actuó en connivencia con los demás imputados al realizar los informes y demás dictámenes para los que había sido contratado como profesional independiente. La Cámara resolvió disponer el procesamiento del socio de PwC en orden al delito de estafa en calidad de partícipe necesario (CNAC. AP. CRIM. Y CORRECC., SALA VI, "The Exxel Group s/ Sobreseimiento", 29/12/2010, Causa N° 1590/10).

abogacía. Los equipos dedicados a impuestos y auditoría, en general, están compuestos en su mayoría por contadores y, en menor proporción, por licenciados en administración; los dedicados a litigios de derecho tributario y aduanero están formados por abogados; y los equipos de precios de transferencia suelen integrarse principalmente con licenciados en economía, aunque también con contadores y administradores.

Cabe mencionar aquí que las “Cuatro Grandes” patrocinan eventos, apadrinan aulas y auspician servicios de universidades públicas y privadas, evidenciando cierta influencia sobre ellas pues de allí absorben gran parte de los profesionales que incorporan a su personal. A su vez, los profesionales de las “Cuatro Grandes” dan clases en escuelas de negocios como en universidades públicas y privadas, son frecuentes expositores en congresos, cursos y seminarios organizados por agrupaciones profesionales públicas y privadas —tanto en Argentina como en el exterior—, actúan como peritos especializados en juicios y se erigen como referentes locales en la materia.

Respecto a los servicios que brindan, tienen una amplia gama de productos en materia impositiva que van desde la planificación fiscal interna y global, hasta servicios legales de representación en litigios tributarios, en temas controvertidos y disputas contra el fisco. Poseen, además, equipos especializados y dedicados específicamente a “precios de transferencia”. Estos son los encargados de documentar la fijación de precios de las operaciones intragrupo de las multinacionales, herramienta legal que es utilizada, en ciertos casos, para aumentar los costos en países con alta tributación y transferir utilidades hacia sus casas matrices por vía de guaridas fiscales.⁽⁴⁰⁾

Sus carteras de clientes están compuestas, en mayor medida, por empresas multinacionales extranjeras y transnacionales argentinas, y son administradas por distintos socios que son los accionistas que integran la firma. Cada socio lleva la relación con sus clientes y tiene a su disposición varios equipos de trabajo, sobre los cuales distribuye su cartera. Por lo general, quienes han llegado a ser socios ocupan ese lugar debido a sus capacidades para aumentar sus carteras de clientes, sus innovaciones de productos como también sus relaciones y contactos de negocios.

.....
(40) GRONDONA, VERÓNICA, *op. cit.*

En Argentina, las “Cuatro Grandes” son las encargadas de aprobar las prácticas fiscales potencialmente elusivas de las firmas multinacionales.⁽⁴¹⁾ Por lo general, cuando la casa matriz de la empresa multinacional está ubicada en el exterior, será la firma de la “*Big Four*” de ese país extranjero la encargada en diseñar el esquema impositivo complejo que permita el menor resultado fiscal para su cliente, y la firma argentina, que es representante de la consultora en el país, ocupará el rol de avalar el esquema impositivo aplicado; en cambio, cuando la empresa multinacional sea de capitales argentinos, será la “*Big Four*” argentina quien diseñe el esquema impositivo a aplicar. Dado que la mayor cantidad de empresas multinacionales en la Argentina es de origen extranjero,⁽⁴²⁾ se desprende que las “Cuatro Grandes” en Argentina se encargan, en mayor medida, de aprobar las estructuras diseñadas en el exterior y, en menos ocasiones, lideran planificaciones globales de operaciones intragrupo. Respecto a esto, cabe mencionar que en la mayoría de los casos los profesionales locales trabajan en conexión con los del exterior en el marco de proyectos globales liderados por otros países, brindando asesoramiento en torno a la legislación particular del país a fin de aplicar el esquema más beneficioso para el cliente dentro la estrategia elegida.

Como se mencionó anteriormente, este proceso de trabajo es conocido como el servicio de “*tax planning*” (en castellano, planificación fiscal) que consiste en diseñar la estructura tributaria más beneficiosa para sus clientes con el objetivo de minimizar su carga tributaria; se la llama “planificación global” o “planificación fiscal internacional” cuando para el diseño del esquema tributario se deben tener en cuenta dos o más sistemas tributarios nacionales, siendo este último el servicio que se presta a las empresas

(41) En las descripciones realizadas en este trabajo no se pretende afirmar que todas las técnicas utilizadas involucren siempre la intención de evitar el pago de impuestos y/o transferir capitales al exterior de modo ilícito, ya que no es posible conocer —a partir de la información accesible y los estudios realizados sobre la misma para esta investigación— el “propósito” de todas y cada una de dichas acciones. Vale aclarar que podría suceder que la propia dinámica del negocio o la estrategia corporativa sea la que las oriente. Por el contrario, se pretende aquí enunciar que dichas técnicas podrían ser utilizadas con esos objetivos, lo que vuelve imperioso el control exhaustivo de las mencionadas técnicas por parte de las autoridades legales y administrativas.

(42) Según el Informe de Grandes Empresas en Argentina publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC) en enero 2014, de las 500 empresas más grandes encuestadas, 321 tenían participación extranjera (el 64,2%) en 2012, considerando como participación extranjera a un capital superior al 10%, en INDEC, *Grandes empresas en la Argentina*, 2014, [en línea] http://www.indec.mecon.ar/uploads/informesdeprensa/enge_01_14.pdf

multinacionales localizadas en distintos países. Por lo general, estas tareas suelen realizarlas las “Cuatro Grandes” u otras firmas internacionales importantes como BDO, Mazars y Grant Thornton, entre otras. A su vez, en las empresas multinacionales, normalmente, quien indica el asesor global es el país de origen. Por ejemplo, si una de las “Cuatro Grandes” brinda asesoramiento en el país de origen del cliente, es altamente probable que la planificación internacional sea realizada por esa misma “Big Four” en todo el mundo; mientras que en lo relativo a los servicios impositivos locales no necesariamente tiene que ser una de las “Cuatro Grandes”.

Así, los profesionales de impuestos se van convirtiendo en especialistas en materia impositiva, al mismo tiempo que se forman como vendedores de “productos” tributarios. Uno de los términos más utilizados en la jerga tributaria es la “optimización de costos fiscales”⁽⁴³⁾ que implica la minimización de la carga impositiva, brindando muchos de los servicios que erosionan la base imponible. Dentro de los servicios de “optimización fiscal” que dan a conocer públicamente los grandes estudios contables se encuentran la maximización de deducciones, la utilización de nuevas desgravaciones, la reducción de costos en operaciones con compañías vinculadas del país y del exterior, la política de precios de transferencia, esquemas de financiamiento, las estructuras alternativas de importación/exportación, la utilización de regímenes especiales y la utilización de zonas francas o áreas especiales, entre otras. Esto último da cuenta de que la utilización de guaridas fiscales es una herramienta que promocionan públicamente. Otro concepto muy utilizado a nivel global por esta rama de negocio es el de jurisdicciones u operaciones “*neutral tax*” —traducido al español sería “tributación neutral”—, referido a que no producen implicancias fiscales y no generan impuestos adicionales, lo que en ciertos casos advierte la descripción de la nula imposición de un modo sutil.

2.2.1.1. Otras entidades de profesionales en impuestos, auditoría y consultoría

Otras firmas líderes del mercado de consultoría, auditoría e impuestos que operan en Argentina y reportan a redes internacionales son: Auren; Baker Tilly Argentina; BDO; Crowe Horwath; Grant Thornton Argentina; Mazars

(43) Ver los servicios ofrecidos en PwC ARGENTINA, “Optimización de costos fiscales. Asesoramiento impositivo y legal”, [en línea] http://www.pwc.com.ar/es_AR/ar/servicios-tributarios/assets/pwc-optimizacion-de-costos-fiscales.pdf [en línea] http://www.pwc.com.ar/es_AR/ar/servicios-tributarios/assets/pwc-optimizacion-de-costos-fiscales.pdf

(Estudio Urien & Asoc.);⁽⁴⁴⁾ RSM Internacional⁽⁴⁵⁾ (RSM Argentina); Kreston (Estudio Lisicki Litvin & Asociados).⁽⁴⁶⁾ Estas manejan similares técnicas a las utilizadas por los cuatro grandes estudios, aunque, en comparación con los últimos, su cartera de clientes tiene un componente mayor de empresas nacionales de envergadura.⁽⁴⁷⁾

CUADRO 2. OTRAS FIRMAS INTERNACIONALES DE CONSULTORÍA, AUDITORÍA E IMPUESTOS

Firma global	Profesionales	Países	Oficinas
BDO	56.000	144	1200
Grant Thornton International Ltd.	38.500	130	700
RSM International Limited	35.396	111	718
Crowe Horwath International	29.414	118	684
Baker Tilly International Limited	27.000	137	738
Kreston - Lisicki Litvin & Asociados	20.000	108	700
Mazars (Praxity) ⁽¹⁾	13.800	72	250
Auren (Antea) ⁽²⁾	1500	9	51
TOTAL	165.196	574	3619

(1) Mazars posee, además de sus 250 oficinas en 72 países, oficinas adicionales en 13 países, donde sirve a sus clientes a través de acuerdos de correspondencia u oficinas de representación. A su vez, Mazars forma parte de Praxity, una alianza internacional de organizaciones auditoras independientes, que cuenta con oficinas en 92 países y más de 30.000 profesionales.

(2) Auren forma parte de Antea, una alianza internacional de firmas independientes, que cuenta con más de 200 oficinas en 60 países, con más de 3000 profesionales.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de información publicada en las páginas web oficiales de las firmas BDO, Grant Thornton, RSM, Crowe Horwath, Baker Tilly, Lisicki Litvin & Asociados (Kreston), Mazars (Praxity) y Auren (Antea).

(44) Estas seis empresas fueron reconocidas como líderes del mercado en la *Revista El Cronista Comercial. La visión de los líderes 2013*, edición especial, noviembre de 2013.

(45) RSM Argentina fue reconocida con el 7° puesto por cantidad de empresas auditadas, y ha alcanzado el 10° lugar por volumen de ventas, en el Ranking de Auditores realizado por la *Revista Mercado*, julio, 2013.

(46) Lisicki Litvin & Asociados ocupó el 6° puesto por cantidad de empresas auditadas en el Ranking Anual de Auditores de la *Revista Mercado*, junio, 2014.

(47) Todas ellas son miembros del Forum Of Firms (Foro de Firmas), una asociación de redes internacionales de firmas contables que realizan auditorías transnacionales, [en línea] <http://www.ifac.org/about-ifac/forum-firms>

Es importante remarcar también el rol de los profesionales especialistas en contabilidad e impuestos que conforman los departamentos internos de las grandes corporaciones. Las empresas multinacionales, además de contar con asesores impositivos externos, tienen dentro de su organigrama importantes departamentos contables e impositivos; es decir, disponen de una relevante estructura fiscal propia que determina gran parte de las decisiones de la materia. Algunas fuentes entrevistadas⁽⁴⁸⁾ afirman que estos son los reales planificadores fiscales globales que deciden el esquema global a imponer, y que las “Cuatro Grandes”, más bien, acompañan al cliente en sus decisiones. En el mismo sentido, un informe de la OECD señala: “... los grandes contribuyentes corporativos, que son clientes de estos intermediarios, establecen sus propias estrategias para la gestión de riesgos fiscales y deciden su propio apetito por el riesgo fiscal. Ellos son los que deciden si adoptar determinadas oportunidades de planificación”.⁽⁴⁹⁾ En efecto, la planificación impositiva y el diseño de una estrategia fiscal global por parte de las empresas multinacionales es un proceso complejo que requiere del asesoramiento de firmas de profesionales en impuestos, en conjunto con la dirección de ejecutivos globales de impuestos de la empresa especializados en la materia y con manejo de las particularidades del negocio global.

Las empresas multinacionales cuentan con amplias ventajas a la hora de transferir capitales al exterior debido a que tienen a disposición empresas vinculadas en otros países y, por lo general, las ubicadas en Argentina, a sus casas matrices extranjeras. Aproximadamente el 60% del comercio mundial se desarrolla a través de operaciones intragrupo por parte de las empresas multinacionales,⁽⁵⁰⁾ y el mecanismo mediante el cual se establecen los valores de dichas operaciones intragrupo es la ya mencionada “manipulación de los precios de transferencia”, a través de la cual trasladan la mayor ganancia posible a “guardias fiscales”. Para ello, las casas matrices, cabeceras regionales o empresas controlantes del grupo tienen un rol estratégico en la planificación global, puesto que son las encargadas de determinar los esquemas de planificación global que aplican y facilitarle a las filiales del grupo la documentación que respalda las operaciones intragrupo en las que interviene.

.....

(48) Ver Anexo.

(49) OCDE, *Study into the role...*, op. cit., p. 5

(50) SHAXSON, NICHOLAS, *Las islas del tesoro: los paraísos fiscales y los hombres que se robaron el mundo*, 1ª ed., Bs. As., Fondo de Cultura Económica, 2014.

2.2.2. Las firmas jurídicas en Argentina

Gran parte de los grandes estudios jurídicos en Argentina brindan una amplia gama de servicios de asesoramiento en diversas áreas, como ser: financiación compleja estructurada, fusiones y adquisiciones, reestructuraciones de deuda, operaciones del mercado de capitales, inversiones extranjeras, transacciones internacionales de Private Equity, arbitrajes internacionales y nacionales, operaciones inmobiliarias, entre otros. A su vez, han ido ganándole terreno a las “Cuatro Grandes” mediante servicios de asesoramiento impositivo integral, estructuras fiscales sofisticadas, planificación fiscal, precios de transferencia, litigios impositivos, asesoramiento y atención de casos contenciosos en materia de tributación aduanera, controversias fiscales y litigio financiero internacional.⁽⁵¹⁾

Los estudios jurídicos constituyen otro de los escalones fundamentales que utilizan las empresas multinacionales, las empresas más importantes de capitales nacionales y las personas físicas residentes con grandes patrimonios para utilizar amplia y eficazmente las variadas operaciones disponibles en el “sistema *offshore*”; ello, con el objetivo de mitigar la carga tributaria local y maximizar la transferencia de los recursos generados en el país hacia el exterior.⁽⁵²⁾

2.3 | El rol de la banca privada

Existe una matriz financiera internacional especialmente diseñada con la finalidad de resguardar fenomenales montos de capital por fuera de su ámbito originario y mantener en completa confidencialidad el origen y la titularidad de los fondos. Esta funciona a través de las oficinas de las entidades financieras que se encuentran localizadas en todos los países del mundo y que trabajan en conexión con bancos internacionales ubicados

(51) Ver Anexo.

(52) En las descripciones realizadas en este trabajo no se pretende afirmar que todas las técnicas utilizadas involucren siempre la intención de evitar el pago de impuestos y/o transferir capitales al exterior de modo ilícito, ya que no es posible conocer —a partir de la información accesible y los estudios realizados sobre la misma para esta investigación— el “propósito” de todas y cada una de dichas acciones. Vale aclarar que podría suceder que la propia dinámica del negocio o la estrategia corporativa sea la que las oriente. Por el contrario, se pretende aquí enunciar que dichas técnicas podrían ser utilizadas con esos objetivos, lo que vuelve imperioso el control exhaustivo de las mencionadas técnicas por parte de las autoridades legales y administrativas.

en guaridas fiscales y en centros financieros *offshore*, contribuyendo así con la industria de evasión y/o elusión de impuestos a escala global y con la salida de divisas desde aquellos países que no cuentan con condiciones de secretismo y opacidad.

El sistema financiero *offshore* funciona principalmente a través de los más importantes bancos internacionales localizados en guaridas fiscales que brindan servicios de administración de carteras de inversión y creación de estructuras financieras complejas. Los 50 principales bancos internacionales en conjunto para el año 2010 manejaban alrededor de USD12.100.000.000.000 en activos transfronterizos.⁽⁵³⁾ Sin la presencia de estos actores globales fundamentales, las jurisdicciones *offshore* difícilmente atraerían los enormes flujos de capital que hoy acogen. Para ello, es necesario una amplia infraestructura financiera que pueda sostener estos servicios mediante grandes equipos de profesionales que cuenten con una importante experticia en estructuración del patrimonio y asesoramiento de inversiones. A su vez, el reconocimiento y la buena reputación que tienen estos grandes bancos a nivel internacional es un elemento indispensable para dar confianza a sus clientes en relación al nivel de confidencialidad y privacidad de sus tenencias.

Un estudio realizado por Harari, Meinzer y Murphy⁽⁵⁴⁾ revela que las jurisdicciones con altos niveles de secretismo y/o bajas tasas impositivas conviven con una amplia estructura financiera que posee un número de entidades bancarias totalmente desproporcionado en relación a la población que habita en aquellos países, y que solamente puede justificarse por la existencia de grandes flujos financieros externos. Sus autores explican que las 20 principales jurisdicciones del Índice de Secretismo Financiero (FSI, por sus siglas en inglés: *Financial Secrecy Index*) poseen un sector financiero excepcionalmente grande, es decir, en exceso de sus necesidades bancarias domésticas.

Si se calcula la cantidad de bancos existentes en 16 de los primeros 20 países del ranking de FSI estimado para 2013, excluyendo a Estados Unidos, Alemania, Japón y Canadá —ya que sus importantes poblaciones podrían

.....

(53) HENRY, JAMES., S., "The price...", *op. cit.*

(54) HARARI, MORAN; MEINZER, MARKUS y MURPHY, RICHARD, *op. cit.*

distorsionar la estimación— se obtiene un número de 2566 bancos presentes (en el año 2012) en las 16 jurisdicciones que figuran en el cuadro 3. Si se incluyen a estos últimos cuatro países, se obtiene un total de 13.720 bancos.

