

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Cobo de Ramos Mejía, María L. y otras v. Provincia de Buenos Aires

6 de diciembre de 1961

Fallos 251:379

Dictamen del Procurador General:

Ramón Lascano

Abierta por V.E., de conformidad con mi dictamen, la jurisdicción extraordinaria, opino que corresponde, por aplicación al sub iudice de la doctrina de esa Corte de Fallos: 235:571; 237:431 y otros, revocar la sentencia apelada en cuanto ha podido ser materia de recurso.- Buenos Aires, 8 de julio de 1959.- Ramón Lascano.

Corte Sup.- Buenos Aires, 6 de diciembre de 1961.

Considerando:

1) Que a fs. 79, esta Corte declaró procedente el recurso extraordinario (fs. 48/52) por entender que existe cuestión federal bastante para sustentarlo y por mediar decisión, en el caso, de carácter final en cuanto al derecho alegado por los actores.

2) Qué, según consta en autos, al efectuarse la liquidación impositiva correspondiente a determinados bienes inmuebles, esos bienes fueron considerados como "propios" del causante Rafael Cobo (fs. 79/80 del exped. "Cobo Rafael y Correa Morales de Cobo, Delia", agregado; fs. 40 y 236/250 del expediente 57950/48, agregado; y fs. 43/45 de los autos principales), no obstante la circunstancia de que éste había constituido con sus herederos una sociedad de responsabilidad limitada cuyo capital estaba formado, en su casi totalidad, por los referidos inmuebles.

3) Que los recurrentes impugnan la aludida liquidación impositiva. Lo hacen en razón de que estiman que, para practicarla, no ha podido prescindirse de la existencia de la sociedad de responsabilidad limitada. "Por amplia que sea la independencia del derecho fiscal - dicen- ella no puede llegar hasta el extremo de desconocer la entidad misma". Agregan que el juez interviniente en el respectivo juicio sucesorio, tramitado en la Capital Federal, declaró existente y válida dicha entidad, con motivo de lo cual ha de entenderse que en el caso existe desconocimiento de la cosa juzgada. Y pretenden, además, que han sido contrariadas las disposiciones del CCiv. atinentes al régimen de las sociedades, así como las de la ley 11645 y las garantías constitucionales relativas a la propiedad y la igualdad ante la ley. Invocan los arts. 7, 16, 17, 31 y 67, inc. 11, de la CN.

4) Que el pronunciamiento contra el que se dirige la demanda contencioso administrativa rechazada por la Sup. Corte de Buenos Aires (1) hace mérito de las siguientes circunstancias: a) "la sociedad fue constituida con bienes inmuebles propios del causante por un valor que constituye la casi totalidad del capital social", es decir, por m\$ 146.000;

b) "no hay ningún aporte sustancial, ni de capital ni de actividad comercial, por parte de los herederos", cada uno de los cuales apenas si aportó m\$ 1.000; c) "el causante cedió, bajo forma de venta, sus cuotas a sus hijos"; d) "la empresa tuvo todos los caracteres de una empresa personal"; e) de la manera indicada el causante logró "transformar en una empresa de responsabilidad limitada su capital inmobiliario" y pudo "evitar la imposición sobre el valor real de ventas, limitándola a una estimación muy prudente de la cuota social, sin tener en cuenta el valor efectivo de los bienes que formaban parte de la sociedad y que se iban liquidando mediante la venta de los lotes". Sobre la base de estas comprobaciones, se tuvo por cierto que "la sociedad de responsabilidad limitada ha sido una simple forma de efectuar los negocios, que no alteró las relaciones económicas entre el causante y los herederos". Y, en consecuencia, se estimó que el objeto directo de la transmisión estuvo constituido por los bienes inmuebles, "sin concederse relevancia alguna a la forma social con que el causante ejerciera su empresa de venta de tierras" (fs. 245, 245 vta., 246 y 250 del expediente 57950/48).

