

## Jurisprudencia

**Buenos Aires, 6 de abril de 2018**

**Fuente: página web A.F.I.P.**

**Impuestos a las ganancias y específico sobre la realización de apuestas. Explotación de salas de bingo y tragamonedas en la provincia de Buenos Aires. Solicitud de inconstitucionalidad de la [Ley 27.346](#) y del [Dto. 179/17](#). Principios de legalidad, igualdad y no confiscatoriedad en materia tributaria. Regla de la tipicidad. Presupuestos esenciales del tributo. Medida cautelar. Se revoca el pronunciamiento recurrido. Cámara Unión Argentina de Empresarios de Entretenimiento c/E.N.-A.F.I.P. s/proceso de conocimiento. C.N.C.A., Sala I.**

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que algunos antecedentes del pleito originado en el Expte. principal 21.949/17, que, a su vez, dio lugar a diversas incidencias procesales, han sido descriptos en los pronunciamientos que esta Sala dictó en los Exptes. 21.949/17/1/RH1 “Incidente de recurso de queja de E.N.-A.F.I.P. en Autos Cámara Unión Argentina de Empresarios de Entretenimiento c/E.N.-A.F.I.P. s/proceso de conocimiento”, 21949/17/4/RH2 “Incidente de recurso de queja de E.N.-A.F.I.P.”, 21949/17/5/RH3 “Incidente de recurso de queja de E.N.-A.F.I.P.”; 21949/17/2/CA2 “Inc. de Medida Cautelar de Cámara Unión Argentina de Empresarios de Entretenimiento E.N.-A.F.I.P. en Autos Cámara Unión Argentina de Empresarios de Entretenimiento c/E.N.-A.F.I.P. s/proceso de conocimiento”, 21949/17/3/CA1 “Inc. Apelación de Cámara Unión Argentina de Empresarios de Entretenimiento E.N.-A.F.I.P. en Autos Cámara Unión Argentina de Empresarios de Entretenimiento c/E.N.-A.F.I.P. s/proceso de conocimiento”, y en este mismo expediente (fs. 386/390).

La naturaleza y la diversidad de las cuestiones –planteadas por ambas partes– que han llegado ahora al conocimiento de esta Sala, hacen aconsejable formular una reseña complementaria, más detallada, de todos los antecedentes involucrados, con la finalidad de alcanzar su entera comprensión.

II. Que la Unión Argentina de Empresarios de Entretenimiento (en adelante, UADEE o la Unión), según se explicó en la demanda (fs. 2/51 vta.), “es una entidad legalmente constituida que agrupa a diversas empresas dedicadas a la captura de apuestas, bingos y/o máquinas electrónicas de tipo mecánicas y/o computarizadas de juegos de azar, de levantamiento de apuestas y/u otras similares, pudiendo ejercer la representación o la defensa de dichas personas físicas o jurídicas” (fs. 2 y vta.).

En esa condición, promovió demanda en la que afirmó:

i. El estatuto de creación y funcionamiento prevé que puede “Presentarse y representar a sus asociados ante cualquier tipo de organismo ya sea público, privado, nacional, provincial o municipal o internacional, con pleno ejercicio de la legitimación activa”, “Representar administrativa y/o judicialmente a sus asociados, en resguardo de los derechos y/o intereses comunes y/o colectivos de los mismos, así como, en defensa de los derechos y/o intereses del sector”, y también “Petitioner a las autoridades, interponer reclamos, recursos administrativos, acciones judiciales ya sea, por intereses propios, como en resguardo de los intereses de los asociados” (fs. 2 vta.); ii. No “obstante la legitimación activa que surge clara del Estatuto de creación y funcionamiento de UADEE, se precisa que en esta

demanda la entidad representa a los siguientes asociados: Bingo Adrogué S.A., Stepako S.A., Pasteko S.A., Bingo Ciudadela S.A., Godel Quilmes S.A., LRF Group S.A., Bingo Oro S.A., Bingo King S.A., Argentone S.A., Argenbingo S.A., Bingo Pilar S.A., La Mediterránea S.A., El Chalero S.A., Necochea Entretenimiento S.A., Hotel Casino Tandil S.A., Entretenimientos Saltos del Mocona S.A., El Muro S.A. y AJEST S.A.”.

El objeto de la demanda fue enunciado en estos términos:

“1. Se declare la inconstitucionalidad de la Ley 27.346 en tanto y en cuanto aumenta la alícuota del impuesto a las ganancias a un cuarenta y uno coma cincuenta por ciento (41,50%) con relación a la explotación de los juegos de azar en casinos y a la realización de apuestas a través de máquinas electrónicas de juegos de azar y/o de apuestas automatizadas (art. 1, pto. 3).

2. Se declare la inconstitucionalidad del art. 5 de la Ley 27.346 mediante el cual se aprobó el “Impuesto específico sobre la realización de apuestas”.

3. Se declare la ilegitimidad por inconstitucionalidad del Dto. 179/17”.

Asimismo, solicitó que “se disponga, como medida cautelar, la suspensión de los efectos de las disposiciones de la Ley 27.346 aludidas, con relación a los asociados de UADEE identificados más arriba”, que “se disponga cautelarmente la suspensión de los efectos del Dto. 179/17”, y que se “ordene al Poder Ejecutivo y/o a la Administración Federal de Ingresos Públicos se abstenga de aplicar todo lo relacionado con lo mencionado en los ptos. 1 y 2”.

III. Que al fundar la petición cautelar –formulada “en base a lo dispuesto en el art. 13 de la Ley 26.854”–, la entidad demandante señaló:

i. El “perjuicio se encuentra acreditado con los certificados contables acompañados como documental, los que prueban en primer término los montos que se deberían abonar en cumplimiento de tales impuestos inconstitucionales, al punto de provocar dichos tributos una verdadera confiscatoriedad”.

ii. La Ley 27.346 ha infringido “distintas normas de nuestra Constitución Nacional: el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 14 y 19), incumplimiento de los requisitos constitucionales de la delegación legislativa (art. 76), desconocimiento del principio de no confiscatoriedad de los tributos (arts. 17 y 28), violación del principio de igualdad ante la ley y ante las cargas públicas (art. 16)”.

iii. El Dto. 179/17 se ha excedido “en el ejercicio de competencias legislativas delegadas”, y se encuentra viciado en “los siguientes elementos: a) objeto, en tanto y en cuanto resulta contrario al ordenamiento jurídico, en especial a los preceptos de la Constitución Nacional y además, por ser físicamente de imposible cumplimiento; b) competencia, por arrogarse el Poder Ejecutivo facultades que son propias del Congreso de la Nación; c) causa, al invocarse razones para ejercer una ilegítima delegación legislativa, que son a todas luces falsas; d) finalidad, porque encubre fines distintos a los previstos en la ley respectiva”.

iv. Debe tenerse en cuenta la existencia y la aplicación de dos tributos provinciales.

v. La suspensión de los actos estatales irroga menos perjuicios que su puesta en ejecución y no hay afectación del interés público.

vi. El peligro en la demora se halla “presente desde que la lesión a los derechos fundamentales amparados por nuestra Constitución Nacional se encuentran vulnerados en el caso” y “existe un temor fundado en la configuración de un daño irreversible”.

vii. La contracautela debe ser juratoria, en atención a la imposibilidad de que se afecte el interés público.

IV. Que la sentencia de primera instancia hizo lugar a la solicitud cautelar y, en consecuencia, suspendió “los efectos de la Ley 27.346 en cuanto aumenta la alícuota al cuarenta y uno coma cincuenta por ciento (41,50%) del impuesto a las ganancias y en cuanto crea el impuesto específico sobre la realización de apuestas, así como también los efectos del Dto. 179/17, hasta que recaiga sentencia definitiva en la presente causa o se cumpla con el plazo máximo dispuesto en el art. 5 de la Ley 26.854” (fs. 164/170).