El caso más sorprendente de este análisis resulta ser el de Islas Caimán, que con una población de alrededor de 53.000 habitantes tiene dentro de sus fronteras 234 bancos, lo que significa que hay una entidad bancaria cada 226 habitantes. Le siguen los casos de Guernesey —que con 66.000 habitantes cuenta 35 bancos— y Jersey —que con 95.000 habitantes posee 46 entidades bancarias—.

CUADRO 3. CANTIDAD DE BANCOS EN LOS PRIMEROS 20 PAÍSES DEL RANKING FSI

N° Ranking FSI (2013)	Países	Cantidad de Bancos (2012)
1	Suiza	312
2	Luxemburgo	147
3	Hong Kong	194
4	Islas Caimán	234
5	Singapur	168
7	Libano	148
9	Jersey	46
11	Panamá	88
12	Malasia (Labuan)	105
13	Bahréin	189
14	Bermuda	4
15	Guernesey	35
16	Emiratos Árabes Unidos (Dubai)	153
18	Austria	709
19	Mauricio	28
20	Islas Vírgenes Británicas	6
	Subtotal	2566
6	Estados Unidos	7357
8	Alemania	1903
10	Japón	1820
17	Canadá	74
	Total top 20 FSI	13.720

Fuente: Elaboración propia sobre la base de información de Tax Justice Network y Harari *et. al.* (2012).

Por otro lado, los bancos internacionales cuentan con una enorme cantidad de subsidiarias en guaridas fiscales; para dar algunos ejemplos, Barclays —uno de los bancos más importantes a nivel internacional—⁽⁵⁵⁾ tiene 143 subsidiarias en Islas Caimán, 37 en Jersey y 18 en Guernesey; Deutsche Bank —otro de los bancos que integra el ranking de los 10 primeros a nivel mundial—⁽⁵⁶⁾ tiene 136 subsidiarias en Islas Caimán, 53 en Jersey y 15 en Guernesey.⁽⁵⁷⁾ Muchos de los principales bancos internacionales se han visto implicados en casos que involucran evasión fiscal y fuga de capitales mediante la utilización de guaridas fiscales. Un informe del Subcomité Permanente de Investigaciones del Senado de los Estados Unidos —realizado en 2014— reveló que Credit Suisse empleaba prácticas bancarias que facilitaron la evasión de impuestos de sus clientes, y que incluía la apertura de cuentas en Suiza para particulares no declaradas, la apertura de cuentas a nombre de entidades *offshore* para enmascarar la propiedad de sus clientes, el envío de banqueros suizos a los Estados Unidos para reclutar a nuevos clientes y el servicio de administración de cuentas en Suiza sin dejar registros documentados.⁽⁵⁸⁾

Asimismo, el Subcomité Permanente de Investigaciones del Senado de los Estados Unidos ha dejado en evidencia, a través de varios de sus informes, la utilización de guaridas fiscales por parte de los grandes bancos internacionales como una técnica para facilitar a sus clientes la evasión impositiva. En el año 2008, demostró que UBS no solo se dedicó a la apertura de cuentas no declaradas en Suiza, sino que además les aseguró a sus clientes que la autoridad fiscal no iba a tener conocimiento de ello. Asistió a sus clientes en la inversión en activos que evitaban requerimientos de información y abrió cuentas a nombre de sociedades *offshore*, fideicomisos, fundaciones y otras entidades, evitando dar a conocer la verdadera titularidad de las cuentas bancarias.⁽⁵⁹⁾ Según otro informe que data del mismo

(55) Ver Anexo.

(56) Ver Anexo.

(57) Ver TASK FORCE; AID, CHRISTIAN; TAX JUSTICE NETWORK y TUC, TAX RESEARCH UK, *Taxing Banks. A Report submitted to the International Monetary Fund*, 2010.

(58) SENADO DE ESTADOS UNIDOS, SUBCOMITÉ PERMANENTE DE INVESTIGACIONES, *Offshore Tax Evasion: The Effort to Collect Unpaid Taxes on Billions in Hidden Offshore Accounts*, 2014.

(59) SENADO DE ESTADOS UNIDOS, SUBCOMITÉ PERMANENTE DE INVESTIGACIONES, *Tax Haven Banks and U.S. Tax Compliance*, 2008.

año, gran cantidad de entidades financieras como Lehman Brothers, Morgan Stanley, Deutsche Bank, UBS, Merrill Lynch y Citigroup desarrollaron, comercializaron y se beneficiaron a través de transacciones abusivas que tenían como principal propósito la evasión de impuestos e involucraban, en gran medida, el uso de guaridas fiscales como Islas Caimán y Hong Kong, entre otras.⁽⁶⁰⁾ Otro caso detectado por el Senado de Estados Unidos fue el referido al banco HSBC en 2012,⁽⁶¹⁾ por el cual finalmente dicho banco pagó una multa por más de USD1.900.000. La multa fue aplicada con motivo de no frenar operaciones de lavado de activos a pesar de haber contado con indicios de maniobras irregulares, ya que el banco habría permitido ingresar a Estados Unidos miles de millones de dólares provenientes del narcotráfico o el terrorismo internacional. El Departamento de Justicia de Estados Unidos acordó dicha multa a cambio de cerrar las investigaciones contra la entidad financiera.

La banca privada internacional desempeña el negocio *offshore* principalmente a través del sector de "*private banking*",⁽⁶²⁾ cuyo principal servicio es el *Wealth Management* (administración de fortunas) que consiste fundamentalmente en asesoramiento y estructuración de herencias, asesoría y financiamiento en compra y venta de empresas, así como también administración de carteras de inversiones, lo que incluye la apertura de cuentas bancarias de personas físicas y jurídicas en guaridas fiscales o en "jurisdicciones confidenciales", y la apertura de cuentas bancarias a nombre de sociedades *offshore* para encubrir a los beneficiarios reales.

Además de los bancos internacionales, dicho mercado también lo integran asesores financieros independientes. Su negocio se estructura a partir de relaciones y contactos personales, basándose principalmente en la prestación de un servicio personalizado y de confianza. La participación de los gestores independientes alcanza alrededor del 20% del mercado de *wealth management* en Reino Unido, un 13% en Suiza y un 5% en

(60) SENADO DE ESTADOS UNIDOS, SUBCOMITÉ PERMANENTE DE INVESTIGACIONES, *Dividend tax abuse: How offshore entities dodge taxes on U.S. stock dividends*, 2008.

(61) SENADO DE ESTADOS UNIDOS, SUBCOMITÉ PERMANENTE DE INVESTIGACIONES, *U.S. Vulnerabilities to Money Laundering, Drugs, and Terrorist Financing: HSBC Case History. Hearing Before the Permanent Subcommittee on Investigations*, 2012.

(62) La traducción literal de "*private banking*" al español es banca privada, sin embargo, la palabra "*private*" de este término refiere a privacidad.

Estados Unidos; en el resto de los países desarrollados, representan un 3% del mercado y en Latinoamérica menos que eso, aunque el negocio está creciendo rápidamente.⁽⁶³⁾ La crisis internacional podría haber provocado cierta desconfianza en el servicio tradicional de *wealth management* brindado por los bancos y algunos clientes de este segmento podrían haber incorporado otras alternativas de inversión, como asesores financieros independientes, empresas de consultoría financiera *online* y *family offices* (asesores de fortunas familiares). Estos gestores compiten, en alguna medida, con los bancos internacionales, aunque, al mismo tiempo, dependen de los mismos para efectuar los depósitos y transferencias y, a su vez, complementan el clásico servicio de los bancos proporcionando otros canales de venta para sus propios productos.

Los bancos internacionales fraccionan a los clientes en distintos segmentos. Generalmente, se dividen de la siguiente manera: Mass Affluent comprende entre USD250.000 y USD1.000.000 líquidos, Core Affluent comprende hasta USD10.000.000 líquidos, High Net Worth (HNW) Individuals (Personas con Alto Patrimonio Neto) comprende hasta USD25.000.000 líquidos y Ultra High Net Worth (UHNW) Individuals (Personas con Ultra Alto Patrimonio Neto) corresponde a montos superiores a los USD25.000.000 líquidos. Estas clasificaciones de clientes dependen del perfil y las categorías seleccionadas por cada banco; por lo que otros consideran a partir de 100.000.000 en activos financieros como UHNW, desde USD1.000.000 invertibles en activos como HNW, y Affluent, entre USD500.000 y USD1.000.000 en activos para invertir.⁽⁶⁴⁾

Las familias con grandes fortunas (UHNW), por lo general, requieren un servicio altamente calificado que involucre variadas jurisdicciones con estructuras fiscales y legales complejas. Para ello, cuentan con múltiples asesores de *private banking*, así como asesores contables, impositivos y legales. Quienes administran las cuantiosas fortunas familiares suelen ser ex banqueros de *private banking* con amplia experiencia profesional que trabajan de forma independiente en oficinas privadas. Estos son los *family office* que se especializan en servicios de intermediación financiera para este segmento de clientes, brindando un servicio integral personalizado con amplias oportunidades de inversión.

(63) THE BOSTON CONSULTING GROUP, *Global wealth 2012. The battle to Regain Strength*, 2012.

(64) THE BOSTON CONSULTING GROUP, *Global Wealth 2014. Riding a wave of growth*, 2014.

Cada vez más bancos, con el objetivo de retener al cliente en un contexto de mayor competencia, han ampliado sus áreas de servicios para los clientes UHNW y HNW, ofreciéndoles un producto más integral. Actualmente, la asesoría de inversión que brindan los “*wealth managers*” incluye asuntos vinculados a las compañías, como fusiones, adquisiciones y transacciones en el mercado de capitales, planificación de sucesiones, mediaciones en conflictos familiares y hasta la creación de estructuras legales complejas (por ejemplo, fundaciones, *trusts*, fideicomisos, *holdings* empresariales, fondos de inversión internacionales “*hedge funds*”, entre otras). La banca hace un gran esfuerzo para mantener y/o expandir sus activos; mediante metas de negocio incentivan a sus gestores y ofrece servicios de *trust* e inversiones en *private equity*, por ejemplo, para tratar de anclar el cliente al banco. Asimismo, en algunos casos brindan servicios legales e impositivos. Dentro de los profesionales de banca privada disponen de abogados especialistas en estructuras legales y *private equity* que trabajan en conjunto con los banqueros. Para los casos de clientes con menor patrimonio, como el caso de Affluent, la banca suele recomendar los servicios de empresas especializadas en *trusts*, *hedge funds* y *private equity*.

2.3.1. Los bancos privados en Argentina

Durante la década del 90 y gran parte de la siguiente, el “*private banking*” en Argentina solía prestarse a través de bancos extranjeros o bancos locales. También participaban de este negocio las casas de cambio radicadas en Argentina, asesores financieros independientes, *family offices* y bancos radicados en guaridas fiscales vinculadas con casas de cambio o bancos ubicados en Argentina.

Los actores de mayor relevancia en el servicio de *private banking* en Argentina solían ser los bancos internacionales que aprovechaban su presencia local para captar clientes de este segmento; acostumbraban hacerlo a través de las oficinas ubicadas dentro de los propios bancos con sucursales en el país. Durante los años 90, aprovechando la venta masiva de empresas nacionales, los asesores de la banca privada internacional iban detrás de los grandes capitalistas nacionales que se desprendían de sus compañías para dejarlas en manos de capitales extranjeros y obtenían capitales líquidos invertibles en activos financieros. Asimismo, en ciertos casos, los mismos asesores financieros impulsaban la venta de empresas nacionales y hallaban compradores de las compañías nacionales para poder aumentar sus carteras de inversiones. Pasada dicha etapa económica

en Argentina, la banca privada se limitó a brindar todo aquel servicio que sus clientes demandaran mientras no estuviera explícitamente prohibido por la letra de la ley. Sin embargo, en los últimos años, a partir de las restricciones que fue imponiendo el Banco Central de la República Argentina (BCRA) y, también, con motivo de la presión internacional por regular estas operaciones, sumado a ciertos conflictos judiciales que se han desatado en torno a este negocio, ciertas fuentes consultadas⁽⁶⁵⁾ afirman que las oficinas de *private banking* de los grandes bancos internacionales se han ido marchando de la Argentina hacia otros destinos, como Uruguay, Chile, Paraguay, Miami, entre otros, y que son los bancos más pequeños y las “cuevas” financieras quienes hoy estarían brindando el servicio. Sin embargo, otras fuentes afirman que las oficinas de *private banking* se han mudado físicamente a otros sitios, fuera de las oficinas de las principales entidades financieras, pero todavía siguen manteniendo el servicio en el país. Todas las fuentes confirman que los argentinos continúan siendo demandantes de estos servicios de intermediación financiera y que existen modos alternativos de obtenerlos, ya sea viajando al exterior o a través de reuniones con asesores financieros en hoteles, confiterías, restaurantes o domicilios particulares, o también vía Internet.

Hernán Arbizu, ex ejecutivo del banco internacional JP Morgan Chase —en el marco de la causa judicial en la que se vio involucrado dicho banco—⁽⁶⁶⁾ estimó para el año 2008 montos totales aproximados de carteras de inversiones que los grupos de los bancos extranjeros administraban de clientes argentinos en el exterior: HSBC, USD10.000.000.000; Citibank, USD20.000.000.000; Santander, USD8.000.000.000; BBVA, USD8.000.000.000; Itaú, USD3.000.000.000; UBS, USD15.000.000.000; Credite Suisse, USD10.000.000.000, Goldman Sachs, USD5.000.000.000; JP Morgan, USD5.000.000.000; y Morgan Stanley, USD1.000.000.000.⁽⁶⁷⁾ En total arroja un monto aproximado de USD85.000.000.000 en el año 2008 de tenencias de argentinos en el exterior.

Otras entidades de servicios financieros que solían prestar servicios de *private banking* en Latinoamérica, según fuentes entrevistadas, eran: Wells

(65) Ver Anexo.

(66) JNAC. CRIM. DE INSTRUCC. N° 12, “N. N. s/ Delito de Acción Pública”, 2008, causa N° 9232/08.

(67) GAGGERO, JORGE *et al*, 2013.

Fargo, Bank of America, Merrill Lynch, Banque Pictet, Banca de la Svizzera Italiana (BSI), Deutsche Bank, Royal Bank of Scotland (Coutts), BNP Paribas, Société Générale (SocGen), entre otros.

En el marco de una causa judicial que involucra al JP Morgan Chase, Hernán Arbizu puso a disposición de la Justicia argentina una lista de 469 empresas y personas físicas residentes en el país que habrían participado de maniobras de “back to back” o autopréstamos,⁽⁶⁸⁾ creación de estructuras corporativas complejas, tenencia de cuentas en el exterior no declaradas y el giro de fondos sin declarar al exterior como parte de la operatoria habitual del banco, desviando capitales a guaridas fiscales y logrando ocultar la verdadera titularidad de los activos. Estas acciones reafirman el rol preponderante que cumplen las entidades financieras en el circuito de la fuga. Por un lado, tienden los canales para enviar el dinero al exterior y administran los activos financieros externos de sus clientes, brindando confidencialidad sobre la propiedad de la riqueza, y, por otro, generan las vías de regreso de los activos al país para que puedan ser utilizados por parte de sus verdaderos titulares a través de la simulación de préstamos del exterior.⁽⁶⁹⁾

Uno de los últimos pasos judiciales en torno a la causa fue realizado por la Procelac (Procuraduría de Criminalidad Económica y Lavado de Activos), mediante la presentación de una denuncia penal (Juzgado Federal N° 6, causa CFP 1150/2014) contra el Grupo Editorial Estrada, una de las corporaciones mencionadas por Arbizu en su declaración judicial.⁽⁷⁰⁾ El caso involucra a bancos internacionales y al Banco Patagonia SA debido al descubrimiento de préstamos efectuados desde el año 2005 por el Gru-

(68) Dichas maniobras serán desarrolladas en el apartado 3.1.

(69) La Unidad de Información Financiera (UIF), que participa como querellante de la causa judicial en cuestión, solicitó en una audiencia oral que se lo cite a Hernán Arbizu nuevamente para que se efectúe la indagatoria sobre las operaciones que habría realizado, dado que el Juez Sergio Torres no habría citado a Arbizu durante más de cinco años desde la apertura de la causa (en UIF, “La UIF volvió a pedir la indagatoria de Arbizu ante la Cámara Federal”, [en línea] <http://www.uif.gov.ar/uif/index.php/es/noticias/484-la-uif-volvio-a-pedir-la-indagatoria-de-arbizu-ante-la-camara-federal>).

(70) “Denuncian al Grupo Estrada y a los bancos Patagonia, JP Morgan y Merrill Lynch por lavado de activos”, 17 de febrero de 2014, en [fiscales.gob.ar](http://www.fiscales.gob.ar). *Las noticias del Ministerio Fiscal* [en línea] <https://www.fiscales.gob.ar/criminalidad-economica/denuncian-al-grupo-estrada-y-a-los-bancos-patagonia-jp-morgan-y-merrill-lynch-por-lavado-de-activos/?hl=patagonia>

po Editorial Estrada, los cuales fueron instrumentados a través de “cartas de crédito” realizadas por los bancos JP Morgan Chase de Nueva York y Merrill Lynch de Londres y recibidas por el banco local, Patagonia SA. Dichas cartas fueron requeridas por Ángel Estrada y Cía SA, garantizadas con depósitos de sociedades del exterior —entre ellas, Argentine Development Investment (ADI), constituida en Bahamas— y recibidas por el Banco Patagonia SA, quien habría otorgado los préstamos en Argentina. A través de esta maniobra, el Grupo Estrada podría haber utilizado activos financieros depositados en una jurisdicción *offshore*, no declarados en el país a través de una sociedad vinculada, para actividades de financiamiento propio. Estas operaciones demostrarían nuevamente el rol de los bancos internacionales como principales facilitadores de este tipo de maniobras fraudulentas, y también dejarían entrever el papel del banco local que, de no haber participado en la operatoria, no hubiera sido posible la transacción.