5) Que, a los fines de una mejor comprensión del problema sometido a juzgamiento, interesa poner de relieve que los apelantes no objetan las afirmaciones de hecho resumidas en el considerando anterior ni pretenden que se haya incurrido en arbitrariedad al tenerse por acreditadas las circunstancias fácticas que apoyan la sentencia. Por consiguiente, la cuestión resuelta en el sentido de que tras de la sociedad de responsabilidad limitada existió una realidad económica que no correspondía a esa forma jurídica, no puede ser revisada en el presente recurso.

6) Que, ello aclarado, conviene recordar, ante todo, que conforme a una jurisprudencia invariable, sustentada por elementales principios que hacen a la esencia de la forma federal de gobierno, las provincias poseen un amplio poder impositivo que incluye las facultades de crear tributos, determinar las materias impositivas y establecer las formas de percepción de aquéllos (Fallos: 243:98, 249:292 y sus citas).

7) Que ese conjunto de facultades, inherentes a la noción jurídica de autonomía, comprende, sin duda, la de emplear los medios o procedimientos legales necesarios para lograr una mayor justicia en la distribución de las cargas tributarias, una más equitativa proporción entre los gravámenes y la capacidad contributiva de los particulares y, en su caso, una mejor recaudación de los recursos (Fallos: 211:1254 y 241:210). Y entre estos medios o procedimientos legales figura, precisamente, la aplicación de lo que esta Corte ha llamado el principio de la realidad económica (Fallos: 237:246 y causa "Huarte c/ DGI", sentencia del 19/5/1961).

8) Que ese principio, en el que se funda la liquidación impugnada (fs. 244 y vta. del exp. 57950/48), es expresado por el art. 7 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, de la manera siguiente: "Para determinar la verdadera naturaleza de los hechos impositivos, se atenderá a los actos o situaciones efectivamente realizadas, con prescindencia de las formas o de los contratos de derecho privado en que se exterioricen. La elección de actos o contratos diferentes de los que normalmente se utilizan para realizar las operaciones económicas que el presente código u otras leyes fiscales consideren como hechos impositivos, es irrelevante a los efectos de la aplicación del impuesto".

9) Que una norma semejante, directamente relacionada con la naturaleza misma del impuesto, cuyo verdadero objeto "no es tanto la relación jurídica de derecho privado, sino la relación económica que forma el contenido de ella" (A. Donato Giannini, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, ed. 1956, p. 163), ha sido reconocida por numerosas leyes provinciales (véase Prov. de Entre Ríos, ley 4331, art. 5 ; Prov. de Santa Fe, ley 3456, art. 7; Prov. de La Pampa, ley 117, art. 21 ; Prov. de San Luis, ley 2462, art. 7 ; Prov. de Mendoza, leyes 2001 y 2275, art. 16; Prov. de La Rioja, ley 1969, art. 59 ; Prov. de Santiago del Estero, ley 2730, art. 29 ; Prov. de Salta, decreto-ley 361/56, art. 3 ; Prov. del Chaco, ley 1953, art. 79 ; Prov. de Jujuy, ley 2411, art. 2 ; Prov. de Formosa, ley 30, art. 3 ; Prov. de Misiones, decreto-ley 338, art. 7; Prov. de Corrientes, ley 1564, art. 79 ; Prov. de Neuquén, decreto 12588/57, art. 7). Tal principio constituye, además, uno de los principales soportes en que se apoya el ejercicio del poder impositivo de la Nación (arts. 12 y 13 de la ley 11683 , to. 1956; Fallos: 249:189 y otros).

10) Que ella, además, es similar, por su contenido, a la que la jurisprudencia de Estados Unidos ha admitido en múltiples fallos -aunque, naturalmente, diferente en sus alcances por la distinta jurisdicción en materia de legislación común-, los que contienen la reiterada afirmación de que, para determinar el hecho imponible, es la sustancia y no la forma jurídica externa lo que en verdad interesa (Suprema Corte de Estados Unidos, 257 US 156, 168; 300 US 481, 493, entre muchos otros), o sea que "los artificios usados por los particulares contribuyentes no deben prevalecer sobre la realidad" (293 US 465, 470; Paul y Mertens, *The law of federal income taxation*, vol. 5, suplemento de 1938, p. 486), dado que, cuando las modalidades del caso revelan la existencia de "un artificio encaminado a oscurecer el verdadero carácter de la transacción" lo que corresponde es "desechar la máscara y atenerse a la realidad" (296 US 378, 385).