V. Que para decidir de ese modo, en dicha sentencia se expuso los siguientes fundamentos:

i. “De las constancias de la causa se desprende que la entidad actora conformada por sus asociados, mencionados en el inicio, se dedican a la explotación de las salas de bingo y tragamonedas en la Provincia de Buenos Aires”.

ii. Sólo el Poder Legislativo tiene la facultad de fijar cargas tributarias, ya que la creación de los tributos es la atribución más esencial a la naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno.

iii. El principio de legalidad en materia tributaria, que constituye una garantía sustancial, comprende la determinación de los elementos esenciales del tributo: el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones.

iv. No existen impedimentos constitucionales para que el Poder Legislativo confiera al Poder Ejecutivo cierta autoridad a fin de reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de la ley, siempre que el Congreso fije una clara política legislativa; sin embargo, en materia tributaria el principio de reserva de la ley supone un obstáculo infranqueable que no cede ni siquiera en casos de delegación legislativa, según lo establecido en el art. 76 de la Constitución Nacional.

v. Las “disposiciones establecidas en el Dto. 179/17, aparecerían como contrarias a las garantías constitucionales en materia tributaria, ya que si bien en sus considerandos se sostiene que la razón de su dictado es la de aumentar la alícuota establecida en el art. 4 de la Ley 27.346 de conformidad con la facultad otorgada a través de esa ley mediante el art. 6, ello se encontraría excedido en cuanto a dicha facultad (ver art. 2).

Ello es así en atención a que al disponer que debía considerarse como máquinas electrónicas de juegos de azar y/o apuestas automatizadas de resolución inmediata –como lo dispuso la Ley de Creación del Impuesto– sólo a las “máquinas tragamonedas o slots” se habría establecido una distinción legal tributaria para la cual no se encontraba facultado lo que resultaría contrario a la Constitución Nacional, violación que se mantendría aún de entender que dicha delegación le había sido legalmente conferida”.

vi. La Ley 27.346, en cuanto crea el impuesto específico sobre la realización de apuestas, “adolecería de una deficiente técnica en atención a que no surgiría de la manera clara y precisa que se requiere para un acto como lo es la creación de un impuesto, ya que resulta confusa su redacción en cuanto establece la creación del tributo sobre la realización de apuestas (art. 1) y dispone que los sujetos del gravamen son las personas –físicas o jurídicas– que exploten las máquinas mencionadas en el art. 1”. La ley “no cumpliría, ni mínimamente, los elementos esenciales del tributo en cuestión”.

vii. No hay en dicha ley una clara política legislativa a la que debe atenerse el Poder Ejecutivo en los términos del precedente “Camaronera Patagónica” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 337:388); asimismo, la ley “deja al arbitrio del Poder Ejecutivo nacional [...] el aumento de la alícuota y [...] la posibilidad de dejar sin efecto el gravamen, considerando el tipo de actividad y la zona geográfica, circunstancia que tornaría a las disposiciones de la ley como contrarias a las garantías constitucionales [...] ya que le estaría otorgando una amplia facultad [...] sin establecer ningún límite preciso o pauta alguna”.

viii. [E]n principio, la ley citada ha sido dictada en el período de sesiones extraordinarias del Congreso (22/12/16), convocadas por el Presidente mediante el Dto. 1.194/16, mediante el cual se declararon los asuntos comprendidos para ser tratados en la convocatoria de las sesiones extraordinarias, entre los que no se encontraba –entre los temas a tratar– el proyecto de ley para crear un nuevo impuesto, ni se ha invocado que existiera ‘un grave interés de orden o de progreso’ que pudiera habilitar a tratar temas que no estaban incluidos en la convocatoria efectuada, circunstancia que también evidenciaría, en su caso, la deficiencia legislativa ya apuntada (conf. art. 99, inc. 9)”.

ix. Un “tributo es confiscatorio cuando absorbe parte sustancial de la renta o el capital”. De los informes “contables acompañados a la causa, examinado dentro del acotado marco de conocimiento propio de la tutela requerida, se desprendería que de aplicar la referida alícuota las empresas actoras tendrían una incidencia de casi el sesenta por ciento (60%) en las ganancias de su balance, y es por ello que la modificación de la alícuota aparecería como confiscatoria, violando así el derecho constitucional de propiedad”.

x. El “peligro en la demora se encuentra configurado en la presente causa en la medida que ello se advierte –en forma objetiva– de considerar los diversos efectos que podría provocar la aplicación de las disposiciones impugnadas lo que aconseja mantener el estado anterior a su dictado. En efecto, el peligro en la demora está dado, en el presente caso, por la existencia de un interés jurídico que justifica la admisibilidad de la medida, y que se traduce en el estado de peligro en que se encuentra el derecho principal, o la posibilidad o certidumbre de que la actuación normal del derecho llegará tarde”.

xi. Resulta “claro que la tutela aquí determinada no afecta un interés público al que deba darse prevalencia, porque con la medida aquí dispuesta se preservan las facultades establecidas en la Constitución Nacional al respecto”.

xii. Dada “la naturaleza del pleito y que con lo aquí decidido no se modifica o menoscaba un interés económico actual de la aquí demandada y que la suspensión de la resolución cuestionada no resulta –en el caso– susceptible de generar un daño o menoscabo patrimonial de gravedad, se justifica exigir la prestación de una caución real”, que “se establece en la suma de pesos diez millones (\$ 10.000.000)”.

VI. Que la parte demandada (fs. 206 y vta., y fs. 293/315) apeló esa decisión y ofreció los siguientes argumentos:

i. El objeto de la medida cautelar coincide con el objeto de la demanda, es decir, implica “un evidente adelanto de jurisdicción favorable sobre el fondo de la cuestión” contrario al art. 3, inc. 4, de la Ley 26.854.

ii. UADEE no tiene legitimación para demandar en defensa de los intereses individuales de cada una de las entidades dedicadas a la explotación de salas de entretenimiento y juego, que se agrupan en ella, puesto que:

ii.a) Ante la existencia de intereses individuales su defensa corresponde a cada uno de los posibles afectados.

ii.b) En el precedente “Halabi” (Fallos: 332:111), la Corte Suprema delimitó, en materia de legitimación, tres categorías de derechos: a) los derechos sobre bienes jurídicos individuales, que son ejercidos por su titular o afectado; b) los derechos de incidencia colectiva que tienen por objeto bienes colectivos; c) los derechos de incidencia colectiva referentes a intereses individuales homogéneos. En este último caso, “se debe tener presente que se trata de la aglutinación de cuestiones individuales afectadas por un factor común, se trata de diseñar un proceso de tutela diferenciada en la que se dé respuesta a la apelación grupal de derechos individuales”.

ii.c) En ese contexto, “deviene fundamental la cuestión de la representación en este tipo de acciones, resultando relevantes los motivos que llevan a plantear la acción y sobre todo el interés jurídicamente protegido en el pleito, el cual bajo ninguna circunstancia se encuentra claramente delimitado en Autos”.

ii.d) “Sólo el afectado o el titular del derecho que se dice lesionado, podría entonces provocar la excitación de la jurisdicción. Resolver lo contrario, implicaría que el Poder Judicial de la Nación en casos como el presente, donde no existe la acreditación de un concreto y delimitado derecho alegado por el titular, podría invadir las esferas propias de los otros poderes del Estado, alterando principios constitucionales que hacen a la estructura de nuestra organización política, como lo es la separación de poderes”. No debe olvidarse “que uno de los principales argumentos que brinda la actora en su demanda, refiere a una ‘supuesta confiscatoriedad’ de los tributos involucrados, situación que debe analizarse particularmente respecto de la situación patrimonial y financiera de cada una de las entidades asociadas”.

ii.e) El pronunciamiento apelado otorgó “una medida cautelar suspendiendo los efectos de normas de alcance general que han sido dictadas por el Poder Legislativo y por el Poder Ejecutivo Nacional, en el marco de facultades que le son propias, sin que de las constancias agregadas al expediente se haya acreditado la existencia de un agravio concreto por carecer la entidad actora de legitimidad activa suficiente”.

iii. El Dto. 179/17 fue dictado por “el Poder Ejecutivo en ejercicio de facultades constitucionales propias”, con arreglo al art. 99, inc 2, de la Constitución Nacional, “para asegurar o facilitar la aplicación o ejecución de las leyes, regulando los detalles necesarios para el cumplimiento de las leyes y de las finalidades que se propuso el legislador”. En ejercicio de dichas atribuciones, el Poder Ejecutivo “procedió a la reglamentación del Cap. I del Tít. III de la Ley 27.346”.