Otra causa judicial⁽⁷¹⁾ que involucra a un banco privado internacional fue originada por el descubrimiento del funcionamiento de una “cueva” financiera en un piso del banco BNP Paribas. El banco funcionaba regularmente como cualquier otro, y cuando los clientes requerían servicios “especiales” eran enviados a determinado piso del banco donde funcionaba la “cueva”, según lo informado por la UIF. La “cueva” habría operado fuera del sistema financiero y sin autorización del Banco Central de la República Argentina (BCRA), asesorando a clientes en la administración e inversión de fondos de origen no declarado; se considera que manejó un total estimado de más de USD900.000.000 entre los años 2000 y 2008.⁽⁷²⁾

Por otro lado, en septiembre de 2014, la AFIP recibió de parte del gobierno francés, en el marco del convenio para evitar la doble imposición entre los dos países, información sobre cuentas bancarias no declaradas de propiedad de contribuyentes argentinos en el banco HSBC, en Suiza.⁽⁷³⁾

(71) JNAC. CRIM. DE INSTRUCC. N° 35, “BNP Paribas s/ Encubrimiento”, 2009, causa N° 19.888/09

(72) Ver UIF, “La UIF insistió en la indagatoria de los directivos del BNP Paribas junto al Ministerio Público Fiscal”, [en línea] <http://www.uif.gov.ar/uif/index.php/es/noticias/503-la-uif-insistio-en-la-indagatoria-de-los-directivos-del-bnp-paribas-junto-al-ministerio-publico-fiscal>

(73) El banco HSBC también ha sido denunciado ante la Justicia argentina por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) como parte fundamental de una asociación ilícita, con motivo de acreditaciones en cuentas bancarias “fantasmas” por más de \$392.000.000 y evasión por más de \$224.000.000. Las denuncias se originaron en una investigación iniciada

Esta información financiera fue brindada por el ingeniero en informática ítalo-francés Hervé Falciani, ex gerente de la filial suiza del banco HSBC,⁽⁷⁴⁾ quien brindó información a las autoridades francesas sobre más de 130.000 cuentas bancarias en HSBC y que actualmente colabora aportando información vinculada a evasión fiscal en Francia.

A fines del mes de noviembre, la AFIP comunicó que se obtuvo información sobre 4.040 clientes del HSBC Suiza, cuyos beneficiarios directos efectivos son ciudadanos argentinos, y que sobre la información recibida, solo 39 personas tienen depósitos declarados en dicha entidad; los datos que se obtuvieron corresponden al año 2006 y a una parte del año 2005. Se estimaron como base entre USD2.600.000.000 y USD3.000.000.000 ubicados en el exterior, que podrían significar, en total, una deuda al fisco de \$61.915.000.000. A su vez, se ha recibido información sobre la creación de sociedades *offshore* y *trusts* que funcionaban como pantalla.⁽⁷⁵⁾ El titular de la AFIP, Ricardo Echegaray, anunció que el organismo presentó una denuncia contra el banco HSBC por evasión fiscal y asociación fiscal ilícita dada la existencia de una plataforma ilegal de evasión fiscal montada por tres entidades bancarias que operan en la Argentina, a saber: HSBC Bank Argentina SA, HSBC Private Bank Suisse y HSBC Bank USA National Association. A su vez, se denunció que dicha plataforma estaba siendo operada por “facilitadores”, representantes, intermediarios, abogados, contadores, licenciados de economía, apoderados en general, quienes generaron las estructuras complejas de acceso a la información a través de una red de sociedades *offshore* con el único objetivo de obstaculizar el control de la administración fiscal. Se ha descubierto, también, al HSBC de Argentina actuando como apoderado, manejando las cuentas de los

.....

en el año 2009, en la causa “COMPUMAR”, cuando el organismo detectó un circuito de pago de facturas apócrifas. De esa causa surgieron dos empresas: “MAS Distribuidora” y “Recaudaciones y Servicios”, titulares de cuentas en HSBC que estaban asociadas a CUIT (clave única de identificación tributaria) genéricos, y habían registrado movimientos por \$392.000.000 que nunca fueron declarados ante el organismo (en DIÁLOGO FISCAL. EL DIARIO DE LA AFIP, “Después de seis meses de la denuncia de la AFIP al HSBC: “Habemus juez”, 01/08/2013, [en línea] <http://www.dialogofiscal.gob.ar/judiciales/denunciaHSBC.aspx>).

(74) AFIP, “La Argentina identifica a grandes evasores internacionales”, 25/09/2014, [en línea] <http://www.dialogofiscal.gob.ar/internacionales/grandesEvasores.aspx>

(75) AFIP, “AFIP informó sobre la denuncia por las cuentas bancarias de argentinos en Suiza sin declarar”, 27/11/2014, [en línea] <http://www.dialogofiscal.gob.ar/panoramaFiscal/denunciasBancariasSuiza.aspx>

argentinos en el exterior y recurriendo a oficinas del HSBC en otros países como Guernese, Jersey y Bermudas.

Este hecho tan reciente constituye, al menos, un elemento de sospecha de que puedan subsistir cuentas bancarias en el exterior de residentes argentinos no declaradas ante el fisco en otros bancos internacionales con filiales en Argentina.

2.3.2. Otras entidades de servicios financieros en Argentina

Otro importante actor de la industria *offshore* en Argentina son las "cuevas" de dinero o *boutiques* financieras a las que recurren segmentos de mediano patrimonio. En la mayoría de los casos, estas funcionan como entidades financieras que brindan adicionalmente servicios de cambios de cheques al día por una comisión, descuentos de cheques, triangulaciones con guaridas fiscales e, indudablemente, confidencialidad sobre todas las operaciones. Las "cuevas" pueden ser simplemente oficinas clandestinas, o bien revestir la forma jurídica de casas de cambio, sociedades de bolsa, compañías financieras, cooperativas financieras y hasta agencias de viaje.⁽⁷⁶⁾

Las "cuevas" son una herramienta efectiva para muchas empresas locales que mantienen parte de sus operaciones en la informalidad y recurren a las mismas para cambiar cheques al día que, de otra manera, debieran bancarizar y podrían dejarlas expuestas ante la AFIP. A su vez, otro negocio relevante para estas casas financieras es el de transferencia de dólares al exterior de manera ilícita sin que quede registro alguno, lo que comúnmente se conoce como "dólar cable" y consiste en el traslado de la moneda extranjera al exterior a cambio de una comisión por brindar este tipo de servicio. De la misma forma, la cueva financiera se encarga de la "repatriación" de dinero depositado en cuentas en el exterior. En muchas ocasiones las casas de cambio y las cuevas utilizan la modalidad de "matching" que se refiere a un mecanismo de compensación entre las entradas y las salidas. Es decir, existen clientes que quieren enviar el dinero al exterior, mientras otros desean ingresar dinero al país, y la casa de cambio funciona como la intermediaria que junta las dos puntas y efectúa las transferencias entre cuentas bancarias sin que el dinero físico entre y salga del país. El

(76) BERCOVICH, ALEJANDRO y REBOSSIO, ALEJANDRO, *Estoy verde. Dólar, una pasión argentina*, Bs. As., Aguilar, 2013.

“contado con liquidación”⁽⁷⁷⁾ también puede ser utilizado como una forma de “*matching*” por las cuevas de dinero y entidades financieras.

En los últimos años, en Argentina, las operaciones vía “contado con liquidación” han tomado mayor volumen. Recientemente, la presidenta Cristina Fernández, en su discurso del 30/09/2014, informó que, en lo que va del año, el monto de operaciones por esta vía ha alcanzado más del 10% de lo que representan las operaciones cambiarias que se realizan a través del Mercado Único y Libre de Cambios. Esto evidencia que el contado con liquidación se ha utilizado como una maniobra para transferir capitales al exterior, compensando con capitales que necesitan entrar al país. Según lo dicho por la primera mandataria, de los USD27.400.000.000 negociados en estas operaciones por sociedades de bolsa, la sociedad de bolsa Mariva ha acaparado el 43% de las mismas, mientras que Balanz Capital ha negociado otro 15%. Entre estas dos sociedades han negociado el 58% del contado con liquidación en sociedades de bolsa. Por su parte, los bancos han realizado operaciones de contado con liquidación por USD10.000.000.000; el Banco Mariva concentró el 33% de las mismas, Macro un 11% y Patagonia un 10%. Entre los tres bancos abarcan el 54% de estas operaciones.⁽⁷⁸⁾

2.4 | Otros promotores del mercado de servicios *offshore*

Además de los profesionales al servicio de este mercado, existen otros dedicados especialmente a defender los actuales regímenes preferenciales de las guaridas fiscales y promocionar el negocio. Entre ellos, numerosos periodistas y académicos apadrinan el sistema de incentivos *offshore* existente, a través del cual se pretende resguardar la confidencialidad de las “jurisdicciones del secreto” y el rol de los profesionales involucrados. A modo de ejemplo, se pueden tomar algunas líneas de dos académicos de

(77) El contado con liquidación consiste en la compra de títulos en el mercado local, ya sea bonos o acciones, nominados en pesos, que luego son vendidos en plazas financieras del exterior, cuya liquidación es en dólares (ver GAGGERO, JORGE et al, 2010).

(78) Ver discurso de la Presidenta Cristina Fernández [en línea] <http://www.presidencia.gov.ar/discursos/27986-acto-de-anuncio-de-la-creacion-de-la-secretaria-de-acceso-al-habitat-palabras-de-la-presidenta-de-la-nacion>

la isla de Jersey, Richard Gordon y Andrew P. Morriss,⁽⁷⁹⁾ quienes publicaron recientemente un informe en defensa del actual régimen de las guaridas fiscales. A lo largo de sus 123 páginas pregonan los beneficios de la libertad financiera, defendiendo la confidencialidad y el secreto financiero (para ellos, solamente cuando haya indicios de criminalidad puede violarse el secreto), además de amparar a la elusión fiscal debajo de una figura totalmente legal. Sostienen que la perspectiva de los defensores de los controles suele comenzar por “dejar de lado los beneficios de los mercados libres y exageran los beneficios del control, mientras ignoran los costos de dichos controles”.⁽⁸⁰⁾ Proponen, asimismo, que “se debe comenzar con la visión de que las transacciones voluntarias entre personas y empresas que desean comerciar e invertir con otros constituyen un aspecto positivo, y por lo tanto, mantener los costos del ‘movimiento’ del dinero de un lugar a otro también es un aspecto positivo”.⁽⁸¹⁾ Por último, consideran que “se debería comenzar por observar los beneficios de los mercados internacionales de bienes y servicios, los cuales no pueden tener lugar sin el movimiento internacional de dinero”.⁽⁸²⁾

Sin embargo, existen claras evidencias de que la mayoría de las guaridas fiscales no son Estados independientes que, en ejercicio de sus derechos soberanos, establecen regímenes fiscales y financieros preferenciales, sino que constituyen un conjunto de redes de influencia controladas por las principales potencias mundiales.⁽⁸³⁾ Particularmente Jersey, el lugar de donde provienen los autores mencionados, es un Estado dependiente de la Corona Británica y desde allí se canalizan cuantiosos recursos hacia la “city” de Londres.

Por otro lado, entre la academia especializada en derecho tributario se pueden encontrar algunas visiones defensoras de la elusión fiscal.

.....

(79) GORDON, RICHARD y MORRIS, ANDREW P., “Moving Money: International Financial Flows, Taxes, And Money Laundering”, en *Hastings International and Comparative Law Review*, n° 1, v. 37, University Of Alabama School Of Law, 2014. La traducción me pertenece.

(80) GORDON, RICHARD y MORRIS, ANDREW P., *ibid.*, p. 3.

(81) *Ibid.*, pp. 3/4.

(82) *Ibid.*, p. 4.

(83) SHAXSON, NICHOLAS, *Las islas...*, *op. cit.*

Giuliani Fonrouge⁽⁸⁴⁾ sostiene al respecto:

La sola circunstancia de que el contribuyente recurra a formas o estructuras jurídicas en manifiesta discordancia con las que normalmente se usarían en el caso para disminuir la carga fiscal, no constituye acto punible, (...) ya que ese proceder no importa violación de la ley, sino impedir el nacimiento de la pretensión tributaria evitando el hecho imponible, o de otro modo dicho, crear la circunstancia generadora del crédito fiscal en forma distinta de la prevista por la ley, atribuyéndole la apariencia de un acto jurídico gravado con menor intensidad o no gravado, de manera tal que no puede castigarse como una sustracción del impuesto, ni como defraudación.⁽⁸⁵⁾

Sin embargo, la atribución de la “apariencia de un acto jurídico gravado con menor intensidad o no gravado” implica violar el principio de “realidad económica” que establece la preminencia de la realidad por sobre la apariencia de las formas jurídicas elegidas.

Bajo una perspectiva similar a la anterior, Andrea Amatucci afirma:

Los contribuyentes de forma preliminar estudian las “fisuras” del sistema que carecen de protección elusiva (...) para elaborar prácticas elusivas en dichos ámbitos. (...) La elusión es un comportamiento a través del cual son respetadas las normas pero se aprovecha de sus imperfecciones creando una escapatoria. En tal sentido, la elusión es consecuencia del ejercicio de la autonomía privada en función de las normas tributarias.⁽⁸⁶⁾

El cumplimiento de la disposición mediante el aprovechamiento de las “fisuras” de la legislación no representa necesariamente una conducta lícita. Si la utilización de dichos huecos normativos conlleva a contrariar el espíritu y objetivo de la norma, esto implicará una conducta ilícita puesto que la norma no puede ser analizada en su literalidad, sino en su contenido y en su espíritu. Ello significa que si el accionar del contribuyente no

(84) CAHN-SPEYER, PAUL W., “La potestad de la administración para calificar los hechos de acuerdo con su naturaleza económica”, en *Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 2006, [en línea] http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev44_PCSW.pdf

(85) CAHN-SPEYER, PAUL W., *ibid*, p. 18.

(86) AMATUCCI, ANDREA, *El ordenamiento jurídico financiero*, citado por Cahn-Speyer, Paul W., *ibid*.

está tipificado explícitamente en la norma, no quiere decir que el mismo no comprenda una conducta abusiva ya que debe analizarse el propósito su conducta y el de la norma.

Asimismo, entre los matutinos nacionales se pueden encontrar opiniones periodísticas defensoras de técnicas nocivas. En este sentido, Facundo Sarabayrouse, acerca de la denuncia de la AFIP contra la empresa multinacional Procter & Gamble,⁽⁸⁷⁾ sostuvo en un artículo publicado en el diario *La Nación*⁽⁸⁸⁾ que:

Las triangulaciones de importaciones o exportaciones no se encuentran prohibidas en sí mismas por ninguna norma. De hecho, la comercialización internacional de commodities es desarrollada casi exclusivamente con la intervención de traders que desarrollan funciones y prestan servicios reales que implican la asunción de una serie de riesgos. Todo ello implica un costo intangible que deberá, obviamente, incorporarse al valor material de la mercadería. Ello, por sí solo, de ninguna manera puede considerarse como delictivo. (...) En todo caso, la tipificación de una triangulación como "nociva", constitutiva de evasión tributaria, contrabando o una falsa declaración cambiaria solo puede darse en los casos en los que se manipulan artificiosamente los valores declarados para obtener una ventaja indebida.

El hecho de que las triangulaciones no se encuentren prohibidas en sí mismas no significa que las autoridades fiscales no deban perseguir los casos abusivos en las que aquellas tienen lugar. Por el contrario, es su deber efectuar un mayor control sobre dichas operaciones tras advertir la profundización de maniobras de "triangulación" por parte de grandes grupos económicos. Por otro lado, "la comercialización internacional de commodities", desarrollada a través de triangulaciones con *traders*, ha llevado

(87) La AFIP denunció ante la Justicia a Procter & Gamble por haber sobrefacturado importaciones por USD138.000.000 a un intermediario vinculado ubicado en Suiza, mientras que los productos provenían de Brasil. La sobrefacturación correspondería a la inclusión en el precio de importación a "royalties" y otros "gastos *intercompanies*" de publicidad y administración (en DIÁLOGO FISCAL. EL DIARIO DE LA AFIP, "AFIP suspende a Procter & Gamble por fraude fiscal y fuga de divisas", 02 de noviembre de 2014, [en línea] <http://www.dialogofiscal.gob.ar/panoramaFiscal/suspensionProcter.aspx>

(88) SARRABAYROUSE, FACUNDO, "P&G: no siempre es fraudulenta la triangulación de importaciones", en *Diario La Nación*, 04 de noviembre de 2014, [en línea] <http://www.lanacion.com.ar/1741083-pg-no-siempre-es-fraudulenta-la-triangulacion-de-importaciones>

a incorporar un nuevo método de precios de transferencia en la Ley de Impuesto a las Ganancias (art. 15, sexto y séptimo párrafo) con el objetivo de contrarrestar maniobras de “triangulación” que tenían como único objetivo atribuir parte de la renta arbitrariamente a un intermediario para reducir la carga impositiva en Argentina.⁽⁸⁹⁾ Entonces, el “costo intangible” que se agrega al valor de la mercadería por la intermediación podría contener un valor artificial —dado que las operaciones fueron realizadas entre empresas vinculadas que podrían mantener intereses comunes—, por lo que deberá ser objeto de análisis y control por parte del fisco, lo que evitaría que se erosione la base imponible en la Argentina y se trasladen ganancias a guaridas fiscales, reduciendo los costos fiscales globales del grupo. En este caso particular, la mercadería importada por Argentina provenía de Brasil y el intermediario, casualmente, era una empresa vinculada ubicada en una guarida fiscal, Suiza —la más importante del mundo según el Financial Secrecy Index 2013, elaborado por TJN—. Entonces, si se constatará que el único objetivo de la intermediación de Suiza era la reducción de la carga tributaria en Argentina y el traslado de ganancias a esa guarida fiscal, podrá considerarse un ilícito.