11) Que las disposiciones sancionadas con el indicado propósito deben merecer una interpretación judicial particularmente cuidadosa. Ello, por cuanto, habida cuenta de que en los hechos funcionan como impeditivas de la evasión total o parcial de los impuestos (A. Donato Giannini, *ob. cit.*, ps. 166 y sig.), revisten gran importancia dentro de la política financiera de la Nación y de las provincias, y tienden, obviamente, al cumplimiento de los propósitos de bien común señalados en el considerando 7.

12) Que es claro que la legitimidad del principio de la realidad económica, sub examine, podría ser analizada con sujeción a los arts. 31 y 67, inc. 11, de la CN. si su aplicación a los casos concretos determinara anulación, alteración o desvirtuación de instituciones de derecho común. Pero, de acuerdo con las constancias del expediente, parece claro que ello no acontece en la especie, porque:

a) La Dirección General de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, al desestimar el recurso intentado por los actores (fs. 40 del expediente 57950/48), hizo suya la argumentación contenida en el informe de fs. 28/36 (íd.), en el que figura el aserto de que la sociedad de que aquí se trata "es perfectamente válida respecto de toda relación de derecho" que no sea la estrictamente impositiva debatida en autos.

b) La Cámara Fiscal de Apelación, a su turno, sostuvo que "al declararse que una sociedad determinada no debe ser considerada a los efectos fiscales, no se niega la existencia de la

sociedad para otros efectos, no se desconoce o viola derecho privado alguno, ni se invade la competencia del juez civil o comercial" (fs. 249 del expediente 57950/48).

c) Y la SC de la Provincia de Buenos Aires, no obstante las consideraciones que formuló acerca de la procedencia de la acción deducida ante ella, declaró, al fundar el rechazo de la demanda, que "el fallo impugnado no niega la existencia de la sociedad como tal, no la declara nula o simulada, limitándose a establecer que no debe ser considerada a los efectos fiscales", esto es, "a los efectos de la liquidación del mencionado gravamen (fs. 44 y vta. de los autos principales).

13) Que tales manifestaciones delimitan; con precisión, el alcance de la sentencia dictada. De ellas se desprende que la aplicación en el caso del principio de la realidad económica no ha significado otra cosa que la realización de una liquidación impositiva conforme a la legislación provincial, independientemente de la existencia de la sociedad formada por el causante y sus herederos forzosos. Tal liquidación correspondiente a la transmisión patrimonial operada equivale, en los hechos, estrictamente a la revaluación de las cuotas representativas del valor de los inmuebles que integran el capital social. Y la cuestión atinente a la atribución constitucional de practicarla, como corolario de facultades conservadas por la Provincia, no puede ser discutida con base en el acierto de las fórmulas legales aplicables. Porque el problema versa sobre la existencia y extensión de los poderes impositivos de las provincias, cuyo respeto no constituye una cuestión de palabras. Por lo demás, no se desconoció la existencia de aquella sociedad respecto de cualquiera otra relación jurídica y, sobre todo, no se puso en duda su validez para lo concerniente a las relaciones privadas sobre las que legisla el derecho común.