Debe realizarse “una distinción fundamental entre la delegación de poder para dictar la ley y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo a fin de reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquella, no pudiéndose juzgar inválido –más aun en el ámbito de un proceso cautelar– el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre y cuando la política legislativa así lo haya dispuesto”.

Desde esa mirada, existe una gran diferencia entre este pleito y el precedente “Camaronera Patagónica”. La Ley “27.346 establece una clara pauta legislativa dentro de la cual faculta al Poder Ejecutivo a modificar la alícuota del ‘Impuesto específico sobre las apuestas’”. De la lectura de la ley y de una interpretación armónica de su texto “surge de manera evidente la intención del legislador de gravar la realización de apuestas a través de máquinas electrónicas de juegos de azar y/o de apuestas automatizadas, ya sean de resolución inmediata (máquinas tragamonedas o slots) o no, sobre el

expendio (entendiéndose por tal al valor de cada apuesta: cualquiera sea el medio en que se lleve a cabo)”.

Bajo “ninguna circunstancia puede interpretarse en el marco de la presente medida cautelar que el decreto reglamentario modifique los elementos sustanciales del impuesto definidos por la ley, o que mediante el mismo se esté vulnerando el principio de reserva en materia tributaria”.

iv. Es indudable que “estamos frente a un impuesto indirecto, lo que surge de manera evidente de la lectura del conjunto normativo impugnado por la actora”; la Res. Gral. A.F.I.P. 4.036/17, en su art. 4, “específicamente aclara que a los efectos de la determinación del impuesto, se considerará que EN EL VALOR DE CADA APUESTA (suma original arriesgada por el apostador, cualquiera sea el medio en que se lleve a cabo – fichas, monedas, billetes, etc.– sin considerar las ganancias que se generen a lo largo del ciclo del juego) que efectúe el apostador SE ENCUENTRA INCLUIDO EL GRAVAMEN. Es decir, que se aprecia claramente que el impuesto específico sobre las apuestas está a cargo del apostador, y el sujeto designado por la ley será el encargado de depositarlo y declararlo únicamente, no incidiendo el mismo sobre su renta o patrimonio, por lo que no puede ser considerado de ningún modo como impuesto directo, y por lo tanto, tampoco confiscatorio”.

v. Se halla involucrada la integridad de la renta pública y el financiamiento del Estado, que requieren una mayor estrictez a la hora examinar la procedencia de las medidas cautelares.

vi. El peligro en la demora no está probado. Tal “como surge de la documentación obra agregada a las presentes actuaciones, la actora adjunta como prueba documental a fin de acreditar su pretensión, solamente 4 certificaciones contables del total de las 18 que dice representar. A ello cabe agregar que de la lectura de las mismas surgen graves inconsistencias en los números que reflejan, en virtud de lo cual no corresponde otorgarle la entidad y validez probatoria que el sentenciante parece haberle dado. Tanto de los informes acompañados al expediente, como de la restante documentación presentada, se torna imposible el mínimo control de legalidad que se podría efectuar desde la réplica procesal, para validar aunque más no sea el traslado de las cifras [...] Conceder la medida cautelar a la entidad actora, habiéndole dado semejante entidad probatoria a las referidas certificaciones, vulnera groseramente el derecho de defensa de mi representada, limitando irrazonablemente las facultades constitucionalmente asignadas al Poder Legislativo y al Poder Ejecutivo”. Las “certificaciones presentadas son ‘pruebas extraprocesales’ de escasa validez probatoria”; fueron confeccionadas “de manera unilateral”, “refiriendo a situaciones conjeturales que no se han podido verificar”.

vii. Si el impuesto específico sobre la realización de apuestas es un impuesto indirecto que se encuentra incluido en el valor de cada apuesta que efectúe el apostador y si frente al incremento de la alícuota del impuesto a las ganancias al cuarenta y uno coma cincuenta por ciento (41,50%) el responsable es “el empresario o quien explote la actividad”, sea una persona física o jurídica, “no se explica cómo el sentenciante arriba al porcentaje de sesenta por ciento (60%) de incidencia”.

Para “declarar la inconstitucionalidad de las normas se requiere que la repugnancia sea manifiesta clara e indudable y se necesita prueba concluyente sobre la confiscatoriedad. Situación que solo puede acreditarse mediante la producción de la prueba correspondiente, pero no en el marco de una medida cautelar como la presente”.

viii. Hay una doble afectación del interés público, que impacta simultáneamente sobre la recaudación de la renta pública y sobre la exigibilidad de un tributo que tiene la finalidad social de desalentar el juego.

VII. Que una posterior decisión de primera instancia acogió una petición efectuada por la unión actora (fs. 199/202) y suspendió los efectos de la Res. Gral. A.F.I.P. 4.036/17 (fs. 212 y vta.).

Contra esa decisión la parte demandada interpuso recurso de apelación (fs. 237 y vta.), que fue concedido en primera instancia en relación y con efecto devolutivo, tras haberse declarado la inconstitucionalidad del art. 13, inc. 3, segundo párrafo, de la Ley 26.854. Dicha apelación dio origen al Expte. 21.949/17/3/CA1 “Inc. apelación de Cámara Unión Argentina de Empresarios de Entretenimiento E.N. - A.F.I.P.”, que se resuelve en el día de la fecha.

VIII. Que esta Sala i) se pronunció por la extemporaneidad del memorial presentado por la A.F.I.P. y por la temporaneidad del memorial presentado por el Estado Nacional, concernientes a los recursos de apelación interpuestos por ambos (fs. 206 y vta.) contra el pronunciamiento que hizo lugar a la medida cautelar, y ii) dio intervención al señor fiscal general para que se expidiera sobre la alegación formulada por la parte demanda en el sentido de que UADEE carece de legitimación para demandar como lo hizo (fs. 386/390).

IX. Que, ulteriormente, la unión demandante hizo hincapié en su condición de entidad legalmente constituida que se presenta en defensa de los derechos subjetivos individuales de las empresas asociadas y no en protección de derechos de incidencia colectiva (ver escrito de fs. 392/394).

X. Que el señor fiscal coadyuvante emitió su dictamen y concluyó en que UADEE carece de la legitimación para ejercer la acción y en que, por tanto, no existe un caso que suscite la actuación jurisdiccional (fs. 396/399).

XI. Que para lograr un ordenado tratamiento de las cuestiones sometidas al conocimiento de esta Sala, corresponde examinar en primer lugar la legitimación de UADEE para demandar como lo hizo.

Uno de los presupuestos necesarios para que exista un “caso” (o, dicho con otras palabras, una “causa”), en términos constitucionales y legales, de acuerdo con una extensa línea jurisprudencial del Máximo Tribunal, es la legitimación de la persona que ha promovido la acción (Fallos: 322:528; 323:4098; 339:1223); es decir, que se cumplan las condiciones bajo las cuales esa persona puede presentarse ante los tribunales como una de las partes de la controversia (causa CSJ 880/07 (43-F)/CS1 “Federación Argentina de la Magistratura c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, pronunciamiento del 14 de noviembre de 2017, voto del juez Rosenkrantz).

De la existencia de un “caso”, con arreglo a un tradicional criterio establecido por la Corte Suprema, depende que, como integrante del Poder Judicial de la Nación, este tribunal se encuentre habilitado para el ejercicio de la jurisdicción asignada por la Constitución Nacional en su art. 116 y por la Ley 27 en su art. 2, por lo que su comprobación es imprescindible (Fallos: 326:3007; 332:111; 339:1223; y causa CSJ 880/07 (43-F)/CS1 “Federación Argentina de la Magistratura”, voto del juez Rosenkrantz).