(89) ECHEGARAY, RICARDO, *La administración tributaria frente al contribuyente global: aspectos técnicos y prácticos relevantes*, 1ª ed., Bs. As., La Ley, 2013.

El caso “Mackentor”⁽¹⁾

Crimen de lesa humanidad⁽²⁾

por **JUAN CARLOS VEGA**⁽³⁾

I | Cuatro etapas históricas de la persecución masiva de personas

I.I | Primera etapa

El 25 de abril de 1977, Luciano Benjamín Menéndez ordenó un bando militar por el cual intervino la empresa de construcción vial e hidráulica Mackentor: se la consideraba “sostén financiero de la subversión”. Ello habilitó, en tres provincias diferentes, el secuestro de veintiún personas y el sometimiento a Consejos de Guerra de todos los directivos, accionistas y profesionales de la empresa, quienes sufrieron privaciones de libertad agravadas —por un promedio de cuatro años—, torturas, así como desapoderamiento y robo de los bienes y activos empresariales más importantes de Mackentor, que posteriormente fueron entregados a empresas civiles que gozaban de la protección oficial.

.....

(1) Este artículo expresa únicamente la opinión de su autor y no la de los directores de la presente revista ni la del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación.

(2) Jamás conocí una persona más honrada y digna que Talo Kejner. Talo es Mackentor, y fue mi amigo.

(3) Abogado, UCA, Córdoba. Licenciado en Sociología Política, Universidad Católica, Lovaina. Querellante por Mackentor en la megacausa “La Perla”. Expresidente de la Comisión de Legislación Penal, HCDN.

Los dos interventores de Mackentor fueron designados —a propuesta del Gral. Menéndez— por el juez federal Zamboni Ledesma. Esta etapa continúa hasta septiembre de 1984, que es la fecha en la que Natalio Kejner, presidente y accionista mayoritario de la empresa, puede volver al país al serle levantada una orden de captura internacional tramitada por INTERPOL.

De más está decir que nunca se pudo probar, ni siquiera en los muy burdos Consejos de Guerra realizados contra los directivos de Mackentor, que la empresa haya sido “sostén financiero de la subversión”.

Muchos años después, en el contexto de la megacausa “La Perla”—así denominada por el CCD que funcionó en la provincia de Córdoba— la prueba, en cambio, acreditó con nivel de certeza una persecución masiva de personas de la que fueron víctimas empleados y directivos de Mackentor, en los términos del artículo 7 del Estatuto de Roma, es decir, desde el aparato del Estado y fundada en razones políticas, raciales y/o religiosas.

Los veintiún hechos de la requisitoria fiscal fueron plenamente corroborados por la prueba ofrecida y diligenciada en la causa. Ellos solo se explican en el curso de una persecución masiva de personas desde el aparato estatal y basada en razones políticas, raciales o religiosas. Pero, además, la prueba testimonial acreditó que empresas amigas del poder se quedaron con los principales activos de Mackentor. Esto es, con la fábrica de tubos para conductos de alta presión —única en el país—, y con la obra del “Acueducto Villa María-San Francisco”, el más importante licitado por Obras Sanitarias de la Nación (OSN) en esa época.

Los testigos Natalio Kejner, Bruno Paván, Julio Casse, Gustavo Roca, Ángel Sargiotto, Enzo Manassero, Fabián García y José Miguel Coggiola, declararon coherentemente durante más de dos meses que Supercemento SA, competidor de Mackentor en las obras licitadas por OSN en aquella época, se quedó con los activos principales de Mackentor, esto es, la obra del acueducto referido y la fábrica de tubos de barrio Las Flores, en Córdoba. Atestiguaron también que La Forestal Ganadera Suncho SA hizo lo propio con aproximadamente 20.000 hectáreas en Santiago del Estero, de las que Mackentor era copropietario en el año 1977.

A su vez, en la testimonial del día 4 de marzo del 2014, el directivo principal de Supercemento SA reconoció que Supercemento SA le compró la fábrica

a Mackentor y logró la adjudicación de la principal obra de OSN entre los años 1975 y 1978. Reconoció también que Mackentor, en esa época, era una empresa intervenida por los militares y que había sido el original adjudicatario de la obra "Acueducto Villa María/San Francisco". El testigo reconoció que estos dos grandes activos empresariales de Mackentor (obra acueducto y fábrica de caños) fueron transferidos a Supercemento SA en la misma época en que los 29 directivos y empleados de Mackentor eran víctimas de Consejos de Guerra y de una persecución masiva fundada por un bando militar de Menéndez que declaraba que Mackentor era "sostén financiero de la subversión".

La prueba testimonial acreditó también cuatro desapariciones forzadas en el curso de esta persecución masiva, causadas por la pertenencia de los desaparecidos a Mackentor. El testigo Gustavo Roca fue contundente en afirmar que los cuatro desaparecidos lo fueron exclusivamente por el hecho de ser abogados de Mackentor. Sinigaglia, Sanjurjo y Hernández desaparecieron en la Ciudad de Buenos Aires y Carlos Altamira, integrante del estudio de su padre Gustavo Roca, en Córdoba. Gustavo Roca era síndico y amigo personal de Natalio Kejner.

1.2 | Segunda etapa

Esta fase de la persecución masiva de personas refiere a lo expresado en las actuaciones judiciales cumplidas en autos "Mackentor c/ Estado Nacional s/ daños y perjuicios", ante el Juzgado Federal N° 3 de Córdoba, a cargo de la jueza Garzón de Lascano. Mediante esta acción civil, Mackentor reclamó a la justicia de la democracia respuestas a lo que había pasado con sus socios, empleados y activos durante los casi siete años de intervención estatal y exige la reparación de los daños causados.

En el año 1994, la Cámara Federal de Córdoba confirmó la decisión de la jueza de primera instancia que declaró la "prescripción" de la acción iniciada y se condenó a Mackentor a pagar las costas del juicio por su negligencia procesal. Se practicó una pericia judicial a fin de fijar el "valor del juicio" y sobre esa base se regularon cuantiosos honorarios a favor de los abogados de Mackentor, de los peritos, y de los abogados del Estado Nacional, que en esa época eran los fiscales federales de Córdoba. El valor del juicio fue fijado, en 1988, en A12.555.811. Vale recordar que en esa

época ya estaban vigentes en Argentina la Convención Americana sobre Derechos Humanos (1984) y la Convención sobre Imprescriptibilidad de Crímenes de Lesa Humanidad (1968).

Para contextualizar con objetividad histórica esta saga de vergüenza judicial que es el caso Mackentor, debemos recordar que en esa época la “regla no escrita” de la justicia federal, frente a reclamos de las víctimas del terrorismo de Estado, era la de declarar la prescripción de todas las acciones iniciadas, y cancelar toda investigación y todo derecho reparatorio.⁽⁴⁾

Esa línea ideológico-judicial recién logró quebrarse con el caso “Birt”, ante la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (caso 10.310 del 22 de septiembre de 1989), cuya demanda fue iniciada por los sobrevivientes de la UP 1 de Córdoba, y constituyó el primer caso argentino ante dicho organismo internacional. Con el decreto 70/1991, que aprobó una solución amistosa entre las víctimas y el Estado argentino (de acuerdo al artículo 40 del Reglamento de la CIDH) se consiguió revertir la postura de la justicia argentina de rechazar todo derecho de las víctimas del terrorismo de Estado.

Pero queda claro que esta segunda etapa está marcada por el rechazo de la demanda civil de “Mackentor c/Estado Nacional s/daños y perjuicios”, la declaración de la prescripción, y la condena a Mackentor a pagar enormes honorarios por su negligencia procesal.

1.3 | Tercera etapa

La tercera fase de la persecución masiva de personas contra Mackentor se desarrolla en autos “Mackentor SA s/ quiebra pedida” ante el Juzgado Civil y Comercial N° 39 de Córdoba, entre los años 1999 y 2009. La quiebra fue declarada en base a la petición que formularon los acreedores de los honorarios regulados por la justicia federal de Córdoba en autos “Mackentor c/Estado Nacional s/ daños y perjuicios”.

Luego de plurales embargos sobre bienes y activos de Mackentor dispuestos por la justicia federal cordobesa para cobrar los enormes hono-

(4) VEGA, JUAN CARLOS, *La Justicia en la Transición Democrática*, Lerner, Córdoba, 1998.

rarios regulados, los beneficiarios de esos créditos parcialmente impagos solicitaron la quiebra de Mackentor y verificaron allí sus créditos, que fueron ulteriormente cobrados íntegramente en el proceso concursal, con intereses y costas de abogados. Queda claro, entonces, que existe una continuidad y conexidad objetiva entre los autos "Mackentor c/ Estado Nacional s/ daños y perjuicios" y "Mackentor s/quiebra pedida".

No obstante los reiterados planteos penales de prejudicialidad fundados en que se trataba de crímenes de lesa humanidad en curso de investigación judicial, la justicia concursal de Córdoba los rechazó y declaró la quiebra de Mackentor nuevamente. Natalio Kejner, veintitrés años después de la intervención declarada por Menéndez, fue nuevamente inhibido de todos sus bienes e impedido de salir del país hasta el año 2008.

De esta manera, los créditos de los fiscales federales, fundados en honorarios regulados por la justicia federal, prevalecieron sobre los crímenes de lesa humanidad. Lo que Luciano Benjamín Menéndez no había logrado con su bando de intervención en 1977, lo logró la justicia argentina veintisiete años después, al declarar la quiebra de Mackentor.

La querella sostuvo que la quiebra resultaba un acto ulterior y consecutivo de los actos judiciales realizados en "Mackentor c/ Estado nacional s/ daños y perjuicios", y que estos, a su vez, fueron actos de consumación o de encubrimiento y, por lo tanto, partes de una persecución masiva de personas desde el aparado del Estado. De allí que pidamos la nulidad de los actos judiciales en autos "Mackentor c/ Estado Nacional" y de sus consecuencias, que son los actos judiciales en "Mackentor s/ quiebra pedida", ya que se trata de actos consecutivos que emergen o que son fruto de crímenes de lesa humanidad (art. 172 CPPN).

1.4 | Cuarta etapa

Esta etapa de la persecución masiva de personas iniciada en abril de 1977 sucede también en el ámbito de la justicia federal de Córdoba, entre 2012 y 2014. Durante estos años, la justicia federal decidió rechazar los pedidos de las víctimas de Mackentor de ser tenidos como querellantes y actores civiles en el proceso penal del caso "La Perla". El fundamento jurídico aparente de tal negativa era la situación procesal de quiebra de

Mackentor. Para la justicia federal de Córdoba, el síndico de la quiebra era el único legitimado para ser tenido como querellante y actor civil en el proceso penal donde se investigan crímenes de lesa humanidad, y, como lo dice el juez, ello previa autorización de la junta de acreedores de la quiebra. Esto no es un simple ritualismo procesal sino que se trata de verdadero cinismo argumental.

El juez federal sabía que la quiebra de Mackentor integraba el objeto procesal de la investigación de crímenes de lesa humanidad, que la junta de acreedores de la quiebra estaba integrada por los fiscales federales que, a esa fecha, eran camaristas federales de Córdoba, que el síndico de la quiebra, a quien el juez federal le atribuía capacidad procesal como querellante y actor civil, representaba a los acreedores de la quiebra y, entre ellos, a los fiscales federales acreedores de honorarios.

Estas cuatro etapas históricas están demostradas con nivel de certeza y por diferentes medios probatorios ofrecidos por la fiscalía y la querella. Esas pruebas demuestran que la persecución masiva de personas iniciada por Menéndez el 25 de abril de 1977 nunca cesó, y que los actos y hechos realizados durante la intervención nunca fueron derogados ni nulificados por el poder de la democracia, ni por el Ejecutivo ni por el Judicial.

Por el contrario, su validez fue confirmada por actos judiciales cumplidos a partir de 1984. Estos actos fueron dictados con aparente legalidad, aunque en los hechos respondieron a la línea clara y expresa de negar a las víctimas de Mackentor todo derecho a que se investigue y repare lo ocurrido. Es por ello que los querellantes sostenemos que estos actos judiciales son nulos de nulidad absoluta, a tenor de la doctrina de la CSJN que emerge de los fallos "Arancibia Clavel", "Simón" y "Mazzeo", por tratarse de actos que son "efectos y consecuencias de crímenes de lesa humanidad ocurridos en 1977", y cuya nulidad genera la obligación estatal de indemnizar a las víctimas y restituir los bienes obtenidos por esos delitos, (arts. 29, incs. 1 y 2, y 30 CP; art. 172 CPPN y concordantes).

Estas cuatro etapas históricas han sido probadas en juicio con alto grado de certeza y conforman el marco fáctico en el cual se deben leer y analizar las nulidades que solicita la querella.

2 | Las nulidades planteadas por la querrela

Este es el núcleo argumental del planteo que realiza la querrela en el proceso penal en estudio, el 17 de septiembre de 2014, en ocasión procesal oportuna (art. 376 CPPN), y que no se limitan a actos procesales, sino que atacan a todos los actos constitutivos de la persecución masiva de personas que, a juicio de la querrela, integran el objeto procesal de la causa.

La singularidad jurídica que plantea el caso "Mackentor", y el dilema central que deberá resolver el Tribunal, apunta a cuál es el alcance y el impacto real que debe tener, en el proceso penal argentino, el artículo 7 del Estatuto de Roma. ¿Es una figura retórica o política? ¿O, por el contrario, una verdadera figura jurídica del derecho internacional y, como tal, integrante del derecho aplicable en el juicio?

La querrela ha planteado la nulidad de los actos de ejecución de la persecución masiva de personas (intervención y apropiación de activos por parte de terceros durante el terrorismo de Estado), pero también ha solicitado la nulidad de actos de consumación de la persecución masiva, que son los actos judiciales posteriores a 1984.

Hemos sostenido que los actos de ejecución son los que se sucedieron en el periodo que va entre los años 1977 y 1984 —intervención— y los actos de consumación son los actos judiciales que se dieron a partir de 1985 y hasta el 2013. Estos últimos son actos de consumación porque, en los hechos, fueron actos judiciales que, en los términos de la doctrina de la CSJN sobre responsabilidad del Estado por crímenes de lesa humanidad, han obstaculizado y frenado la investigación de crímenes de ese carácter, así como el derecho reparatorio de las víctimas.

En este sentido, el Estado argentino es el responsable de todos los actos por acción o por omisión.

En estos 37 años, la Convención Americana de Derechos Humanos (en adelante, CADH), ratificada por Argentina en 1984, ha sido violada en sus artículos 8.1 y 25.1, por privar a las víctimas del caso "Mackentor" de su

derecho a ser oídas por un tribunal competente e imparcial en un plazo razonable, y a un recurso “efectivo, sencillo y rápido” que las ampare contra actos que violen sus derechos humanos.

La persecución masiva de personas ha sido probada con certeza. Basta leer los veintiún hechos de la requisitoria para encontrarnos con las mismas fechas y los mismos fundamentos de los veintinueve crímenes del bando militar de Menéndez: el hecho de que todas las víctimas eran integrantes de la persona jurídica Mackentor; que el desapoderamiento y robo fueran de bienes de la empresa; que cuatro víctimas de desaparición forzada de personas fueran abogados en la compañía; la intervención de la firma Mackentor como fundamento del procesamiento judicial de Natalio Kejner y su orden de captura internacional; las rescisiones de obras por parte de OSN con base en la intervención de la empresa; y el curioso hecho que surge de la requisitoria del fiscal Carlos Torres referente a “oficios de consulta” librados por el juez federal al General Menéndez. Dificilmente haya en un juicio tanta prueba que demuestre que los veintiún hechos de la acusación están encadenados e integrados en una única persecución masiva de personas, diseñada y ejecutada desde el poder del Estado, con la clara finalidad de suprimir y hacer desaparecer al adversario político, económico o religioso durante los años del terrorismo de Estado en argentina.

El planteo de nulidades lleva necesariamente a un debate central, que es el de determinar cuál es el significado y alcance que debe tener la figura jurídica del artículo 7 del Estatuto de Roma en el proceso penal argentino cuando se juzgan crímenes de lesa humanidad.

¿Cuál es su real impacto procesal? ¿Se limita su efecto a la imprescriptibilidad de las acciones penales que se juzgan o, por el contrario, la figura jurídica del artículo 7 del Estatuto de Roma alcanza y atrapa a los actos cumplidos en el *iter criminis* de la persecución masiva de personas? Y si así como cae la prescripción, cae también la regla de la competencia material, ¿podría caer entonces también la cosa juzgada judicial?

A juicio de la querrela, no hay argumentos lógicos y jurídicos que sostengan que la figura jurídica de crímenes de lesa humanidad deba limitarse a impedir la prescripción de las acciones penales.

La caída de la prescripción de las acciones penales, para habilitar la vigencia temporal de la pretensión punitiva del Estado, ¿impone e implica la caída jurídica de todos los actos cumplidos en el curso de una persecución masiva de personas? ¿Con qué razón lógica podemos juzgar responsabilidades penales por crímenes de lesa humanidad y declarar, al mismo tiempo, como no justiciables por prescripción los actos jurídicos cumplidos en ese *iter criminis*?