14) Que, por tanto, el agravio de los apelantes no puede prosperar. Es preciso advertir, en efecto, que las normas jurídicas de derecho privado y las normas de derecho público fiscal actúan o pueden actuar en ámbitos diferentes. De un lado, las primeras versan sobre "las relaciones de las personas de existencia ideal o de existencia visible, entre sí o con terceros"; en tanto que, de otro lado, las segundas "rigen solamente en orden al propósito impositivo del Estado, que fija las reglas sin atenerse a las diferencias que el derecho privado establece y teniendo sólo en cuenta la mejor recaudación de sus recursos y la mayor justicia en la distribución de las cargas que impone" (Fallos: 211:1254 y doctrina de Fallos: 243:98, considerando 7). Mientras entre estos dos ámbitos no exista superposición ni colisión, es decir, siempre que lo resuelto con arreglo a las normas fiscales no afecte la vida o la actuación de las figuras de derecho privado en la órbita que a éstas les es propia, y se limite tan sólo a asegurar, verbigracia, una liquidación impositiva ajustada al resultado económico obtenido, aunque para esto deba prescindirse de la forma jurídica adoptada - como en la especie sucede, fs. 31- no parece dudoso que las cuestiones que con motivo de ello puedan suscitarse no autorizan a alegar violación de los arts. 31 y 67, inc. 11, de la CN.

15) Que el agravio relacionado con la autoridad de la cosa juzgada y con alegación del art. 7 de la CN., no puede prosperar, en razón de lo expuesto y de la doctrina acogida -entre otros- en el precedente de Fallos: 246:384.

16) Que la impugnación que se hace depender de los arts. 16 y 17 de la CN. no satisface los requisitos mínimos de fundamentación previstos en el art. 15 de la ley 48.

17) Que lo dicho acerca de la cuestión principal controvertida en la causa hace innecesario pronunciarse sobre los restantes agravios de los apelantes.

Por ello, habiendo dictaminado el Procurador General, se confirma la sentencia apelada en cuanto ha sido materia de recurso.- Benjamín Villegas Basavilbaso.- Aristóbulo D. Aráoz de Lamadrid.- Luis M. Boffi Boggero (en disidencia).- Pedro Aberastury (en disidencia).- Julio Oyhanarte.- Ricardo Colombres.- Esteban Imaz.

Disidencia del Dr. Boffi Boggero:

Considerando:

1) Que para precisar el examen de los argumentos constitucionales de los apelantes y la correlativa decisión sobre ellos, es conveniente puntualizar: a) que la sociedad de responsabilidad limitada Tierras y Balneario Mar de Ajó fue constituida por Don Rafael Cobo, su esposa e hijas, mediante escritura pública otorgada en la Ciudad de La Plata el 24/12/1936, la que se inscribió en el Registro de Comercio de esa Ciudad con fecha 23/1/1937 (fs. 24). Su objeto fue la administración y venta de las tierras aportadas por aquél "en lotes, quintas y chacras, al contado, a plazos o mensualidades", sobre la base de un capital de ciento cincuenta mil pesos dividido en cuotas de un mil pesos cada una, de las que ciento cuarenta y seis correspondieron a Don Rafael Cobo como pago del "aporte" en propiedad de las referidas tierras, efectuado en favor de la sociedad por el mismo acto constitutivo, de lo que se tomó razón en el Registro de dominio de la Provincia con fecha 5/1/1937 (nota al pie de la escritura). A estas referencias cabe agregar que se nombró gerente de la Sociedad al Arquitecto Don Isaías Ramos Mejía, esposo de una de las socias, hija del causante; por un período de diez años, reconociéndosele como "iniciador y administrador del negocio" con una retribución del 20 % de las utilidades durante ese plazo y previéndose que, de cesar en el cargo por cualquier causa, igualmente percibirían ese porcentaje él o sus herederos, aunque con deducción de las sumas atribuidas al nuevo gerente (testimonio de fs. 58/63, exp. 22891); b) que don Rafael Cobo falleció el 26/10/1943 y doña Delia Correa Morales, su esposa, el 19/11/1944; c) que se procedió directamente a la liquidación del impuesto sucesorio, sin antes considerar la pericia contable que se había presentado al sucesorio para determinar el valor de las cuotas sociales del causante al tiempo de su fallecimiento, la que no fue objetada, ni fue requerida rectificación o ampliación de los elementos de juicio computados o del criterio de valuación empleado por el perito; d) que no se ha invocado, para prescindir de la existencia de la Sociedad, que ésta se constituyó in fraudem legis. Tampoco la resolución de fs. 236/50 se condicionó a una declaración previa sobre la simulación del contrato social, ni se cuestionó la existencia y efectos de la sociedad Tierras y Balneario Mar de Ajó SRL. en otros ámbitos, aun administrativos (fs. 243 v.). No se trata, pues, de artificios usados por particulares y la sustancia, igual que la forma, es de Derecho Civil y Comercial; se trata de sucesión mortis causa y derecho societario, es decir, está fuera de los casos que motivaron fallos de la Suprema Corte de EE. UU. (257 US 156; 300 US 461; 293 US 465; etc.); e) que, por otra parte, reconociéndose que "actuó como una verdadera empresa comercial" (fs. 245 vta.), se descarta la hipótesis de que la organización de la empresa fuera ficción o artificio para encubrir una realidad económica distinta; f) que fue únicamente la consideración relativa a la falta de "aporte" sustancial de capital y actividades por los