XII. Que el examen de la legitimación activa de UADEE, que el Estado Nacional cuestiona, requiere la formulación de diversas consideraciones:

i. La Corte Suprema ha dicho que la configuración de un “caso” presupone la existencia de “parte, esto es la de “quien reclama o se defiende y, por ende, la de quien se beneficia o perjudica con la resolución adoptada al cabo del proceso”; la “parte” debe demostrar que los agravios expresados la afectan de forma “suficientemente directa” o “substantial” (Fallos: 306:1125; 308:2147; 310:606; 333:1212 y 1217). Y hay “caso” –añadió– cuando “se persigue en concreto la determinación del derecho debatido

entre partes adversas” (Fallos: 156:318; 321:1352; 322:528; 326:4931), de modo tal que, asumiendo la justiciabilidad de la controversia, un eventual pronunciamiento favorable al demandante podría reparar el perjuicio concreto, actual e inminente que se invoca (Fallos: 321:1352; 323:1339). Se requiere, por tanto, la demostración de un interés especial en el proceso, que se traduce en que los agravios alegados afecten a quien acciona de forma “suficientemente directa” o “substancial”, esto es, que posean “concreción e inmediatez” bastante para configurar una controversia definida, concreta, real y sustancial que admita remedio a través de una decisión que no sea sólo una opinión acerca de cuál sería la norma en un estado de hecho hipotético (Fallos: 326:1007).

Asimismo, el Alto Tribunal ha señalado que para evaluar la legitimación de quien deduce una pretensión procesal resulta indispensable en primer término determinar cuál es la naturaleza jurídica del derecho cuya salvaguarda se procuró mediante la acción deducida, quiénes son los sujetos habilitados para articularla, bajo qué condiciones puede resultar admisible y cuáles son los efectos que derivan de la resolución que en definitiva se dicte (Fallos: 332:111; 336:1236).

Y en ese orden de ideas, ha delimitado con precisión tres categorías de derechos tutelados: individuales, de incidencia colectiva que tienen por objeto bienes colectivos y de incidencia colectiva referentes a intereses individuales homogéneos (Fallos: 332:111; 336:1236).

Sobre esas bases, la Corte Suprema ha expresado que “la regla general en materia de legitimación es que los derechos sobre bienes jurídicos individuales son ejercidos por su titular. Ella no cambia por la circunstancia de que existan numerosas personas involucradas” (Fallos: 332:111; Lorenzetti, Ricardo L., “Justicia Colectiva”, segunda edición actualizada, Santa Fe, Rubinzal Culzoni, 2017, página 172). Por ello se ha dicho que desde el punto de vista constitucional “es necesario precisar que en materia de derechos individuales, la regla es que la legitimación corresponde a su titular [...] en los derechos individuales, el titular del bien afectado es quien posee la legitimación causal activa. En el caso de daños a la persona o al patrimonio, es quien ostenta la titularidad de la esfera personal o del derecho dominial afectado el que tiene la facultad para disponer su protección” (idem, páginas 174/175).

ii. Los derechos que UADEE defiende en este pleito son, indudablemente, derechos puramente individuales de las empresas que se han afiliado; y en tanto ellas son las personas titulares de la relación jurídica sustancial que las vincula con el Estado Nacional y su potestad tributaria, innegablemente tienen la legitimación sustancial.

iii. En este contexto, la tutela judicial de esos derechos que UADEE ejerce en este juicio no habilita la promoción de un proceso colectivo en los términos definidos por la Corte Suprema en el precedente de Fallos: 332:111.

Hay al menos dos razones que sostienen esa conclusión.

La primera. Si bien es cierto, como indica el Estado Nacional, que hay aspectos comunes a los intereses de todas las entidades asociadas a UADEE, dados por las alegadas inconstitucionalidades relativas, por un lado, a la inobservancia de las reglas establecidas para la delegación y, por otro lado, a la violación al principio de legalidad tributaria, circunstancia que permitiría afirmar la configuración de la homogeneidad requerida por el Máximo Tribunal, no es menos cierto que, como dice la unión actora, hay un aspecto exclusivamente concerniente a cada una de dichas entidades asociadas –aspecto que, cabe añadir, puede dissociarse de aquellos aspectos comunes– como es la invocada inconstitucionalidad referente a la confiscatoriedad, y ello es un obstáculo a la aludida homogeneidad: ciertamente, no resulta fácil advertir aquí una confiscatoriedad en términos comunes sin la demostración que

corresponde hacer individualmente a cada una de las empresas asociadas (Fallos: 332:111, Considerando 13).

La segunda. Aun cuando se considerase que efectivamente hay una homogeneidad total en las pretensiones, y así podría emerger un supuesto de derechos individuales homogéneos, incluido el aspecto que atañe a la planteada confiscatoriedad, de todos modos no se ve que “el interés individual considerado aisladamente, no justifique la promoción de una demanda, con lo cual podría verse afectado el acceso a la justicia”, o, dicho con otras palabras, no se aprecia la imposibilidad ni la dificultad para que cada empresa asociada promueva separadamente una demanda. Tampoco se observa que “cobr[e]n preeminencia otros aspectos referidos a materias tales como el ambiente, el consumo o la salud o afectan a grupos que tradicionalmente han sido postergados, o en su caso, débilmente protegidos”, que “por su naturaleza” exceda “el interés de cada parte” y al mismo tiempo ponga “en evidencia la presencia de un fuerte interés estatal para su protección, entendido como el de la sociedad en su conjunto” (idem).

iv. Descartada la justificación de un proceso colectivo, y afirmada la presencia de derechos puramente individuales que deben ser defendidos judicialmente por sus titulares sustanciales, que aquí son las empresas afiliadas a la unión demandante, debe determinarse si ésta puede representar procesalmente esos intereses en este juicio.

v. El estatuto de creación y funcionamiento de UADEE prevé, en su art. 2, que puede “Presentarse y representar a sus asociados ante cualquier tipo de organismo ya sea público, privado, nacional, provincial o municipal o internacional, con pleno ejercicio de la legitimación activa” –inc. ‘d’–, “Representar administrativa y/o judicialmente a sus asociados, en resguardo de los derechos y/o intereses comunes y/o colectivos de los mismos, así como, en defensa de los derechos y/o intereses del sector” (inc. ‘l’), y “Petitionar a las autoridades, interponer reclamos, recursos administrativos, acciones judiciales ya sea, por intereses propios, como en resguardo de los intereses de los asociados” –inc. ‘m’–.

vi. Las entidades afiliadas a UADEE, enunciadas en diversas presentaciones (fs. 2/3, 74/75, 81, 227/229), convinieron, formal y expresamente, que ésta acudiera, en uso de sus previsiones estatutarias, ante las autoridades administrativas y judiciales a petitionar en defensa de sus derechos, y consintieron la designación de los apoderados que llevarían adelante dicha defensa.

En efecto:

a) En el “acta de comisión directiva”, en la que se registró la reunión llevada a cabo el 11 de enero de 2017, surge que esa comisión decidió “iniciar acciones judiciales ante el Fuero Federal [...] con el objeto de solicitar se declare la ilegitimidad –incluida la declaración de inconstitucionalidad– de la Ley 27.346 en tanto y en cuanto es fuente de perjuicios patrimoniales a los asociados de esta Cámara [...] en cumplimiento de lo establecido en los incs. d), l), y m) del Estatuto de esta cámara empresaria” (fs. 74/75).

Allí se dejó a salvo que “no obstante lo consignado, los asociados que a continuación se detallan adhieren a la decisión que se adopta en la presente acta”. Y quedó “expresamente establecida la posibilidad de que los nuevos asociados a la cámara, a incorporarse con posterioridad a la presente reunión, podrán optar por aceptar y adherir como actores en las acciones legales y judiciales definidas en la presente reunión de Comisión Directiva” (fs. 74/75).

b) Con sustento en dicha acta, el 7 de febrero de 2017 la unión actora, representada por su presidente y su secretario, confirió “poder judicial general” a varios letrados “para actuar en nombre y en representación de esta institución” (fs. 55/59).

c) En la reunión de directorio realizada el 3 de marzo de 2017 se informó sobre “la incorporación a la Cámara” de cuatro entidades más y se dejó constancia de que “estas empresas adhieren en todos sus términos y aceptan las decisiones de las Actas de Directorio de fecha 11 de enero de 2017 y 7 de febrero de 2017” (fs. 81 y vta.).

vii. La unión actora señaló, en la demanda, que no “obstante la legitimación activa que surge clara del Estatuto de creación y funcionamiento [...] se precisa que en esta demanda la entidad representa a los siguientes asociados: Bingo Adrogué S.A., Stepako S.A., Pasteko S.A., Bingo Ciudadela S.A., Godel Quilmes S.A., LRF Group S.A., Bingo Oro S.A., Bingo King S.A., Argentone S.A., Argenbingo S.A., Bingo Pilar S.A., La Mediterránea S.A., El Chalero S.A., Necochea Entretenimiento S.A., Hotel Casino Tandil S.A., Entretenimientos Saltos del Mocona S.A., El Muro S.A. y AJEST S.A.”.