Como lo dice el informe del caso "Papel Prensa", incorporado en la querrela que inicia el Estado nacional, todos los actos jurídicos cumplidos en el *iter criminis* de una persecución masiva de personas integran esa figura internacional y, por tanto, deben ser declarados nulos.

En el caso concreto de "Mackentor", se ha probado con niveles de seriedad jurídica que las empresas Supercemento SA y La Forestal Ganadera Suncho SA se beneficiaron con la persecución masiva de personas de Mackentor, y se quedaron con sus activos empresariales.

¿Es legal que estos más que sospechosos actos de apropiación por parte de terceros, de activos de víctimas del terrorismo de Estado, queden sin ser investigados y sancionados, y que la víctimas queden sin ser reparadas? ¿Son estos actos integrativos de la persecución masiva de personas o tienen directa conexidad con ellos?

Cuando los Estados juzgan crímenes de lesa humanidad no solo están derogando reglas en materia de prescripción para habilitar y prorrogar la capacidad punitiva estatal sino que, además, están habilitando y prorrogando las acciones reparatorias de las víctimas.

¿Por qué razón el art. 7° del Estatuto de Roma debe ser interpretado sólo a favor del mantenimiento de la capacidad de castigo de los Estados y no a favor del derecho reparatorio de las víctimas?

Esta posición respecto de las víctimas está en línea con los derechos consagrados en los arts. 8°.1, 25.1 y 2 CADH, particularmente este último, y obliga a los Estados a "adoptar medidas" de carácter administrativo o judicial para garantizar los derechos humanos que protege la Convención.

El Código Penal y el Código Procesal Penal, en caso de probados crímenes de lesa humanidad, deben ser interpretados y aplicados conforme la

legislación y jurisprudencia supranacional americana, y la jurisprudencia de la CSJN posterior al 2005. Lo cierto es que estamos en un proceso penal en el cual se juzgan los veintiún hechos que describe la requisitoria fiscal pero también se juzga el encuadre de esos hechos en la figura jurídica de una “persecución masiva de personas” desde el poder del Estado. Los veintiún hechos de la acusación no se explican ni se entienden de manera aislada sino integrados en un plan de persecución masiva de personas diseñado y ejecutado desde el poder del terrorismo de Estado.

Basta ver los nombres de las víctimas y su relación con la empresa Mackentor, el bando militar de Menéndez que define a Mackentor —y no a sus integrantes— como “sostén financiero de la subversión”, el procesamiento judicial de Natalio Kejner en 1977 y su orden de captura internacional vigente hasta septiembre de 1984, los comunicados telefónicos del expresidente Videla de abril de 1977 para cerrar todas las cuentas bancarias de Mackentor, las rescisiones de contratos con Obras Sanitarias de la Nación fundadas en que Mackentor era una empresa subversiva, la entrega de esos activos a empresas amigas de Menéndez, y el robo y el vaciamiento de la empresa. Pero, a su vez, la prueba acredita la continuidad durante la democracia de actos de consumación de los crímenes de lesa humanidad ejecutados y diseñados por el terrorismo de Estado argentino.

El objeto último de las nulidades que planteamos en el juicio es el de hacer cesar los efectos de un delito de lesa humanidad y las violaciones a los artículos 8°.1 y 25.1 de la CADH, que se mantienen a la fecha.

El siguiente es quizás el hecho de mayor gravedad probado en este juicio. Natalio Kejner, en su declaración testimonial por video conferencia del 23 de septiembre de 2014, dijo que más grave aún que los hechos de brutal persecución de Menéndez, son los actos judiciales posteriores a 1984 que sistemáticamente le negaron a las víctimas de “Mackentor” todo derecho de justicia.

Se ha probado que la justicia argentina de la democracia, lejos de cumplir con su obligación de hacer cesar los efectos de estos crímenes de lesa humanidad, proveyó actos judiciales —nulos según la CSJN— que, en los hechos, han obstaculizado, frenado o prohibido investigar la verdad de estos crímenes, y ejercitar los derechos reparatorios de las víctimas.

3 | El derecho aplicable en el caso "Mackentor"

En un proceso judicial por crímenes de lesa humanidad, el derecho aplicable es el siguiente:

- a. El Estatuto de Roma (art. 7°);
- b. La Convención y la Declaración Americana sobre Derechos Humanos (arts. 2°, 8°.1, 25.1 y 29), y la jurisprudencia supranacional de la Comisión y de la Corte Interamericana de Derechos Humanos;
- c. La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (arts. 27 y 31);
- d. La Constitución Nacional (art. 75, inc. 22 y su manda operativa).

En ese contexto normativo, integrado y armonizado, debe interpretarse y aplicarse la legislación penal y procesal penal argentina, particularmente el art. 29, incs. 1 y 2, CP; los arts. 376, 172 y concordantes CPPN; y la aplicación analógica del art. 526 CPPN. Sería un grave error, que llevaría a inconstitucionalidades, el aplicar el CP o el CPPN sin respetar esos cuerpos normativos integralmente.

En cuanto a la competencia del Tribunal Oral Federal para declarar las nulidades de actos judiciales dictados en otros tribunales, ella surge del mismo art. 7° del Estatuto de Roma y de la doctrina de la CSJN en materia de responsabilidad del Estado por crímenes de lesa humanidad posterior al 2005; y también del principio de *estoppel* del derecho internacional —o doctrina de los actos propios—, que obliga al Estado a mantener una misma conducta procesal y a no contradecirse. Si en el caso "Papel Prensa" el Estado nacional sostiene la procedencia de nulidades de actos cumplidos en el *iter criminis*, ¿con qué razón debería ser diferente en el caso Mackentor, en el que la prueba es abrumadora? Por otra parte, la jurisprudencia federal en materia de crímenes de lesa humanidad acompaña nuestra posición: en la causa "Rivas Osvaldo Arturo, Gómez Pinto y otros", la jueza admitió la nulidad de actos civiles registrales emergentes de crímenes de lesa humanidad.⁽⁵⁾

(5) TRIB. ORAL CRIM. FED. N° 5, CAP. FED., "Rivas Osvaldo Arturo, Gómez Pinto María Cristina y Berthier Enrique José s/ sustracción de menores de 10 años (art. 146)", 04/04/2008.

4 | Interpretación obligatoria del Código Penal y del Código Procesal Penal de la Nación en causas por crímenes de lesa humanidad

De la interpretación sistémica de esos cuatro cuerpos jurídicos que integran el derecho aplicable en la causa, surge que los principios hermenéuticos con los que se debe leer y aplicar la legalidad penal y procesal argentina son los siguientes:

- El principio de la buena fe, que remite a la necesidad de evitar decisiones judiciales ritualistas alejadas de la realidad (art. 31, Convención de Viena).
- El principio de la primacía del derecho internacional sobre el derecho doméstico (art. 27, Convención De Viena).
- La regla *pro hominis*, que obliga a los Estados y a sus jueces a interpretar esta legalidad a favor de individuo y no del Estado (art. 29, CADH).
- El deber operativo de los jueces de “adoptar medidas judiciales para garantizar los Derechos Humanos de la Convención” (art. 2º, CADH).
- La presunción de operatividad de los tratados de derechos humanos (Dictamen de la Comisión de Redacción de la Convención Constituyente, art. 75, inc. 22, CN).
- El principio de estoppel del derecho internacional —o doctrina de los actos propios—, que obliga a los Estados a no contradecirse en sus decisiones sobre todo en el campo de Derechos Humanos.

No aplicar estas reglas de interpretación en la aplicación del Código Penal y del Código Procesal Penal de la Nación es causal de inconstitucionalidad y, lo que es más grave, genera responsabilidad internacional del Estado por actos de sus jueces en violación del derecho de las víctimas de crímenes de lesa humanidad, tal como lo ha resuelto la CIDH en su Informe 3/15 agregado a la causa.

5 | Consecuencias procesales de las nulidades planteadas

Sea por imperio del art. 2º CADH —deber de adoptar medidas de derechos interno para hacer efectivos los derechos y libertades consagrados en la Convención—, por la obligación procesal de hacer cesar los efectos de de-

litos cometidos hace 37 años, o para cumplir con la exigencia del art. 29 CP, que impone la obligación de reposición, restitución o indemnización, en cualquier caso es deber del Tribunal Oral Federal de Córdoba (en adelante, TOF) declarar las nulidades y, al mismo tiempo y en la parte resolutive de su sentencia, adoptar medidas complementarias obligatorias.

Las víctimas rechazan por inconstitucional cualquier decisión del tribunal que delegue en otro juicio o en otro tribunal la cuestión reparatoria.

Las víctimas llevan 37 años sin justicia y tienen hoy un promedio de 90 años. Diferir el cumplimiento del art 29 CP a otro juicio, que demandaría quizá otros 10 años, sería violatorio, una vez más, de la garantía de plazo razonable y justicia efectiva.

Las víctimas, y quienes las representamos judicialmente, sostenemos que son nulos todos los actos cumplidos en iter criminis de la probada persecución masiva de personas, a saber:

- a. Los actos jurídicos ejecutados por el Estado durante la intervención de la firma Mackentor, especialmente la rescisión contractual realizada por OSN de la obra del "Acueducto San Francisco-Villa María" y su adjudicación posterior a favor de la empresa Supercemento SA, así como la venta de la fábrica de tubos para conductos de alta presión a favor de la misma empresa.
- b. Los actos judiciales cumplidos por el Estado en autos "Mackentor c/ Estado Nacional s/ daños y perjuicios", por tratarse de actos de consumación, de encubrimiento o conexos con los crímenes de persecución masiva de personas, en particular las regulaciones de honorarios a favor de los fiscales federales.
- c. Los actos judiciales cumplidos por el Estado y dictados por la justicia provincial de Córdoba en los autos "Mackentor s/ quiebra pedida", por tratarse de actos ulteriores o conexos con los actos judiciales de "Mackentor c/ Estado Nacional s/ daños y perjuicios".

Estas nulidades obligan a la justicia a "adoptar medidas" que deberían ser las siguientes:

1. Declarar al Estado nacional argentino responsable de la persecución masiva de personas probada en autos, con la consecuente obligación de reparar a las víctimas, dada la imposibilidad de restituir la situación a su estado anterior y los bienes obtenidos a través de los crímenes de lesa humanidad.
2. Disponer que los montos reparatorios definitivos sean determinados en la etapa de ejecución de sentencia en estos mismos autos y no en otro juicio.

3. Imponer al Poder Ejecutivo nacional la obligación de iniciar, en un plazo de 30 días, juicios de repetición y acciones de responsabilidad civiles y penales en contra de quienes se beneficiaron con los crímenes de lesa humanidad y/o fueron responsables funcionales de la persecución masiva de personas, por el monto total de las reparaciones que se fijen en ejecución de sentencia.

6 | El Informe 3/15 de la CIDH como prueba autónoma de las nulidades

La Comisión Interamericana de Derechos Humanos, el día 29 de enero del 2015, aprobó el Informe de Admisibilidad en la P/610. Conforme el art. 36 del Reglamento de la Comisión, esa Petición se transforma en caso 12.983. No se trata de un simple precedente jurisprudencial supranacional; de ser así, no sería necesario incorporarlo procesalmente como nueva prueba. Se trata de un acto decisorial de la jurisdicción supranacional americana de derechos humanos que acaba de declarar admisible y procedente la denuncia que, en el año 2001, formularan las víctimas de "Mackentor", Natalio Kejner y Ramón Walton Ramis.

Después de 14 años de investigación, con plena participación procesal del Estado argentino, la CIDH se pronunció por la validez de las denuncias formuladas en el año 2001 por las víctimas de "Mackentor", Natalio Kejner y Ramón Ramis, que denunciaron al Estado Argentino por actos judiciales violatorios de los arts. 8º.1 y 25.1 CADH. El caso 12.983 tiene, con la causa penal "Mackentor" que se sigue en nuestro país, identidad de causa e identidad de víctimas, y por tanto hace a su objeto procesal.

Los actos estatales denunciados, y que hoy la CIDH tiene por válidos, son "actos judiciales" dictados por la justicia federal de Córdoba en contra del derecho de las víctimas, que en los hechos han impedido garantizarles sus derechos de defensa y de acceso a la justicia. Asimismo, la CIDH reconoce a las 29 víctimas del caso "Mackentor" y las desapariciones forzadas producidas en relación con dicho caso.

Este no es un precedente judicial. Se trata del mismo caso que juzga el TOF de Córdoba. Las diferencias son que en el TOF de Córdoba se está juzgando la responsabilidad penal por los 21 hechos que integran la requisitoria del fiscal integrados a su vez en una "probada persecución masiva

de personas". Ese es el objeto procesal en esta causa. Ante la CIDH, lo que se juzga es la conducta del Estado argentino por actos judiciales cumplidos en contra de las víctimas de "Mackentor", que se dan como actos de consumación o de encubrimiento de los crímenes de lesa humanidad cometidos por el terrorismo de Estado argentino.

El Informe 3/15 de la CIDH avala y es prueba suficiente de las nulidades que ha planteado la querrela en septiembre de 2014, cuando sostuvimos que la persecución masiva de personas en el caso "Mackentor" no se agotaba en el año 1984 con el reestablecimiento de la democracia, y que hay actos judiciales de encubrimiento o de consumación de crímenes de lesa humanidad cumplidos por la justicia federal de la democracia con posterioridad a 1984. La CIDH declara que esos actos judiciales han sido dictados en violación de los derechos de las víctimas de la causa "Mackentor".

Es decir que, más allá de todas las pruebas y fundamentos jurídicos que hemos aportado para sostener la nulidad de los actos judiciales de consumación de los crímenes de lesa humanidad, el Informe 3/15 CIDH, avala y es prueba suficiente de las nulidades pedidas.

7 | Consideraciones finales

"Mackentor" es un caso testigo en el derecho y la justicia argentina por varias razones.

- a. Por primera vez, en Argentina, se acredita con valor de prueba judicial, y no de prueba histórica o política, quienes habrían sido beneficiarios económicos del terrorismo de Estado. Hay niveles de probatorios suficientes que avalan que las empresas Supercemento SA y La Forestal Ganadera y Suncho SA serían beneficiarios directos de la persecución masiva de personas en contra de la firma Mackentor y de veintinueve personas físicas. Procede investigar los niveles de complicidad con el terrorismo de Estado, pero la prueba testimonial sostiene que estas empresas se beneficiaron económicamente.
- b. También se ha logrado probar en juicio, siempre con valor de prueba judicial, cuál fue y cuál es la responsabilidad de la justicia federal de la democracia en la obstaculización o encubrimiento de todo intento de investigación de estos crímenes, y posterior reparación de las víctimas, así como la manera en que funcionarios judiciales se habrían beneficiado económicamente con estos actos.

El Informe 3/15 de la CIDH es contundente en declarar a estos actos judiciales como violatorios de los derechos constitucionales de las víctimas del caso

- “Mackentor”. Son actos judiciales contrarios a la CIDH, y por lo tanto, actos nulos, y procede la reparación a las víctimas tal como lo pide la querella.
- c. Se plantea aquí también cuál será el alcance procesal que la justicia argentina dará a la figura jurídica internacional del artículo 7 del Estatuto de Roma. ¿Será el Estatuto de Roma una simple referencia moral o literaria en sostén de decisiones en casos de crímenes de lesa humanidad? ¿O, por el contrario, y tal como lo pide la querella, se volverá una figura jurídica y formará parte del derecho aplicable en estos juicios? Para la querella, la persecución masiva de personas integra el objeto procesal en un juicio por crímenes de lesa humanidad. Los hechos de la requisitoria fiscal solo pueden ser leídos de acuerdo al artículo 7 del Estatuto de Roma
- d. “Mackentor” también es un caso testigo sobre la procedencia o no del pedido reparatorio de víctimas de una probada persecución masiva de personas que dura 37 años. La querella ha planteado que las víctimas del caso “Mackentor” después de 37 años de no justicia no pueden esperar a otro proceso judicial civil o contencioso para ser reparadas por la probada persecución masiva de personas.
- e. Finalmente, hay que decir que Mackentor es un caso testigo sobre el modo y forma en que se deben conciliar en Argentina los derechos humanos y la ley. Es de público conocimiento que los representantes de las víctimas del caso “Mackentor” mantienen una postura política contraria a la de los representantes del Ministerio Público (Fiscal General de la causa y Procuradora General). Sin embargo, en todo el proceso judicial estas partes, políticamente enfrentadas, han mantenido una actitud de respeto personal y profesional total y absoluta. Han trabajado jurídicamente en una única dirección, que es la de la defensa de los derechos de las víctimas. En una justicia como la de la Argentina, cruzada por tantos enfrentamientos malsanos, es bueno destacar el ejemplo del caso “Mackentor”.
-

Documentos anexos

Declaración de la AAJ sobre la situación en Grecia⁽¹⁾⁽²⁾

La Asociación Americana de Juristas, organización no gubernamental con estatuto consultivo en las Naciones Unidas, manifiesta su apoyo al pueblo griego, que lucha contra las políticas de ajuste impuestas por la Unión Europea. Las llamadas soluciones que pretende imponer la Comisión Europea, el Banco Central Europeo y el Fondo Monetario Internacional para supuestamente “rescatar” a Grecia de la bancarota, solo tienen como objetivo proteger los intereses del capital financiero para continuar elevando sus ganancias a costa del sufrimiento del pueblo griego, imponer intolerables recortes en los presupuestos estatales y exigir las privatizaciones de los servicios sociales, lo que incrementa la desocupación y precarización laboral en Grecia.