restantes socios, herederos luego del causante, según la sentencia, lo que determinó que se prescindiera de la existencia de la Sociedad, a pesar de no haberse puesto en duda, como acaba de recordarse, que "actuó como una verdadera empresa comercial" (fs. 245 vta.); g) que tampoco pudo ni debió influir en el planteamiento la cesión que Don Rafael Cobo habría hecho, a sus hijas, de ochenta de las ciento cuarenta y seis cuotas que originariamente le habían correspondido, como parecen demostrarlo las fotocopias de fs. 177 y 184. Esta cesión "no surtió efecto" (fs. 245 v.), ni fue hecha valer por los herederos. Tampoco fue motivo de controversia en este juicio, ni en las actuaciones que le precedieron, por lo que su posible existencia y efectos se hallan fuera del ámbito de la presente causa. Por lo demás, de haberlo estado, el art. 19, inc. b ., de la ley 4350 habría sido de obvia aplicación, por lo que toda necesidad de invocar el art. 7 del Código Fiscal para frustrar una evasión de impuestos habría quedado excluida.

2) Que aclaradas las particularidades de la causa, interesa destacar que la sentencia de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires (fs. 43/45) rechazó la demanda contenciosoadministrativa interpuesta por doña María Cobo de Ramos Mejía, Delia E. Cobo de Rosas y Silvia M. Cobo de Cibils Avellaneda, fundándose en que el fallo de la Cámara Fiscal de esa Provincia "no niega como tal a la Sociedad..., ni la declara nula ni simulada, sino que se limita a establecer "que no debe ser considerada a los efectos fiscales"; y que los actores dedujeron recurso extraordinario (fs. 48/52), invocando las siguientes razones: a) que el pronunciamiento en recurso es violatorio de los arts. 7, 31 y 67, inc. 11, de la CN. porque convalida la liquidación del impuesto sucesorio que practicaron los organismos fiscales de la Provincia de Buenos Aires (a la que califican de "arbitraria" -fs 48 vta.-), prescindiendo de la existencia de la sociedad "Tierras y Balneario Mar de Ajó" -integrada por los causantes don Rafael Cobo y doña Delia Correa Morales de Cobo y los actores, hijos de aquéllos-; b) que el impuesto pagado en esas condiciones afecta las garantías constitucionales de la igualdad y de la propiedad; c) que la sentencia viola el art. 18 de la CN., pues, mientras deja establecido que dichas violaciones no pueden hacerse valer por vía de la demanda contencioso administrativa, rechaza la de inconstitucionalidad tramitada en la causa 38457 (agregada por cuerda) sobre la base de que la respectiva acción debió ejercerse con arreglo al procedimiento correspondiente a la presente causa.