Con posterioridad a la promoción de la demanda, la unión presentó un escrito (fs. 231 y vta.) en el que puso en conocimiento del juzgado de primera instancia “el listado de las empresas [...] que integraban la UADEE previo al dictado de la medida cautelar dictada en Autos –además de las ya mencionadas por V.S. al resolver–, las cuales obviamente han adherido y/o adhieren en este acto a la demanda interpuesta oportunamente. En dicho sentido, se informa que las mismas son: NEWSTAR S.R.L. -XXXXXXXXXXXX-, CHANCE S.R.L. -XXXXXXXXXXXX-, JUAN CARLOS DIEZ DEL VALLE/CHANCE S.R.L./NEWSTAR S.R.L. UTE -XXXXXXXXXXXX-, SIXTO RAFAEL NAVARRETE/NEWSTAR S.R.L. UTE -XXXXXXXXXXXX-, SIGAR S.A. -XXXXXXXXXXXX-, NEWSTAR S.R.L./SIGAR UTE -XXXXXXXXXXXX-, NEWSTAR S.R.L./ROMERO NESTOR ALBERTO UTE -XXXXXXXXXXXX-, CASINOS GALA S.A. -XXXXXXXXXXXX-, SLOTS MACHINES S.A. -XXXXXXXXXXXX-, MERCEDES 2000 S.A. -XXXXXXXXXXXX-, AGROGANADERIA EL ENCUESTRO S.A. -XXXXXXXXXXXX-, PALMAR HOTEL S.R.L. -XXXXXXXXXXXX-, ALEX SACIF -XXXXXXXXXXXX-, Q GAMES S.A. -XXXXXXXXXXXX-, BRAS TEC S.A. -XXXXXXXXXXXX- [...] se adjuntan a esta presentación copia de las actas correspondientes, a fin de acreditar lo antes mencionado”.

viii. La representación en juicio es admisible siempre que exista un apoderamiento expreso en tal sentido, sea en los estatutos, sea a través de un mandato (De la Riva, Ignacio, “Las partes”, en “Tratado de Derecho Procesal Administrativo”, Juan Carlos Cassagne director, La Ley, 2011, Tomo I, páginas 497/529).

ix. Cabe recordar que al examinar el cuestionamiento constitucional que una cámara empresarial formulaba acerca de la Ley 25.239 que modificaba la Ley 11.683, la Corte Suprema sostuvo que si el estatuto de la entidad actora no le otorgaba potestad para estar en juicio en representación de sus asociados por un reclamo referente a derechos patrimoniales propios de cada uno de ellos, la cámara empresarial carecía de legitimación (Fallos: 326:3007, Considerando 9º; Vincenti, Rogelio, “La legitimación en el proceso contencioso administrativo federal”, en “Proceso contencioso administrativo federal”, Carlos F. Balbín director, Abeledo Perrot, 2014, Tomo 1, páginas 108/138).

Aquí, como se vio, ocurre a la inversa, ya que el estatuto de UADEE le confiere la facultad de representar en juicio los intereses de sus asociados. Por esas razones, los agravios ofrecidos por el Estado Nacional en ese sentido no resultan atendibles.

XIII. Que debe examinarse, a continuación, si se hallan configurados los presupuestos necesarios para otorgar una medida cautelar como la que ha sido pedida por la unión demandante y concedida en el pronunciamiento apelado.

XIV. Que dicha petición cautelar deber ser examinada a la luz de los recaudos exigidos en el art. 13 de la Ley 26.854, en tanto tiene por objeto la suspensión de una ley y de un decreto (como se relató, la apelación deducida contra la decisión de primera instancia que suspendió los efectos de la Res. Gral. A.F.I.P. 4.036/17 está planteada en el Expte. 21.949/17/3/CA1, que se resuelve en el día de la fecha).

XV. Que al revisar la configuración del requisito de la verosimilitud del derecho, esta Sala ha dicho, reiteradamente, que las medidas cautelares, por su propia naturaleza, no exigen de los magistrados el examen de la certeza sobre la existencia del derecho pretendido, sino, precisamente, sólo de su verosimilitud; más aún, el juicio de verdad de esta materia se encuentra en oposición a la finalidad del instituto cautelar, que no es otra que atender a aquello que no excede el marco de lo hipotético, dentro del cual, asimismo, agota sus efectos (causas “Esso Petrolera Argentina S.R.L. c/E.N. - DGA (Nota 83/11 - DVI - Expte. 12098 -2051/10) s/ medida cautelar (autónoma)”, pronunciamiento del 11 de octubre de 2011, “Ruiz Darío - inc. med. (19-VIII- 11) c/E.N. - Poder Judicial de la Nación - Res. 258/11 y otras s/empleo público”, pronunciamiento del 15 de noviembre de 2011, “Barpla S.A.c/E.N. - M. Producción - Sec. Hacienda s/medida cautelar”, pronunciamiento del 3 de noviembre de 2016, “Tailhade, Rodolfo s/inc. de medida cautelar”, pronunciamiento del 17 de agosto de 2017, y “Pisarenco, Jorge c/E.N. - PEN - M. Justicia y DDHH s/proceso de conocimiento”, pronunciamiento del 26 de octubre de 2017, voto concurrente, entre otras).

Y añadió que la reflexión precedente no quita, sin embargo, el especial cuidado que el objeto de la medida impone, habida cuenta de que la pretensión que constituye el objeto del proceso cautelar no depende de un conocimiento exhaustivo y profundo de la materia controvertida en el proceso principal, sino de un examen del que resulte un cálculo de probabilidades de que el derecho invocado y discutido exista, que se desprenderá de una cognición mucho más expeditiva y superficial que la ordinaria, lo que no importa, de ningún modo, que ello coincida incontrastablemente con la realidad, en tanto dicha certeza sólo aparecerá con la sentencia que ponga fin al proceso (ídem).

XVI. Que al pronunciarse sobre el requisito del peligro en la demora, esta Sala ha hecho hincapié en la probabilidad de que la tutela jurídica definitiva que la actora aguarda de la sentencia a pronunciarse no pueda en los hechos realizarse, es decir que, a raíz del transcurso del tiempo, los efectos del fallo final resulten prácticamente inoperantes (ídem Considerando XV).

XVII. Que, asimismo, si bien es cierto que esta Sala ha admitido que a mayor verosimilitud del derecho no cabe reclamar tanta estrictez respecto del peligro en la demora y viceversa, cuanto mayor es ese peligro menor es el rigor en lo atinente a la verosimilitud, también es cierto que ha enfatizado que esa fórmula no puede desplazar la exigencia de que ambos requisitos siempre deben encontrarse definidos, pues no funcionan en forma alternativa sino complementaria (ídem Considerando XV, y causa “Incidente 1 - actor: Massei, Ruben Angel y otro demandado: E.N. - Enacom y Otros s/inc. de medida cautelar”, pronunciamiento del 22 de noviembre de 2016).

XVIII. Que cabe recordar que la Corte Suprema ha expresado, en una constante línea de precedentes:

– Que el acierto o el error, el mérito o la conveniencia de las decisiones legislativas no son puntos sobre los que el Poder Judicial deba expedirse (Fallos: 220:663; 313:410; 325:2600; 328:2567 y 4542; 333:527).

– Que no es propia de la competencia del Poder Judicial la consideración de la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que necesita el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro (Fallos: 223:233; 318:676).