La presión ejercida por los organismos de la UE, BCE y FMI son un atentado contra la soberanía griega y una extorsión a los gobiernos democráticamente electos que procuran defender los derechos humanos y el bienestar de su pueblo.

La situación griega nos recuerda lo acontecido en Argentina y otros países con respecto a la deuda. En Grecia se ha llegado a un momento crucial para la preservación de la identidad, la dignidad y la subsistencia misma de su pueblo. Los verdaderos responsables fundamentales de la desastrosa situación por la que atraviesa el país son gobiernos de los países hegemónicos de la Unión Europea, a través de su banca, el FMI y otros organismos financieros intergubernamentales, junto con los gobiernos anteriores griegos que se sometieron a sus dictados.

La AAJ espera que en el referéndum convocado para el domingo 5 de julio el pueblo pueda superar la campaña mediática de terror dirigida por los grandes intereses y vote por apoyar a su gobierno en el enfrentamiento con el gran capital financiero internacional que privilegia sus fabulosas ganancias por encima de la vida y bienestar de los seres humanos.

Recordemos que en los pactos internacionales de derechos humanos, el de derechos económicos, sociales y culturales (DESC) y de los civiles y políticos (DCP), se establece que “Todos los pueblos tienen el derecho de libre determinación” (art. 1º,

.....
(1) Organización No Gubernamental con estatuto consultivo ante el ECOSOC y representación permanente ante la ONU de Nueva York y Ginebra.

(2) Vanessa Ramos (Presidenta AAJ Continental), Hernán Rivadeneira J. (Secretario General), Beinusz Szmukler (Presidente del Consejo Consultivo de la AAJ).

inc. 1) y que **“En ningún caso podrá privarse a un pueblo de sus propios medios de subsistencia”** (art 1º, inc. 2). Los “medios de subsistencia” son definidos por el diccionario como “los medios necesarios para el sustento de la vida humana”.

La Declaración Universal de Derechos Humanos lo resume en su art. 25: **“Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios (...) a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, vejez y otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad”**.

El Pacto de Derechos Económicos, Sociales y Culturales amplía y desarrolla estos conceptos. Es de particular importancia el art. 11, que establece el principio de progresividad y la cooperación internacional en la realización de los derechos. En su párrafo 1 dicta: **“Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona (...) a una mejora continua de las condiciones de existencia. Los Estados Partes tomarán medidas apropiadas para asegurar la efectividad de este derecho, reconociendo a este efecto la importancia esencial de la cooperación internacional fundada en el libre consentimiento”**.⁽³⁾

Por ello, la AAJ:

- a) apoya al pueblo griego y a su gobierno encabezado por Alexis Tsipras en la lucha contra el modelo de ajuste y segregación porque ya no es tiempo ni de imperios ni colonias;
- b) exige de las autoridades competentes en el ámbito internacional el cese de estas medidas extorsivas y antidemocráticas;
- c) propone adoptar medidas de política económica general redistributivas de la renta nacional que mejoren las condiciones de vida de toda la población y eliminen la corrupción;
- d) propone gravar fuertemente al capital financiero especulativo e improductivo; facilitar a los campesinos y trabajadores del campo el acceso a la tierra fértil y crédito promocional para la incorporación tecnológica y la irrigación; y que se establezcan estímulos fiscales y crediticios a la pequeña y mediana empresa.

Dado el día 4 de julio de 2015

Vanessa Ramos
Presidenta AAJ Continental

Hernán Rivadeneira J.
Secretario General

Beinusz Szmukler
Presidente del Consejo Consultivo de la AAJ

.....

(3) Los destacados son nuestros.

Fuentes ciudades

Fuentes citadas

- AAVV., *El lenguaje del Derecho. Homenaje a Genaro R. Carrió*, Bs. As., AbeledoPerrot, 1983.
- ABBAGNANO, NICOLA, *Diccionario de filosofía*, México, FCE, 1996.
- ABRAMOVICH, VÍCTOR y COURTIS, CHRISTIAN, *Los derechos sociales como derechos exigibles*, Madrid, Trotta, 2002.
- AID, CHRISTIAN, *Blowing the Whistle. Time's Up For Financial Secrecy*, mayo 2010, [en línea] <http://www.christianaid.org.uk/images/blowing-the-whistle-caweek-report.pdf>
- AID, CHRISTIAN, *False profits: robbing the poor to keep the rich tax-free*, marzo 2009, [en línea] <https://www.christianaid.org.uk/Images/false-profits.pdf>
- ALÁEZ CORRAL, BENITO, "Nacionalidad y ciudadanía ante las exigencias del Estado constitucional", en *Revista de Estudios Políticos* (nueva época), n° 127, Madrid, enero-marzo, 2005.
- ALTAMIRANO, ALEJANDRO C., "Transparencia Fiscal Internacional. Normas Tributarias para la prevención de la elusión internacional", 2002, [en línea] http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev43_ACA.pdf
- AMICO, FABIÁN; FIORITO, ALEJANDRO y ZELADA, M. AGUSTINA, "Expansión económica y sector externo en la Argentina de los años 2000: balance y desafíos hacia el futuro", Documento de trabajo n° 45, Bs. As., CEFID-AR, julio 2012.
- ARCEO, E. y DE LUCCHI, J. M., "Estrategias de desarrollo y regímenes legales para la inversión extranjera", Documento de Trabajo n° 43, Bs. As., CEFID-AR, mayo 2012.
- ARGIBAY MOLINA, J. A., *The Phenomenon of Trade Mispricing: Untying the Knot for a Legal Analysis*, Montreal, McGill University, Faculty of Law, 2013.
- AVI-YONAH, R. S. y BENSHALOM, I., "Formulary Apportionment-Myths and prospects. Promoting Better International Tax Policy by Utilizing the Misunderstood and Under-theorized Formulary Alternative", University of Michigan Law School, Public Law and Legal Theory Working Paper Series, n° 221, Empirical Legal Studies Center Working Paper n° 10-029, octubre 2010, [en línea] http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1693105
- BAISTROCCHI, E. (comp.), *Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica*, Bs. As., Abeledo Perrot, 2011.
- BARRANCOS y VEDIA, FERNANDO N., "Fallo Comentado: Corte Suprema de Justicia de la Nación (CS) - 2006/03/07 - Chiara Díaz, Carlos Alberto c/ Estado provincial", en *La Ley* 2006-C.
- BASUALDO, EDUARDO M. y KULFAS, MATÍAS, "La fuga de capitales en la Argentina", en Julio Gambina (comp.), *La globalización económico-financiera. Su impacto en América Latina*, Bs. As., CLACSO, 2002.
- BBC MUNDO, "Multa récord al HSBC por posibilitar lavado de dinero", [en línea] http://www.bbc.co.uk/mundo/noticias/2012/12/121211_economia_hsbc_rg
- BELLOTTI, MIRTA L., "El derecho al agua y al saneamiento, derechos humanos fundamentales", en *La Ley, Suplemento Actualidad*, 26/05/2011.

ÍNDICE DE FUENTES CITADAS

- BERCOVICH, ALEJANDRO y REBOSSIO, ALEJANDRO, *Estoy verde. Dólar, una pasión argentina*, Bs. As., Aguilar, 2013.
- BERLIN, ISAAH, “Dos conceptos de libertad”, en *Sobre la libertad*, Madrid, Alianza, 2009.
- BERNARD, A. B., JENSEN J. B. y SCHOTT, P. K., “Transfer Pricing by US – Based Multinational Firms”, Working Paper n° 12493, National Bureau of Economic Research, Cambridge, agosto 2006, [en línea] <http://www.nber.org/papers/w12493>
- BERTAZZA, HUMBERTO J., *Evasión fiscal y Administración Tributaria*, 1ª ed., Bs. As., Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2013.
- BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *El Derecho de la Constitución y su fuerza normativa*, Bs. As., Ediar, 1995.
- BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *Derecho constitucional. Realidad, normatividad y justicia*, t. 1, Bs. As., Ediar, 1964.
- BIDART CAMPOS, GERMÁN J., “La remuneración de los jueces como hecho imponible”, en *La Ley*, 1996-D.
- BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *Manual de la Constitución Reformada*, Bs. As., Ediar, 1996.
- BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*, Bs. As., Ediar, 1995.
- BIELSA, RAFAEL, *Derecho constitucional*, Bs. As., Depalma, 1959.
- BILBAO, FRANCISCO, “Iniciativa de la América. Idea de un Congreso Federal de las Repúblicas”, *Cuadernos de Cultura Latinoamericana*, n° 3, DF, Facultad de Filosofía y Letras, Unión de Universidades de América Latina, UNAM, México, 1978.
- BOBBIO, NORBERTO, *El futuro de la democracia*, Bs. As., Planeta-Agostini, 1994.
- BOBBIO, NORBERTO, *El problema de la guerra y las vías de la paz*, Barcelona, Gedisa, 2008.
- BOBBIO, NORBERTO, *Igualdad y libertad*, Barcelona, Paidós, 1993.
- BOBBIO, NORBERTO, “Normas primarias y normas secundarias”, en *Contribución a la teoría del Derecho*, Madrid, Debate, 1990.
- BOBBIO, NORBERTO, *Teoría general del Derecho*, Bogotá, Temis, 1998.
- BUNGE, MARIO A., *Diccionario de Filosofía*, México, Siglo XXI, 2001.
- BUNGE, MARIO A., *Filosofía política. Solidaridad, cooperación y democracia integral*, Barcelona, Gedisa, 2009.
- BUNGE, MARIO A., *Emergencia y convergencia. Novedad cualitativa y unidad del conocimiento*, Barcelona, Gedisa, 2004.
- CAHN-SPEYER, W. P., “La potestad de la administración para calificar los hechos de acuerdo con su naturaleza económica”, [en línea] http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev44_PCSW.pdf
- CALDERÓN CARRERO, J., M. y RUIZ ALMENDRAL, V., “La codificación de la ‘doctrina de sustancia económica’ en EE.UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el ‘sustancialismo’”, en *Quincena Fiscal*, n° 15-16, pp. 37/75.
- CARNAP, RUDOLF, *La construcción lógica del mundo*, México, UNAM, 1998.
- CARPISO, JORGE, “Derecho constitucional latinoamericano y comparado”, en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva Serie, año XXXVIII, n° 114, UNAM, septiembre-diciembre 2005.

ÍNDICE DE FUENTES CITADAS

- CASSAGNE, JUAN C., “El artículo 124 de la Constitución Nacional y el dominio originario”, en *Academia Nacional de Derecho*, julio 2007.
- CETRÁNGOLO, ÓSCAR y GÓMEZ SABAINI, JUAN C., “La imposición en la Argentina: un análisis de la imposición a la renta, a los patrimonios y otros tributos considerados directos”, Santiago de Chile, agosto 2009.
- CHRISTENSEN, J., “*The corruption interface. Tax havens, bankers and dirty money flows*”, en *Tax Justice Network, Accountancy Business and the Public Interest*, vol. 6, n° 1, 2007.
- CHRISTENSEN, J., “*The hidden trillions: Secrecy, corruption, and the offshore interface*”, en *Crime, Law and Social Change*, vol. 57, issue 3, abril 2012.
- CIRELLI, G. “La matriz de la fuga de divisas que organizó la JP Morgan en el país”, en *Tiempo Argentino*, [en línea] <http://tiempo.infonews.com/2013/05/12/argentina-101762-la-matriz-de-la-fuga-de-divisas-que-organizo-la-jp-morgan-en-el-pais.php>
- COBHAM, A.; JANSKÝ, P. y PRATS, A., “*Estimating Illicit Flows of Capital via Trade Mispri- cing: A Forensic Analysis of Data on Swit- zerland*”, Center For Global Development, Working Paper 350, enero 2014, [en línea] en http://www.cgdev.org/sites/default/files/Cobham-illicit-flows-switzerland_0.pdf
- CORTI, ARÍSTIDES H. y MARTÍNEZ DE SUCRE, VIRGILIO, *Multinacionales y Derecho*, Bs. As., Ediciones de la Flor, Bs. As., 1976.
- CORTI, ARÍSTIDES H., “Algunas reflexiones sobre los mecanismos de exacción de la renta im-positiva nacional. A propósito de las ficciones de contratos al interior de los conjuntos económi- cos”, en *Revista Derecho Público*, año 1, n° 2, Bs. As., Ediciones Infojus, 2012.
- CORTI, ARÍSTIDES H., “El caso ‘Kellogg’ y el res- tablecimiento de la doctrina ‘Parke Davis’”, en *La Ley* 1985-B, Bs. As, 1985.
- CORTI, ARÍSTIDES H., “Los jueces y el impuesto a las ganancias”, en *La Ley* 2004-C, 1540.
- COURTIS, CHRISTIAN, “La justiciabilidad de los Derechos Sociales en la Argentina: Algunas Tendencias”, en *El mundo prometido. Escritos sobre derechos sociales y derechos huma- nos*, México DF., Fontamara, 2009.
- D’AMORE, A., “La fortuna de los 15 argentinos más ricos iguala a las reservas del Banco Cen- tral”, 25/02/2014, *Télam*, [en línea] <http://www.telam.com.ar/notas/201402/53167-la-fortuna-de-los-15-argentinos-mas-ricos-igual-a-las-reservas-del-banco-central.html>
- DAMILL, MARIO y FRENKEL, ROBERTO, “Las polí- ticas económicas en la evolución reciente de la economía argentina”, en *Nuevos Documentos del CEDES*, n° 54, Centro de Estudios de Es- tado y Sociedad, Bs. As., 2009.
- DE LA RIVA, IGNACIO; GUIRIDLIAN, JAVIER y CO- VIELLO, PEDRO, “Régimen del Dominio Públi- co”, en *Análisis del proyecto de nuevo Código civil y comercial 2012*, [en línea] [http://bi- bliotecadigital.uca.edu.ar/repositorio/libros/ analisisproyecto-nuevo-codigo-civil.pdf](http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/repositorio/libros/ analisisproyecto-nuevo-codigo-civil.pdf)
- DEL CASTILLO, LILIAN, *La gestión del agua en Argentina*, Bs. As., Ciudad Argentina, 2006.
- DENEULT, ALAIN, *Offshore. Paradis fiscaux et souveraineté criminelle*, La fabrique Écosocié- té editores, París, 2010.
- DI PAOLA, M. EUGENIA, *Presupuestos Mínimos de Protección Ambiental II, Recomendacio- nes para su implementación y reglamenta- ción*, Bs. As., Fundación Ambiente y Recur- sos Naturales, 2006.

- DIAMOND, JARED, *Armas, gérmenes y acero. Breve historia de la humanidad en los últimos 13.000 años*, Barcelona, De Bolsillo, 2011.
- DÍAZ, V., O., *Selección de temas de Economía y Delito*, Bs. As., Facultad de Ciencias Económicas (UBA), Centro de Estudios de Economía y Delito, agosto 2009.
- DOLABJIAN, DIEGO A., “Constitución y derechos humanos. 75.22. Modelo para armar”, en *Contextos, Seminario sobre Derecho Público de la Defensoría del Pueblo de la Ciudad de Buenos Aires*, n° 5, 2013.
- DOLABJIAN, DIEGO A., “Privacidad y Legalidad. Acerca del art. 19 de la Constitución federal de la Argentina”, en *Revista Superior de Justicia*, vol. 1, Livraria e Editora Universitária de Direito, San Pablo, 2011.
- DRUKER, J., “Google 2.4% Rate Shows How \$60 Billion Lost to Tax Loopholes. Bloomberg”, 21/10/2010 [en línea] <http://www.bloomberg.com/news/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-u-s-revenue-lost-to-tax-loopholes.html>
- DVORKIN, E., “El Comercio Interno de las Multinacionales industriales. Precios de transferencia”, en *Página/12*, 27/04/2014, [en línea] <http://www.pagina12.com.ar/diario/suplementos/cash/17-7621-2014-04-27.html>
- ECHEGARAY, R., *La administración tributaria frente al contribuyente global: aspectos técnicos y prácticos relevantes*, Bs. As., La Ley, 2013.
- EKMEKDJIAN, MIGUEL Á., *Tratado de Derecho Constitucional*, t. I, Bs. As., Depalma, 1993.
- ÉLUARD, PAUL, “Física de la poesía”, en *Obras escogidas*, Bs. As., Editorial Platina, 1962.
- FEIGE, EDGAR, “New estimates of U.S. currency abroad, the domestic money supply and the unreported Economy”, en *Munich Personal REPEC ArchivePaper*, n° 34778, 2011.
- FERRATER MORA, JOSÉ, *Diccionario de Filosofía*, Barcelona, Ariel, 2009.
- FERREIRA, RAMÓN, *Manual de Derecho Natural (Escrito en 1852 para el Colegio de Tacna en el Perú)*, Paraná, 1861.
- FERREYRA, RAÚL G., “1852. Orígenes. Sobre las Bases de Juan Bautista Alberdi y la Constitución Federal en el tiempo”, en *Academia. Revista sobre enseñanza del Derecho*, año 10, n° 19, Bs. As., Departamento de Publicaciones, Facultad de Derecho (UBA), 2012.
- FERREYRA, RAÚL G., “Concepto y cualidad de la Constitución federal. Su rol procesal”, en *Revista de Derecho Público*, año II, n° 6, Bs. As., Ediciones Infojus, 2013.
- FERREYRA, RAÚL G., “Derecho constitucional del ciudadano y derecho constitucional del poder del Estado”, en *Academia. Revista sobre enseñanza del derecho*, año 8, n° 15, Bs. As., Departamento de Publicaciones, Facultad de Derecho, UBA, 2010.
- FERREYRA, RAÚL G., “Discurso sobre el Derecho Constitucional. Colores primarios”, en *Revista de Derecho Público*, año II, n° 4, Bs. As., Ediciones Infojus, 2013.
- FERREYRA, RAÚL G., “Enfoque sobre el mundo del Derecho. Constitución y derechos fundamentales”, en *Academia, Revista sobre enseñanza del Derecho*, año 11, n° 21, Bs. As., Departamento de Publicaciones, Facultad de Derecho, UBA, 2013.
- FERREYRA, RAÚL G., “Sobre la Constitución. Concepto, composición y mecanismos”, en *Revista de Derecho Político*, UNED, n° 86, Madrid, enero-abril 2013.

ÍNDICE DE FUENTES CITADAS

- FERREYRA, RAÚL G., *La Constitución vulnerable. Crisis argentina y tensión interpretativa*, Bs. As., Hammurabi, 2003.
- FERREYRA, RAÚL G., “¿Tiempo constitucional? La Constitución vulnerable”, [en línea] www.infojus.gov.ar, 29/04/2014, Id: DACF140220.
- FERREYRA, RAÚL G., *Reforma constitucional y control de constitucionalidad. Límites a la judicialidad de la enmienda*, Bs. As., Ediar, 2007.
- FERREYRA, RAÚL G., *Sobre la Constitución porteña: Estudio de la Ley fundamental de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, [en línea] www.infojus.gov.ar, Id: DACF140125.
- FIGUEROA, A. H., “El convenio argentino-chileno para evitar la doble imposición internacional: ‘el caso Molinos Río de la Plata SA’”, en *Periódico Económico Tributario*, año XXII, n° 533, Bs. As., 25/02/2014.
- FRENKEL, ROBERTO y RAPETTI, MARTÍN, “*Economic development and the new order in the international financial system, the initiative for policy dialogue meeting*”, University of Manchester, julio 2008.
- FRENKEL, ROBERTO y RAPETTI, MARTÍN, “*A developing country view of the current global crisis: what should not be forgotten and what should be done*”, Cambridge Journal of Economics, n° 33, 2009.
- GAGGERO, J.; CASPARRINO, C. y LIBMAN, E., “La Fuga de Capitales. Historia, Presente y Perspectivas”, CEFID-AR, Documento de Trabajo n° 14, Bs. As., mayo 2007.
- GAGGERO, J. y GRASSO, F., “La cuestión tributaria en Argentina. La historia, los desafíos del presente y una propuesta de reforma”, CEFID-AR, Documento de Trabajo n° 5, Bs. As., diciembre 2010.
- GAGGERO, J. y GRONDONA, V., “Fuga de Capitales IV. Argentina, 2014. La manipulación de los precios de transferencia”, Documento de Trabajo n° 58, CEFID-AR, Bs. As., junio 2014.
- GAGGERO, J., KUPELIAN, R. y ZELADA, M., A. “La Fuga de Capitales II. Argentina en el escenario global (2002-2009)”, CEFID-AR, Documento de Trabajo n° 29, Bs. As., julio 2010.
- GAGGERO, J. y LIBMAN, E., “La inversión y su promoción fiscal (Argentina, 1974-2006)”, CEFID-AR, Documento de Trabajo n° 15, Bs. As., junio 2007.
- GAGGERO, J. y ROSSIGNOLO, D., “Impacto del presupuesto sobre la equidad. Cuadro de situación”, CEFID-AR, Documento de trabajo n° 40, Bs. As., septiembre 2011.
- GAGGERO, J., RUA, M. y GAGGERO, A., “Argentina. Fuga de Capitales (2002-2012)”, AABA/City University/TJN Research Workshop on BEPS and the Future of Corporate Taxation (co-organised by the Association for Accountancy & Business Affairs and Tax Justice Network), Londres, julio 2013.
- GAGGERO, J.; RUA, M. y GAGGERO, A., “Fuga de Capitales III. Argentina (2002-2012). Magnitudes, evolución, políticas públicas y cuestiones fiscales relevantes”, CEFID-AR, Documento de Trabajo n° 52, Bs. As., diciembre 2013.
- GAGGERO, JORGE, “*Argentina: Lessons From the Past and Recent Improvements*”, AABA/TJN Research Workshop on Tax Avoidance, Corruption and Crisis, 2012.
- GAGGERO, JORGE, “Graves anomalías en el G20. Problemas de la “gobernanza global”, en *América Latina en Movimiento*, n° 483, ALAI, Quito, marzo 2013.
- GAGGERO, JORGE, “La persistencia de la ‘fuga de capitales’: un grave problema”, [en línea]

ÍNDICE DE FUENTES CITADAS

- <http://agendaglobal.redtercermundo.org/uy/2012/09/21/argentina-la-persistencia-de-la-%E2%80%9Cfuga-de-capitales%E2%80%9D-un-grave-problema/>
- GAGGERO, JORGE, “La progresividad tributaria. Su origen, apogeo y extravío”, CEFID-AR. Documento Técnico n° 23, Bs. As., diciembre 2008.
- GAGGERO, JORGE, “Think - 20”, *Session 1. Reinvigorating Economic Growth: macroeconomic issues and fiscal sustainability*, con colaboración de Fabián Amico y Romina Kupelian, CEFID-AR, Bs. As., diciembre 2012.
- GARCÍA PELAYO, MANUEL, *Derecho Constitucional comparado*, Madrid, Alianza, 1987.
- GARGARELLA, ROBERTO, *Crítica de la Constitución*, Bs. As., Capital Intelectual, 2004.
- GELLI, MARÍA A., *Constitución de la Nación Argentina, comentada y concordada*, 2ª ed., Bs. As., La Ley, , 2003.
- GIL DOMÍNGUEZ, ANDRÉS, *Constitución socioeconómica y derechos económicos, sociales y culturales*, Bs. As., Ad-Hoc, 2009.
- GONZÁLEZ, JOAQUÍN V., *Manual de la Constitución Argentina*, 13ª ed., Bs. As., Estrada, 1900.
- GORDILLO, AGUSTÍN, *Hacia la unidad del orden jurídico mundial*, 9ª ed., Bs. As., FDA, 2009.
- GORDILLO, AGUSTÍN, *Tratado de Derecho Administrativo*, t. I, cap. X, p. 19, [en línea] http://www.gordillo.com/pdf_tomol/capituloX.pdf
- GORDON, R. y MORRISS, A., P., *Moving Money: International Financial Flows, Taxes, and Money Laundering*, The University of Alabama, School of Law, 37 Hastings International and Comparative Law Review 1, 2014.
- GORODISCH, M., “Argentinos fugaron a Uruguay casi u\$s 1 millón por día durante todo el año pasado”, *Crónista.com*, 27/02/2013 [en línea] <http://www.cronista.com/finanzasmercados/Argentinos-fugaron-a-Uruguay-casi-us-1-millon-por-dia-durante-todo-el-ao-pasado-20130225-0055.html>
- GRIFFITHS, IAN y LAWRENCE, FELICITY, “Bananas to UK via the Channel islands? It pays for tax reasons”, en *The Guardian*, Londres, 06/11/2007, [en línea] <http://www.theguardian.com/business/2007/nov/06/12>
- GUASTINI, RICCARDO, *Estudios de Teoría Constitucional*, México, Fontamara, 2001.
- GUTIÉRREZ DE PABLO, G., “Bancos offshore: diversos aspectos sobre su utilización a través de instrumentos financieros”, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Cuadernos de Formación, colaboración 3/13, volumen 16/2013.
- HÄBERLE, PETER, *El Estado constitucional*, México, IJ-UNAM, 2003.
- HANTKE DOMAS, M., “Control de precios de transferencia en la industria de agua potable y alcantarillado”, CEPAL, GIZ, BMZ, Santiago de Chile, febrero 2011.
- HART, H. L. A., “Self-referring laws”, en *Essays in Jurisprudence and Philosophy*, Oxford, Clarendon Press, 1985.
- HELLERSTEIN, REBECCA y RYAN, WILLIAM, “Cash Dollars Abroad”, Federal Reserve Bank of New York, Staff Reports, n° 400, 2009.
- HENRY, J. S., *The blood bankers: Tales from the global underground economy*, Four Walls Eight Windows, Nueva York, 2003.
- HENRY, J. S., “The price of offshore revisited”, en *Tax Justice Network*, julio 2012.

ÍNDICE DE FUENTES CITADAS

- HERNÁNDEZ, ANTONIO M., *El caso "Fayt"*, Bs. As., AbeledoPerrot, 2012.
- HERNÁNDEZ, ANTONIO M., *Federalismo, autonomía municipal y Ciudad de Bs.As. en la reforma del 1994*, Bs. As., Depalma, 1997.
- HOBBS, THOMAS, *Leviathan or the Matter, Forme, & Power of a Common-wealth Ecclesiastical and Civil*, Nueva York, Barnes & Noble, 2004.
- HOUSE OF COMMONS, COMMITTEE OF PUBLIC ACCOUNTS, "Tax avoidance: the role of large accountancy firms", *forty-fourth Report of Session 2012-13*, HC 870, Londres, abril 2013.
- IRIBARREN, FEDERICO J., "Acerca del dominio originario de los recursos naturales", en *Revista de Derecho Ambiental*, n° 5, LexisNexis, 2006.
- JELLINEK, GEORG, *Teoría general del Estado*, Bs. As., Albatros, 1954.
- JIMÉNEZ, M., "Los siete gigantes de Internet pagan en España solo un millón en impuestos", en *El País*, Madrid, 18/01/2014, [en línea] http://economia.elpais.com/economia/2014/01/18/actualidad/1390071860_568641.html
- JUDSON, RUTH, "Crisis and Calm: Demand for U.S. Currency at Home and Abroad from the Fall of the Berlin Wall to 2011", *International Finance Discussion Papers, Board of Governors of the Federal Reserve System*, 2012.
- JUSTO, M., "Las cinco estrategias favoritas de los ricos para evadir impuestos", 21/05/2014, *BBC Mundo*, [en línea] http://www.bbc.co.uk/mundo/noticias/2014/05/140521_economia_impuestos_evasion_yv.shtml
- KANENGUISER, M., "La AFIP apunta a encontrar evasores en Estados Unidos y Panamá". *La Nación*, 29/12/2013, [en línea] <http://www.lanacion.com.ar/1651565-la-afip-apunta-a-encontrar-evasores-en-estados-unidos-y-panama>
- KAR, D. y CARTWRIGHT, D., *Illicit Financial Flows from developing countries: 2002-2006*, Global Financial Integrity, mayo 2010.
- KAR, D. y CURCIO, K., *Illicit Financial Flows from developing countries: 2000-2009, Update with a focus Asia*, Global Financial Integrity, enero 2011.
- KAR, D. y FREITAS, S., *Illicit Financial Flows from developing countries: 2001-2010*, Global Financial Integrity, diciembre 2012.
- KELSEN, HANS, *Teoría general del Derecho y del Estado*, México, Imprenta Universitaria, 1958.
- KELSEN, HANS, *Teoría general del Estado*, México, Nacional, 1950.
- KELSEN, HANS, *Teoría pura del derecho*, México, Porrúa, 1993.
- KNOBEL, A., "If it looks like a duck, acts like a duck, earns like a duck, and it actually is a duck... why on earth tax it like a mosquito?", *Tackle Tax Havens*, febrero 2013, [en línea] <http://www.tackletaxhavens.com/2013/02/if-it-looks-like-a-duck-acts-like-a-duck-earns-like-a-duck-and-it-actually-is-a-duck%E2%80%A6-why-on-earth-tax-it-like-a-mosquito/>
- KRAUSS, LAWRENCE, *El miedo a la física. Una guía para perplejos*, Santiago de Chile, Andrés Bello, 1995.
- LEGARRE, SANTIAGO, "Delimitación de las acciones privadas de los hombres", en *Ensayos de Derecho constitucional*, Bs. As., Ábaco, 2014.
- LEVY YEYATI, EDUARDO; DÍAZ FRERS, LUCIANA, ELENA, SANDRA y BRAGAGNOLO, FEDERICO, "Salvemos al peso: notas económicas para la batalla

ÍNDICE DE FUENTES CITADAS

- cultural contra el dólar”, *Documentos de Políticas Públicas*, CIPPEC, n° 107, 2012.
- LEWIS, CHARLES; ALLISON, BILL y THE CENTER FOR PUBLIC INTEGRITY, *The cheating of America. How Tax Avoidance and Evasion by the Super Rich are costing the country billions and what you can do about it*, Harper Collins Publishers Inc., Nueva York, 2001.
- LINARES, SEGUNDO V., *La Constitución interpretada. Texto completo y anotado de las sentencias fundamentales pronunciadas por la Corte Suprema desde su creación hasta la fecha*, Bs. As., Depalma, 1960.
- LISICKI LITVIN & ASOCS., “Impuesto a las ganancias. Convenio para evitar la doble imposición entre Argentina y Chile. Dividendos percibidos por sociedades de inversión en Chile”, 02/10/2013, [en línea] <https://www.llyasoc.com/4729/impuesto-a-las-ganancias-convenio-para-evitar-la-doble-imposicin-entre-argentina-y-chile-dividendos-percibidos-por-sociedades-de-inversin-en-chile.html>
- LOEWENSTEIN, KARL, *Teoría de la Constitución*, Barcelona, Ariel, 1979.
- LONICRO, FÉLIX V., “La intangibilidad de las remuneraciones de los jueces y el impuesto a las ganancias”, en *La Ley* 2004-D, 1490.
- LORENZETTI, RICARDO L., *Teoría del Derecho Ambiental*, Bs. As., La Ley, 2009.
- LUCATINI, F., “El juez Casanello citó a declaración indagatoria a Hernán Arbizu”, en *Infojus Noticias*, 06/07/2013, [en línea] <http://infojusnoticias.gov.ar/nacionales/el-juez-casanello-cito-a-declaracion-indagatoria-a-hernan-arbizu-785.html>
- LUKIN, T., “Un viaje a lo desconocido”, en *Página/12*, 19/08/2012, [en línea] <http://www.pagina12.com.ar/diario/economia/subnotas/201376-60167-2012-08-19.html>
- LUKIN, T., “Grandes firmas reconocieron evasión”, *Página/12*, 09/10/2014, [en línea] <http://www.pagina12.com.ar/diario/economia/2-257145-2014-10-09.html>
- MACHADO CYRILLO DA SILVA, CAROLINA, “La posición jerárquica del derecho Internacional de los derechos humanos en la constituciones sud-americanas”, en *Contextos*, Defensoría del Pueblo de la Ciudad de Buenos Aires, n° 5, 2013.
- MAIER, JULIO, “¿Será justicia?”, en *Página/12*, 03/10/2014.
- MAIER, JULIO, “La independencia judicial”, en *Página 12*, 18/02/2015.
- MAQUIAVELO, NICOLÁS, *El príncipe*, Madrid, Gredos, 2010.
- MARIENHOFF, MIGUEL S., *Régimen y Legislación de las Aguas Pública y Privadas, Tratado de Derecho Administrativo*, t. VI, 3ª ed., Bs. As., AbeledoPerrot, 2011.
- MERTEHIKIAN, EDUARDO y DROMI, ROBERTO, “Armonizar el proyecto con las regulaciones internacionales delegadas”, en *Octavas Reflexiones desde el Derecho Administrativo al Proyecto de Código Civil y Comercial*, Bs. As., Ediciones RAP, 2012.
- MICHEL, GUILLERMO, “Remuneraciones obtenidas por magistrados y funcionarios del Poder Judicial: análisis tributario constitucional”, en *La Ley*, PET 2008 (setiembre-402).
- MIRKINE-GUETZÉVITCH, BORIS, *Modernas tendencias del derecho constitucional*, Madrid, Reus, 2011.
- MITCHELL, A., y SIKKA, P., *The Pin-Stripe Mafia: How Accountancy Firms Destroy Societies*,

- Reino Unido, Association for Accountancy & Business Affairs, 2011.
- MORA, M., “Una investigación revela miles de nombres de evasores fiscales”, *El País Internacional*, 04/04/2013, [en línea] http://internacional.elpais.com/internacional/2013/04/04/actualidad/1365091716_864968.html
- MORESO, JOSÉ J., *La indeterminación del Derecho y la interpretación de la Constitución*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1998.
- MORINI, G., “JP Morgan: denuncia penal de la Procelac por maniobra de lavado”, en *Tiempo Argentino*, 17/02/2014, [en línea] <http://tiempo.infonews.com/2014/02/17/argentina-118899-jp-morgan-denuncia-penal-de-la-procelac-por-maniobra-de-lavado.php>
- MURPHY, R., “Where 4 art thou? A geographic study of the Big 4 firms of accountants”, [en línea] <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/Where4Art.pdf>
- MURPHY, R., “Information Exchange: what would help developing countries now?” [en línea] <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/InfoEx0609.pdf>
- NANO, GUILLERMO O., “La correcta interpretación del art. 110 de la CN. Especial enfoque respecto al Poder Judicial de la Provincia de Buenos Aires”, en *LLBA* 2004.
- NINO, CARLOS, *Introducción al análisis del Derecho*, 2ª ed. ampl. y rev., 4ª reimp., Bs. As., Astrea, 1988.
- NISSSEN, R., A. y ROSSI, H., “Efectos de la inclusión de una ‘sociedad extranjera’ en las hipótesis previstas por el artículo 124 de la ley 19.550”, en *La Ley*, 2010-A, 1047, 19/03/2010.
- NUSSHOLD, O., “El papel de las multinacionales en el comercio mundial. Los precios de transferencia y la valoración en Aduana”, Bs. As., Panorama Comercio Exterior, Centro de Estudios para la Producción (CEP), 2007.
- PALAN, R., MURPHY, R. y CHAVAGNEUX, C., *Tax Havens. How Globalization Really Works*, Cornell Studies in Money, Nueva York, 2010.
- PALAN, RONEN, “The new Dependency Theory”, 2012, [en línea] http://www.newleftproject.org/index.php/site/article_comments/the_new_dependency_theory
- PICCIOTO, SOL, “Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations”, [en línea] http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards_Unitary_Taxation_1-1.pdf, 2012
- PICCIOTTO, SOL, “Informe sobre Erosión de la base tributaria y deslocalización de beneficios (BEPS). Implicancias para los países en vía de desarrollo”, en *Tax Justice Network*, enero 2014.
- POPPER, KARL R., “A propósito del tema de la libertad”, en *La responsabilidad de vivir. Escritos sobre política, historia y conocimiento*, Barcelona, Paidós, 1995.
- POPPER, KARL R., *Escritos selectos*, México, FCE, 1995.
- POPPER, KARL R., *La sociedad abierta y sus enemigos*, Bs. As., Paidós, 1992.
- PREMICI, S., “Un aterrizaje forzoso para Despegar.com”, en *Página12*, 27/02/2014, [en línea] <http://www.pagina12.com.ar/diario/economia/2-240709-2014-02-27.html>
- QUIROGA LAVIÉ, HUMBERTO, “Inconstitucionalidad de la aplicación del impuesto a las ganancias a los jueces”, en *La Ley* 2006-C, 410, 11/04/2006.