– Que no corresponde al Poder Judicial examinar si un gravamen ha sido o no aplicado en forma que contradice los “principios de la ciencia económica” (Fallos: 249:99), ya que sólo le incumbe declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional.

– Que el Congreso Nacional tiene la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de valuación de los bienes o cosas sometidos a gravamen, siempre que, como se señaló, no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos: 314:1293).

– Que el poder tributario “tiende, ante todo, a proveer de recursos al tesoro público, pero constituye, además, un valioso instrumento de regulación económica [...] y sirve a la política económica del Estado, en la medida que corresponde a las exigencias del bien general, cuya satisfacción ha sido prevista en la ley fundamental como uno de los objetos del poder impositivo” (Fallos: 243:98; 289:443; 310:2443; 311:2429; 314:1293; 318:676; 337:388).

– Que el examen de la procedencia de las medidas cautelares como la que ha aquí ha sido peticionada debe ser efectuado con particular estrictez, habida cuenta de la afectación que producen sobre el erario público –y, por tanto, sobre la comunidad–, pues la regular percepción de las rentas del Tesoro –en el tiempo y en el modo dispuestos legalmente– es condición indispensable para el regular funcionamiento del Estado (Fallos: 235:787; 312:1010; 313:1420; 318:2431; 319:1317; 327:5521; y causas G.195.XLVI “Glaciar Pesquera S.A./Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, pronunciamiento del 7 de diciembre de 2010, y CSJ 5006/15 “Cámara Argentina de Arena y Piedra y Otros c/Buenos Aires, provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad y repetición”, pronunciamiento del 29 de agosto de 2017).

XIX. Que, paralelamente, el Máximo Tribunal ha advertido severamente sobre las decisiones judiciales que “neutraliza[n] por completo la aplicación por las autoridades competentes de una ley formal del Poder Legislativo” (Fallos: 333:1023).

XX. Que el Estado nacional, en su memorial de agravios, sostiene –como se vio– que “el impuesto específico sobre las apuestas está a cargo del apostador, y el sujeto designado por la ley será el encargado de depositarlo y declararlo únicamente”.

La Corte Suprema ha dicho que “el principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía sustancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes”, que “abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones” (Fallos: 329:1554; y causa CAF 4455/14/CA1-CS1 “Piantoni Hnos SACIFI y A c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, pronunciamiento del 12 de diciembre de 2017, voto de la jueza Highton de Nolasco y del juez Maqueda, y voto en disidencia del juez Lorenzetti).

Y ha sido categórica al exigir que una ley formal tipifique de manera completa el hecho que se considere imponible y que constituya la causa de la obligación tributaria (Fallos: 155:290; 248:482; 294:152; 303:245; 312:912; 316:2329; 321:366; 323:3770). Asimismo, se ha dicho que de este principio

fundamental “se deriva la regla de la tipicidad, que exige a la norma ser precisa en la descripción del hecho generador de la obligación tributaria. En efecto, es de la esencia de este precepto la previsibilidad de las reglas en materia impositiva toda vez que una ley cuyo contenido sea indeterminado no permitirá conocer qué comportamientos quedan abarcados por ella y hacen nacer la obligación de pago. Existe entonces un mandato constitucional al legislador para que elabore leyes tributarias claras, que permitan crear de manera cierta la obligación [...] esta exigencia de tipicidad, como una expresión más del principio de reserva de ley y de seguridad jurídica, se proyecta sobre todos los elementos del hecho imponible” (causa CAF 4455/14/CA1-CS1 “Piantoni Hnos SACIFI y A”, voto en disidencia del juez Lorenzetti).

Aquí no se ha acreditado, sumariamente, que esas líneas directrices hayan sido desatendidas por el legislador.

En efecto, es posible anotar, preliminarmente –acerca de la creación del impuesto específico sobre la realización de apuestas–, que en la Ley 27.346, concretamente en sus arts. 1, 2 y 4, están expresamente determinados el presupuesto de hecho generador de la obligación tributaria – hecho imponible–, los sujetos obligados a su ingreso –responsables–, los parámetros que deben ser tomados para calcular la materia imponible –base imponible– y su cuantificación –alícuota–.

El sujeto, como elemento esencial que compone el tributo, está determinado en el art. 2 del art. 5 de la Ley (Tít. III, Cap. I), que prevé que “A los efectos de la aplicación del impuesto de esta ley se consideran sujetos del gravamen a las personas humanas y personas jurídicas que exploten este tipo de máquinas, bajo cualquier forma, instrumentación o modalidad”.

La objeción propuesta por UADEE, receptada en el pronunciamiento apelado, está orientada hacia la discordancia que existiría entre el artículo recién transcrito y el art. 1 del art. 5 de la Ley (Tít. III, Cap. I) que establece “en todo el territorio de la Nación un impuesto que grave la realización de apuestas a través de máquinas electrónicas de juegos de azar y/o de apuestas automatizadas (de resolución inmediata o no) habilitadas y/o autorizadas ante la autoridad de aplicación, sobre el expendio, entendiéndose por tal el valor de cada apuesta cualquiera sea el medio en que se lleve a cabo (fichas, monedas, billetes, etcétera)”.

De acuerdo con el punto de vista que ofrece la unión actora sobre la ley, “surge claramente que su objeto es la explotación de máquinas tragamonedas, debiendo concluir que su nombre claramente difiere de su objeto”, de lo que se seguiría que “los sujetos que se dediquen a la explotación de máquinas tragamonedas son sujetos por deuda propia y no por deuda ajena (en este caso serían los apostadores) [...] conforme con las disposiciones de la Ley 11.683”, ya que “en todo caso el legislador debió haber designado a quienes exploten este tipo de máquinas como ‘responsables por deuda ajena’ y no como ‘sujetos del impuesto’ tal como claramente surge del texto legal comentado”.

Aun cuando, efectivamente, pudiera decirse que la técnica legislativa utilizada en la redacción de la Ley 27.346 no es óptima, esa circunstancia es insuficiente para considerar acertada, en este marco cautelar, la afirmación que se hace en la demanda en el sentido de que la verdadera actividad gravada por dicha ley es la explotación de las máquinas tragamonedas y no el acto de apostar.

Ello es así toda vez que el art. 2 del art. 5 de la Ley (Tít. III, Cap. I), cuyo primer párrafo invoca UADEE en sustento de su posición, prescribe, en su segundo párrafo, que “En todos los casos el perfeccionamiento de los hechos imposables previstos en el art. 1 se configurará al momento de su ejecución, entendiéndose por tal acto de apuesta” (sic). Como se ve, tanto el art. 1 como el art. 2, ambos del art. 5

de la Ley (Tít. III, Cap. I), hacen una expresa referencia a que el hecho imponible está dado por el acto de apostar.

A partir de esa formulación textual, no hay razones válidas para sostener, al menos por vía de una ponderación provisoria, la desvirtuación de uno de los presupuestos esenciales del tributo –como lo es el hecho imponible – que está contemplado literal y explícitamente en la ley.

En la hipótesis más favorable a la posición de la unión demandante, la adecuada dilucidación de este punto exige la realización de un examen que es ajeno al acotado ámbito cautelar, en tanto requiere establecer definiciones que son propias de la sentencia definitiva, ya que, ante una indudable complejidad jurídica y fáctica, resulta necesario examinar con profundidad y amplitud las normas involucradas, y ello implicaría, como ha señalado esta cámara, “resolver el plano sustancial del asunto, extremo vedado a los jueces cuando se trata de denegar o conceder medidas precautorias (Fallos: 328:3638). Su admisión, pues, excedería el marco de lo hipotético, dentro del cual toda medida cautelar agota sus efectos (Fallos: 325:388; 335:144). En otras palabras, implicaría avanzar sobre los presupuestos sustanciales de la pretensión contenida en la demanda” (esta Sala, causas “Montevideo Cambio y Turismo S.R.L. y Otros c/B.C.R.A. s/entidades financieras - Ley 21.526, art. 42”, pronunciamiento del 9 de diciembre de 2014, y “Tailhade”, citada; Sala III, causa “Uez, Astrid c/E.N. – Ministerio de Justicia DDHH– DNRPA s/proceso de conocimiento”, pronunciamiento del 18 de abril de 2017).