ÍNDICE DE FUENTES CITADAS

- RAJMILOVICH, D. M., *La renta mundial en el impuesto a las ganancias*, Bs. As., La Ley, 2001.
- RAJMILOVICH, D. M., *Planificación fiscal internacional*, Bs. As., La Ley, 2013.
- RAMÍREZ CALVO, RICARDO, “El impuesto a las ganancias, la Constitución y la independencia del Poder Judicial”, en *La Ley*, Suplemento Constitucional, 2009-D, 917.
- RAVIGNANI, EMILIO, *Asambleas Constituyentes Argentinas*, t. 6, 2ª parte, Bs. As., Peuser, 1939.
- REBASA, MARCOS y CARBAJALES, JUAN JOSÉ, “La noción de suelo como recurso natural. Conceptualización constitucional y usos posibles”, en *Revista Derecho Público*, año 1, n° 1, Bs. As., Ediciones Infojus, 2012.
- REBASA, MARCOS y CARBAJALES, JUAN JOSÉ, “Los recursos naturales en la Reforma del 94: aportes para una interpretación constitucional”, en *La Ley*, Suplemento Administrativo, 21/06/2011.
- RENOU, L., y CHAUSIS, I., “Lavado: JP Morgan retiró del país a los ejecutivos vinculados a Arbizu”, *Tiempo Argentino*, 28/07/2013, [en línea] <http://tiempo.infonews.com/2013/07/28/argentina-106402-lavado-jp-morgan-retiro-del-pais-a-los-ejecutivos-vinculados-a-arbizu.php>
- REQUEJO PAGÉS, JOSÉ L., *Fundamentos. Cuadernos monográficos de Teoría del Estado, Derecho público e Historia constitucional*, Área de Derecho Constitucional de la Universidad de Oviedo, n° 6, 2010.
- RODRÍGUEZ, S., “Caso Glaxo: la mayor disputa sobre precios de transferencia”, en *Ámbito.com*, 12/02/2008, [en línea] <http://www.ambito.com/suplementos/novedadesfiscales/ambliar.asp?id=1529>
- RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, JAIME, “El derecho administrativo global: un derecho principal”, *Revista Rap*, n° 377, Bs. As., 2010.
- ROSATTI, HORACIO D., et al., *Derechos humanos en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (2003-2013)*, Bs. As., Rubinzal-Culzoni, 2013.
- ROSATTI, HORACIO D., *Tratado de derecho constitucional*, t. II, Bs. As., Rubinzal-Culzoni, 2011.
- ROSATTI, HORACIO, *Derecho ambiental constitucional*, Bs. As., Rubinzal-Culzoni, 2007.
- ROSEMBUJ, T., *Minimización del impuesto y responsabilidad social corporativa*, Barcelona, el Fisco-G.L.E.T. S.L., 2009.
- ROSENKRANTZ, CARLOS, “En contra de los ‘préstamos’ y de otros usos ‘no autoritativos’ del Derecho extranjero”, en *Revista Jurídica de la Universidad de Palermo*, año 6, n° 1, 2005.
- ROSS, ALF, “On Self Reference and Puzzle in Constitutional Law”, en *Mind*, vol. 78, Issue 309, Oxford University Press, enero, 1969.
- ROSS, ALF, *Sobre el Derecho y la justicia*, Bs. As., Eudeba, 1994.
- RUSSELL, BERTRAND, *El poder en los hombres y en los pueblos*, Bs. As., Losada, 1960.
- RUSSELL, BERTRAND, “Lo que creo”, en *Por qué no soy cristiano*, Barcelona, Edhasa, 2004.
- SAGÜÉS, NÉSTOR, *Elementos de Derecho Constitucional*, t. I, Bs. As., Astrea, 3ª ed., 2002.
- SAGÜÉS, NÉSTOR P., *Manual de derecho constitucional*, Bs. As., Astrea, 2012.
- SAGÜÉS, NÉSTOR P., *Teoría de la Constitución*, Bs. As., Astrea, 2004.

ÍNDICE DE FUENTES CITADAS

- SAMPAY, ARTURO E., “La filosofía jurídica del artículo 19 de la Constitución Nacional”, en *Contextos, Seminario de Derecho Público de la Defensoría del Pueblo de la Ciudad de Buenos Aires*, n° 3, 2013.
- SANCHEZ ELIA & ASOC., “Aspectos Controvertidos de la Fiscalidad de los Servicios Intragruppo”, en *Revista de Derecho Fiscal*, n° 1, 2010, [en línea] <http://www.sanchezelia.com/publicaciones/Articulo-RDF-Servicios-Intragruppo-V-Final.pdf>
- SBATELLA, JOSÉ A., CHENA, PABLO I., PALMIERI, PILAR y BONA, LEANDRO, *Origen, apropiación y destinos del excedente económico en la Argentina de la posconvertibilidad*, Bs. As., Colihue, 2012.
- SERVICE, ELMAN R., *Los orígenes del Estado y de la civilización. El proceso de la evolución cultural*, Madrid, Alianza Editorial, 1984.
- SHAXSON, N., CHRISTENSEN, J. y MATHIASON, N., “Inequality, you don’t know the half of it. (Or why Inequality is worse than we thought)”, en *Tax Justice Network*, julio 2012.
- SHAXSON, N., *Las islas del tesoro: los paraísos fiscales y los hombres que se robaron el mundo*, Bs. As., FCE, 2014.
- SHEPPARD, L. A., “Is Transfer Pricing Worth Salvaging?”, en *Tax Analysts*, 30/07/2012, [en línea] http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Sheppard_1208_Transfer_Pricing.pdf
- SHEPPARD, L. A., “How can vulnerable countries cope with tax avoidance?”, en *Tax Notes International*, febrero 2013.
- SIKKA, P., “The predatory practices of major accountancy firms”, *The Guardian*, 08/12/2012 [en línea] <http://www.theguardian.com/commentisfree/2012/dec/08/predatory-practices-accountancy-firms>
- SIKKA, P. y WILLMOTT, H., “The Tax Avoidance Industry: Accountancy Firms on the Make”, University of Essex y Essex Business School, febrero 2013.
- SORIA, H., “Las principales enseñanzas de los distintos fallos en materia de precios de transferencia en la Argentina”, en *Cronista.com*, 26/08/2013, [en línea] <http://www.cronista.com/fiscal/Las-principales-enseñanzas-de-los-distintos-fallos-en-materia-de-precios-de-transferencia-en-la-Argentina-20130826-0011.html>
- SWISS BANKERS ASSOCIATION, “The Financial Centre: Engine of the Swiss Economy”, julio 2013, [en línea] http://www.swissbanking.org/en/20130715-fp_motor_der_schweizer_wirtschaft.pdf
- TARSITANO, A., “Economía de opción, elusión y evasión”, en *Revista El Derecho*, septiembre 2004, [en línea] <http://www.albertotarsitano.com.ar/penal/4economadeopcion.pdf>
- TASK FORCE; AID, CHRISTIAN; TAX JUSTICE NETWORK; TUC; TAX RESEARCH UK; “Taxing Banks. A Report submitted to the International Monetary Fund”, febrero 2010.
- TISCORNIA, F., “AFIP sancionó a Bunge por evadir impuestos a través de Uruguay”, en *El País, Uruguay*, 17/04/2012, [en línea] <http://www2.elpais.com.uy/120417/pecono-636635/economia/AFIP-sanciono-a-Bunge-por-evadir-impuestos-a-traves-de-Uruguay>
- VALADÉS, DIEGO, *El control del poder*, México, Porrúa, 2000.
- VALLS, MARIO F., *Recursos Naturales*, t. 1, Bs. As., AbeledoPerrot, 1994.
- VEGA, JUAN CARLOS, *La Justicia en la Transición Democrática*, Lerner, Córdoba, 1998.

ÍNDICE DE FUENTES CITADAS

- VENTURA, DEISY, *Las asimetrías entre el Mercosur y la Unión Europea. Los desafíos de una asociación interregional*, Montevideo, Fundación Konrad Adenauer, 2005.
- VON BOGDANDY, ARMIN, “El Derecho público y la formación del ciudadano: la cuestión de la identidad constitucional”, en *Hacia un nuevo Derecho Público. Estudios de Derecho Público comparado, supranacional e internacional*, IIJ-UNAM, México.
- WIERZBA, G. y GOLLA, J., “La regulación bancaria en Argentina durante la década del noventa”, Documento de Trabajo n° 3, CEFID-AR, Bs. As., marzo 2005.
- WIERZBA, G. y MARESO, P., “América Latina: Expansión, crisis y después. Un estudio de caso sobre la política contracíclica en Argentina”, Documento de Trabajo n° 34, CEFID-AR, Bs. As., diciembre 2010.
- ZAFFARONI, E. RAÚL, “Ciudadanía y jurisdicción en América Latina”, en *Contextos, Seminario de Derecho Público de la Defensoría del Pueblo de la Ciudad de Buenos Aires*, n° 4, 2012.
- ZAFFARONI, E. RAÚL, *El Derecho latinoamericano en la fase superior del colonialismo*, en prensa.
- ZAFFARONI, E. RAÚL, *et al.*, *Derecho Penal*, Bs. As., Ediar, 2000.
- ZAIAT, ALFREDO, “OffshoreLeaks”, en *Página12*, 13/04/2013, [en línea] <http://www.pagina12.com.ar/diario/economia/2-217954-2013-04-13.html>
- ZAIAT, ALFREDO, *Economía a contra mano. Cómo entender la economía política*, Bs. As., Planeta, 2012.
- ZAYAT, DEMIAN, “Méritos y Política. La selección de jueces federales en Argentina”, Centro de Formación Judicial Consejo de la Magistratura de la Ciudad de Buenos Aires, Bs. As., Eudeba, 2011.
- ZLOTOGWIAZDA, MARCELO, “La riqueza oculta de las familias top”, [en línea] http://www.cronista.com/contenidos/2012/11/16/noticia_0005.html
- ZULOAGA, JOSEFINA, “La protección ambiental de las aguas en Argentina”, en *La Ley* 17/02/2009.

Índice temático

C

CONGRESO DE LA NACIÓN P. 4, 20, 22, 35, 62, 245, 256, 320

CONSEJO DE LA MAGISTRATURA P. 17, 330

CONSTITUCIÓN NACIONAL P. 3, 4, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 19, 24, 26, 32, 33, 38, 39, 40, 43, 50, 51, 53, 54, 55, 58, 59, 60, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 88, 89, 90, 91, 92, 94, 95, 96, 98, 99, 100, 102, 104, 106, 108, 111, 112, 113, 114, 119, 121, 122, 124, 137, 223, 226, 236, 237, 239, 241, 265, 307, 320, 321, 322, 323, 324, 326, 327, 328, 329

bloqueo de constitucionalidad P. 221, 239

Constitución de 1853 P. 5, 123

Constitución de 1949 P. 217, 222

Convención Constituyente P. 5, 62, 63, 65, 66, 67, 68, 69, 71, 72, 73, 83, 113, 222, 254, 308

declaración de inconstitucionalidad P. 17, 20, 84, 98, 99, 100, 102, 308, 327

reforma Constitucional P. 5, 94, 320, 323

reforma Constitucional de 1994 P. 5, 10, 17, 23, 69, 72, 115, 217, 220, 221, 222, 225, 254

supremacía constitucional P. 107, 235, 238

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN P. 5, 13, 14, 18, 19, 167, 319, 326, 328

D

DEMOCRACIA P. 10, 299, 302, 306, 311, 320

DERECHO AMBIENTAL P. 225, 228, 233, 234, 243, 255

daño ambiental P. 250, 251

DERECHO CONSTITUCIONAL P. 10, 37, 41, 42, 43, 50, 51, 60, 65, 66, 67, 73, 76, 79, 80, 81, 89, 91, 95, 101, 108, 124, 234, 320, 322, 324, 325, 326, 328

DERECHO PÚBLICO P. 30, 31, 33, 90, 221, 236, 238, 239, 241, 321, 322, 328, 329, 330

DERECHOS DE INCIDENCIA COLECTIVA P. 236, 237, 239, 255

bienes colectivos P. 239, 243, 255, 256

DERECHOS HUMANOS P. 51, 85, 87, 93, 109, 228, 229, 230, 231, 232, 233, 238, 254, 303, 304, 305, 307, 308, 310, 312, 315, 316, 319, 321, 322, 326, 328

Convención Americana sobre Derechos Humanos P. 24, 32, 300

derecho humano al agua P. 228, 229, 230, 235, 238, 239, 240, 251, 254, 255, 319

Derecho Internacional de los Derechos Humanos P. 51, 60, 84, 85, 86, 88, 89, 90, 91, 92, 94, 107, 108, 326

Pacto Internacional de Derechos económicos, sociales y culturales P. 115, 226

DERECHOS POLÍTICOS P. 55, 57, 58, 59, 71

derecho político comunitario P. 53

DEUDA EXTERNA P. 29, 30, 31, 32, 128, 132, 258

DISCRIMINACIÓN P. 24, 33, 229

DOMINIO ORIGINARIO P. 63, 220, 222, 223, 225, 239, 240, 321, 325

E

ESTADO CONSTITUCIONAL P. 37, 38, 40, 51, 53, 54, 55, 56, 57, 61, 65, 66, 70, 81, 86, 99, 103, 104, 107, 118, 319, 324

F

FUGA DE CAPITALS P. 29, 36, 125, 126, 128, 129, 131, 133, 134, 136, 138, 141, 142, 146, 150, 152, 153, 154, 156, 157, 160, 161, 207, 216, 257, 258, 259, 260, 266, 283, 319, 323

ÍNDICE TEMÁTICO

flujos financieros ilícitos P. 160, 161, 165, 216
instrumentos financieros P. 207, 210,
264, 265, 324
restricciones cambiarias P. 160, 214

I

IGUALDAD P. 6, 14, 20, 22, 23, 24, 27, 54, 59,
109, 114, 115, 320

J

JUICIO POLÍTICO P. 4, 6, 7, 8, 9, 10

M

MEDIO AMBIENTE *véase* DERECHO
AMBIENTAL

N

NACIONES UNIDAS *véase* ORGANIZA-
CIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS

O

ORDEN PÚBLICO P. 7, 31, 34, 35

ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES
UNIDAS P. 87, 178, 180, 184, 186, 204, 205,
229, 230, 231, 254, 315

P

PODERES DEL ESTADO P. 10, 13,
19, 54, 61, 103, 121

Poder Judicial P. 3, 4, 8, 10, 12, 13, 15, 19, 22,
26, 33, 101, 256, 326, 327, 328

PRECIOS DE TRANSFERENCIA P. 29, 30,
36, 129, 159, 160, 162, 166, 168, 171, 172, 174, 175, 176, 177,
178, 180, 182, 184, 186, 188, 189, 190, 191, 192, 194, 196,
197, 198, 206, 207, 208, 211, 212, 213, 214, 216, 272, 275,
277, 280, 296, 319, 322, 324, 327, 328, 329

guardias fiscales P. 35, 142, 143, 152, 162, 163,
165, 173, 174, 175, 189, 196, 197, 199, 207, 209, 210, 216,
258, 260, 264, 265, 266, 268, 270, 271, 275, 277, 279, 281,
283, 284, 286, 288, 291, 292, 293, 296

manipulación de los precios de transfe-
rencia P. 161, 165, 264, 265, 279, 323

PUEBLOS ORIGINARIOS P. 60, 220, 237, 255

R

RECURSOS HÍDRICOS P. 70, 111, 119, 217,
218, 220, 226, 227, 228, 229, 230, 231, 233, 234, 235, 237,
238, 239, 240, 241, 242, 243, 244, 245, 246, 247, 248, 249,
250, 251, 252, 253, 254, 255, 256, 319, 321, 324, 326, 330

acuíferos P. 244, 253

agua potable salubre P. 229, 230, 231

aguas subterráneas P. 249

cuencas hídricas P. 244, 245, 248

ríos P. 227, 244, 248, 249, 253

saneamiento P. 228, 230, 245, 246, 319

RECURSOS NATURALES P. 63, 217,
218, 219, 220, 221, 222, 223, 224, 225, 226, 231, 232, 233,
236, 237, 238, 239, 241, 243, 247, 252, 254, 255, 321, 325,
328, 329

titularidad de los pueblos P. 33, 226

T

TERRORISMO P. 56, 284

terrorismo de estado P. 56, 300, 303,
304, 305, 306, 311