Desde esa perspectiva, la deficiencia técnica que, de acuerdo con el criterio contenido en la sentencia apelada, exhibiría la Ley 27.346 en la creación del impuesto específico sobre la realización de apuestas “ya que resulta confusa su redacción en cuanto establece la creación del tributo sobre la realización de apuestas (art. 1) y dispone que los sujetos del gravamen son las personas –físicas o jurídicas– que exploten las máquinas mencionadas en el art. 1”, carece de aptitud, en este ámbito de conocimiento limitado, para habilitar la tutela cautelar solicitada.

XXI. Que el Estado nacional, en su memorial de agravios asevera, como se dijo –en lo que atañe al impuesto específico sobre la realización de apuestas–, que “no puede interpretarse en el marco de la presente medida cautelar que el decreto reglamentario modifique los elementos sustanciales del impuesto definidos por la ley, o que mediante el mismo se esté vulnerando el principio de reserva en materia tributaria”.

Aun si se admitiera que el Dto. 179/17 formula una distinción no que se encuentra contemplada en la Ley 27.346, como se sostuvo en la sentencia de primera instancia, debe ponerse de relieve que UADEE no ha desconocido que dicho supuesto tendría encuadramiento en el propio texto de la ley, con independencia de las previsiones del decreto.

Por ello, la conclusión expuesta en la decisión recurrida en torno al potencial exceso que se hallaría configurado en el art. 2 del Dto. 179/17, fundado en que “al disponer que debía considerarse como máquinas electrónicas de juegos de azar y/o apuestas automatizadas de resolución inmediata –como lo dispuso la Ley de Creación del Impuesto– sólo a las ‘máquinas tragamonedas o slots’ se habría establecido una distinción legal tributaria para la cual no se encontraba facultado lo que resultaría contrario a la Constitución Nacional”, pierde la consistencia que le atribuye la unión demandante.

XXII. Que el art. 6 del art. 5 de la Ley 27.346 (Tít. III, Cap. I), que prevé –en lo que concierne a la alícuota del impuesto específico sobre la realización de apuestas– que el “Poder Ejecutivo nacional podrá aumentar hasta en un cincuenta por ciento (50%) el gravamen previsto en esta ley, o disminuirlo o

dejarlo sin efecto transitoriamente, teniendo en cuenta entre otros parámetros el tipo de actividad y la zona geográfica, previo informe técnico fundado de las áreas con competencia en la materia”, no exhibe, a primera vista, objeciones constitucionales, ya que, como puede apreciarse, la ley establece el porcentaje máximo hasta el cual resulta viable cuantificar la obligación tributaria. Por ello, toda vez que la ley fija un límite preciso, esa previsión no se manifiesta, en esta etapa acotada del juicio, como contraria a las garantías constitucionales (Fallos: 148:430; 270:42; 310:2193; 326:4251).

El Poder Ejecutivo nacional, en el art. 2 del Dto. 179/17, fijó en el cero coma noventa y cinco por ciento (0,95%) el gravamen previsto por el art. 4 del Cap. I del Tít. III de la Ley 27.346”. Puede afirmarse, en este segmento procesal de conocimiento limitado, que no se advierte que el Dto. reglamentario 179/17 haya exorbitado los términos del texto de la Ley 27.346 (causa CAF 4455/2014/CA1-CS1 “Piantoni Hnos SACIFI y A”), toda vez que se ajustó al límite allí establecido, si se repara en que incrementó la alícuota de cero coma setenta y cinco por ciento (0,75%) a cero coma noventa y cinco por ciento (0,95%). Por tanto, tampoco se observan, en esta etapa preliminar, reproches de naturaleza constitucional sobre esa previsión.

En este contexto, tal como lo afirma la parte demandada, el planteo no presentaría una analogía sustancial con la cuestión que fue resuelta por la Corte Suprema en el precedente “Camaronera Patagónica”.

En efecto, allí el Máximo Tribunal descalificó la validez constitucional de la Res. M.E. 11/02, sobre la base de los siguientes fundamentos centrales:

i. La “Ley 25.561 sólo contiene en su art. 5, tercer párrafo, ‘in fine’, una previsión de creación de un derecho a la exportación de hidrocarburos, supuesto ajeno al de la especie cuya constitucionalidad no es objeto aquí de discusión. Pero, con la salvedad mencionada, no hay otra disposición en su articulado que permita establecer, con claridad y sin duda alguna, las pautas de la clara política legislativa a las cuales debe atenerse el presidente. Es más, de su lectura no puede siquiera intuirse que el Poder Legislativo haya delegado en el Ejecutivo la posibilidad de crear este tipo de gravámenes, más allá de la admisibilidad constitucional de tal mecanismo, que como se señaló anteriormente debe ser enérgicamente rechazada”.

ii. “[P]ara el caso en concreto aquí discutido, como puede observarse, no es el legislador quien ha determinado, de manera cierta e indudable, cual es la forma de cuantificar la prestación, sino que ha de recurrirse necesariamente, a lo dispuesto por la Res. M.E. 11/02 mencionada”.

iii. El “Congreso Nacional no ha previsto cual es la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de unos baremos máximos y mínimos para su fijación. Al guardar silencio el citado cuerpo legal respecto de la alícuota máxima que puede establecerse en materia de derechos de exportación, coloca a la resolución impugnada a extramuros de las normas y principios constitucionales antes reseñados”.

Esos tres fundamentos centrales llevan a descartar una sustancial analogía entre la cuestión aquí planteada y la cuestión que fue debatida y resuelta en el precedente de Fallos: 337:388, pues faltaría el “aspecto común cuya ponderación es relevante” o “la noción de la semejanza” (Carnelutti, Francisco, “Sistema de Derecho Procesal Civil”, Uthea Argentina, 1944, Tomo I, páginas 129/140; Linares, obra citada, páginas 153/167; Llambiás, Joaquín Jorge, “Tratado de Derecho Civil”, Lexis Nexis, Abeledo-Perrot, 2003, Tomo I, página 103; Schauer Frederik, “Pensar como un abogado. Una nueva introducción al razonamiento jurídico” Marcial Pons, Filosofía y Derecho, 2013, págs. 99 y ss.; esta Sala, causa “FIA

(Expte. 23330/1581 y otros) y Otro c/E.N. - Mº Economía - A.F.I.P. Res. I.G. 8/06 y otras s/proceso de conocimiento”, pronunciamiento del 11 de abril de 2017, disidencia parcial del juez Facio).

XXIII. Que respecto de la afectación al derecho de igualdad invocada por UADEE, es necesario recordar que la Corte Suprema ha considerado razonable que el Estado, con fundamento en su poder impositivo y en atención a los fines perseguidos por su plan de gobierno, alcance a determinadas actividades con un tributo diferenciado, siempre que en la distinción exista una base sólida que justifique la clasificación acordada y que no se establezcan distinciones con la finalidad de hostilizar o favorecer a determinadas personas o clases de personas con consideraciones que no se encuentren relacionadas con los deberes de los contribuyentes (Fallos: 138:313; 202:130; 237:239; 325:2600; 328:1750). Asimismo, se ha dicho que el Congreso Nacional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales, conferidas en el art. 75 de la Ley Fundamental, puede decidir aprobar leyes impositivas que tengan objetivos múltiples y diferentes, que constituyan señales e incentivos económicos para que los contribuyentes sensibles al costo fiscal de sus decisiones realicen ciertas conductas deseadas por la administración que buscan la realización de otros objetivos además de la suba de la recaudación (causa CAF 4455/2014/CA1 - CS1 “Piantoni Hnos. SACIFI y A”, voto del juez Rosenkrantz).

Sobre la base de ese criterio, la objeción dirigida a la utilización de los tributos “para fines extra fiscales”, la alegación referente a la “situación desventajosa frente a otros competidores” (supuestos que la unión actora trata como desigualdades “ante” la ley) y la crítica apuntada a la distinción por el “tipo de actividad” y por la “zona geográfica” (supuestos que la unión demandante trata como desigualdades “dentro” de la ley), todas ellas requieren como respuesta unas definiciones que resultan propias de la sentencia definitiva, habida cuenta de la notoria complejidad fáctica y jurídica que exhiben, por lo que exceden este acotado marco de conocimiento cautelar.

XXIV. Que en lo que atañe a la confiscatoriedad alegada por UADEE, la Corte Suprema ha señalado “de manera invariable que para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción, por parte del Estado, de una porción sustancial de la renta o el capital y “que el exceso alegado como violación de la propiedad debe resultar de una relación nacional estimada entre el valor del bien gravado y el monto del gravamen”, y ha requerido, “asimismo, una prueba concluyente a cargo del actor” (Fallos: 207:238: 220:1082, 1300; 239:157; 242:73; 268:57; 322:3255; 328:4542).

Desde esa perspectiva, puede afirmarse que la impugnación formulada no es apta para demostrar, al menos en este restringido ámbito cautelar, que las normas cuestionadas han establecido una carga tributaria que con relación a las entidades asociadas resulte confiscatoria.

En efecto, la unión presentó en el pleito, como parte de la prueba documental enunciada en la demanda, cinco certificaciones contables, confeccionadas entre marzo y abril de 2017, relativas a las firmas Argentone S.A. (fs. 83/86), Argenbingo S.A. (fs. 87/90), Bingo Adrogué S.A. (fs. 91/96), Bingo Pilar S.A. (fs. 97/104) y Entretenimientos Altos del Mocona S.A. (fs. 105/114). Ninguna certificación contable fue presentada con respecto a las restantes entidades asociadas.

Dichas certificaciones contables, empero, no constituyen, en modo alguno, como puede apreciarse sin dificultad, la “prueba concluyente a cargo del actor” que, según se vio recién, es exigida por la jurisprudencia de la Corte Suprema.

Ello es así porque se trata de una cuestión que presenta, indudablemente, ribetes de complejidad jurídica y fáctica, que sólo puede ser ponderada y resuelta en la sentencia definitiva sobre la base de las pruebas que se produzcan durante el desarrollo del proceso principal (Sala III, causa “Incidente Nº 1 -

Actor: Hidroeléctrica El Chocón S.A. demandado: E.N. –A.F.I.P.–D.G.I. s/inc. apelación en Autos Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/E.N. –A.F.I.P.– D.G.I. s/Dirección General Impositiva”, pronunciamiento del 5 de marzo de 2015).

XXV. Que la actividad del Congreso Nacional y su resultado concreto, esto es, la Ley 27.346, al configurar una manifestación de la función estatal, exhibe, de acuerdo con un principio general reconocido por la Corte Suprema, una presunción de validez (Fallos: 250:154; 251:336; 307:1702; 314:695; 328:3018; causas CSJ 1387/2013 (49-M)/CS1 “Minera Santa Cruz S.A. el Santa Cruz, provincia de s/incidente de medida cautelar”, pronunciamiento del 9 de diciembre de 2015, y CSJ 5006/2015 “Cámara Argentina de Arena y Piedra y Otros c/Buenos Aires, provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad y repetición”, pronunciamiento del 29 de agosto de 2017).

En virtud de los argumentos hasta aquí expuestos, puede afirmarse, dentro de los límites del juicio provisorio que se lleva a cabo en el ámbito cautelar, que no se encuentran configurados los requisitos de verosimilitud del derecho y verosimilitud de la ilegitimidad exigidos en el art. 13, inc. 1, aparts. ‘b’) y ‘c’), de la Ley 26.854.

XXVI. Que la conclusión expuesta en el considerando precedente, empero, no hace innecesario examinar la presencia de los demás requisitos contemplados en dicha norma, tales como a) “que el cumplimiento o la ejecución del acto o de la norma, ocasionará perjuicios graves de imposible reparación ulterior”, b) la “no afectación del interés público”; y c) que “la suspensión judicial de los efectos o de la norma no produzca efectos jurídicos o materiales irreversibles”, dado que, sobre esos aspectos, el pronunciamiento apelado se ha expedido y la parte demandada se ha agraviado.

Esta Cámara ha sostenido que no puede dejar de confrontarse la irreversibilidad del daño que pueda causarse al interés privado con aquella que pueden sufrir los intereses generales, a los fines de equilibrar provisionalmente tales intereses encontrados, dado que medidas como la aquí peticionada permiten enjuiciar la corrección del acto antes de que su ejecución haga inútil el resultado del planteo (Sala III, causa “Incidente Nº 1 - actor: Manucorp S.A. demandado: E.N. - Secretaría de Comunicación Pública s/inc. apelación”, pronunciamiento del 28 de diciembre de 2017).

Aquí, de un lado, el interés público ostensiblemente involucrado y afectado –art. 13, inc. 1, apart. ‘d’)– está conformado por el ejercicio de las facultades tributarias propias del Estado, primordialmente a cargo del Congreso Nacional y, en lo pertinente, del Poder Ejecutivo nacional, y por la percepción de la renta pública.

De otro lado, UADEE alegó “un temor fundado en la configuración de un daño irreversible a los derechos cuya protección se persigue” –art. 13, inc. 1, apart. ‘a’)–, alegación que fue receptada en la decisión apelada cuando afirmó “la existencia de un interés jurídico que justifica la admisibilidad de la medida, y que se traduce en el estado de peligro en que se encuentra el derecho principal, o la posibilidad o certidumbre de que la actuación normal del derecho llegará tarde”.

Las aseveraciones recordadas en el párrafo precedente carecen, por sí solas, de idoneidad para tener por configurada la alegada generación de daños graves de imposible reparación ulterior, o, dicho en términos más tradicionales, el peligro en la demora, concepto que ha sido definido como “la probabilidad de que la tutela jurídica definitiva que la actora aguarda de la sentencia a pronunciarse no pueda en los hechos realizarse, es decir que, a raíz del transcurso del tiempo, los efectos del fallo final resulten prácticamente inoperantes” (esta Sala, causas “Esso”, “Ruiz”, “Banco de Valores S.A. y Otros c/Banco Central de la República Argentina s/recurso directo de organismo externo”, pronunciamiento

del 3 de septiembre de 2015, y “Banco Hipotecario S.A.y Otros c/Banco Central de la República Argentina s/entidades financieras - Ley 21.526 - art. 42”, pronunciamiento del 18 de febrero de 2016).

Esas consideraciones eximen al tribunal de precisar si “la suspensión judicial de los efectos o de la norma” puede producir “efectos jurídicos o materiales irreversibles” –art. 13, inc. 1, apart. ‘e’)–.

XXVII. Que, en suma, al no hallarse configurados los presupuestos previstos en el art. 13 de la Ley 26.854 para la procedencia de la medida cautelar que aquí fue peticionada por la unión demandante, debe revocarse el pronunciamiento recurrido.

XXVIII. Que, habida cuenta de las circunstancias procesales marcadamente peculiares –originadas en la actuación de todas las partes intervinientes–, que fueron señaladas en el Considerando I de este pronunciamiento, la señalada complejidad jurídica y fáctica de las cuestiones debatidas, y el vencimiento parcial y mutuo de las pretensiones examinadas, se justifica la distribución las costas de ambas instancias en el orden causado, con fundamento en los arts. 68, Segunda Parte, y 71 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

En mérito de las razones expuestas, habiendo dictaminado el Ministerio Público Fiscal, el Tribunal,

RESUELVE:

1. Desestimar los agravios planteados por la parte demandada en lo referente a la legitimación de la entidad demandante; 2. hacer lugar a los agravios planteados por la parte demandada en lo concerniente a la procedencia de la medida cautelar peticionada y, por consiguiente, revocar el pronunciamiento apelado en este aspecto; y 3. distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado.

El señor juez Carlos Manuel Grecco integra la Sala en los términos de la AA. 16/11 de esta Cámara y la señora jueza Clara María do Pico no interviene a raíz de que fue aceptada la recusación sin expresión de causa planteada por la parte actora.

Regístrese, notifíquese a las partes y al señor fiscal coadyuvante, y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 6/4/18.

Fdo. por: Rodolfo Eduardo Facio y Carlos Manuel Grecco.