3) Que la demanda contencioso administrativa se había dirigido a impugnar la liquidación del impuesto a la transmisión gratuita de bienes practicada en el expediente -agregado por cuerda-, promovido con el objeto de inscribir en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires el testamento ológrafo dejado por don Rafael Cobo y la declaratoria de herederos dictada con motivo del fallecimiento de doña Delia Correa Morales de Cobo con expresa relación, entre otros bienes, a las "participaciones" que correspondían a los nombrados en la Sociedad "Tierras y Balneario Mar de Ajó". Dicha liquidación se fundó en el principio contenido por el art. 7 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, que textualmente dice: "Para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imposables sé atenderá a los actos o situaciones efectivamente realizadas, con prescindencia de las formas o los contratos de derecho privado en que se exterioricen. La elección de actos o contratos diferentes de los que normalmente se utilizan para realizar las operaciones económicas que el presente Código u otras leyes fiscales consideren como hechos imposables, es irrelevante a los efectos de la aplicación del impuesto".

4) Que, en lo esencial, el agravio de los actores reside en la circunstancia de que, habiéndose liquidado el impuesto sucesorio imputando al haber particular de los causantes bienes cuyo dominio pertenece a la sociedad, se ha desconocido el principio de la personalidad de las sociedades y de la separación que existe entre el patrimonio de éstas y los patrimonios particulares de los socios, el cual, en tanto se halla consagrado en leyes dictadas por el Congreso de la Nación en uso de facultades excluyentes (art. 67, inc. 11, de la CN.), debe ser respetado por las autoridades provinciales.

5) Que la 1ª cuestión sometida a esta Corte, pues, consiste en saber si la liquidación impugnada ha transgredido o no los arts. 31 y 67, inc. 11, de la CN. al haber prescindido de la Sociedad "Tierras y Balneario Mar de Ajó", desde que, como se dijo, fue imputado como patrimonio de los causantes lo que pertenecía a la sociedad en sí propia.

6) Que es doctrina sostenida reiteradamente la que reconoce a las provincias un poder amplio en materia impositiva, sólo limitable por el modo y en la extensión establecidos por la CN.. En ejercicio de su amplia potestad, pueden las provincias determinar la materia imponible, elegir la forma de percepción del tributo, etc. (Fallos: 7:373; 105:278; 114:282; 137:212; 150:419; 242:73; voto del suscripto en Fallos: 249:292 y muchos otros). En ese sentido, por consiguiente, cada vez que se impugna un acto impositivo de provincia como repugnante a la CN., ha de analizarse si la provincia tenía esa facultad y si, habiéndola, hizo de ella un uso razonable.

7) Que interesa, por lo tanto, destacar especialmente el alcance del art. 67, inc. 11, de la CN. y el del art. 31 de ella.

La Constitución Argentina, es necesario puntualizado una vez más, ha nacido de un proceso histórico diverso al que caracterizó la evolución histórico-constitucional de los Estados Unidos. Las primitivas colonias norteamericanas constituían núcleos autónomos que llegaron, en extendida evolución, a realizarse en República Federal. En Argentina, a cambio, del centralismo virreinal se pasó paulatinamente al régimen de la Constitución. Ello explica la existencia de ciertas normas que, por cima de la autonomía de provincias, éstas históricamente concedieron como fuerte autolimitación a sus potestades y en beneficio de la superior idea de la organización nacional (A. Del Valle, Derecho Constitucional, Tip. y Enc. "La Buenos Aires" ps. 475 y sigts.). Entre estas normas se encuentran precisamente el inc. 11 del art. 67 de la CN. y el art. 31, que establecen la primacía nacional históricamente concedida por las Provincias. Cuando Alberdi elaboraba su doctrina constitucional, precisamente escribió palabras cuya transcripción permite definir el hondo y permanente sentido institucional de aquel inciso, palabras que indudablemente se referían a países como el nuestro: "El poder de legislar en materia civil, comercial, minera y penal, la facultad de expedir leyes sobre ciudadanía y naturalización corresponden por su naturaleza al Gobierno General de la Confederación".

"El país que tuviese tantos códigos civiles, comerciales y penales como provincias, no sería un Estado, ni federal ni unitario. Sería un caos."

"La República Argentina, v. gr., tendría 14 sistemas hipotecarios diferentes; podría tener catorce sistemas de sucesión hereditaria, de compras y ventas. El contrato que en San Juan

fuese válido no lo sería en Salta. El heredero legítimo en Jujuy podría no serlo para el CCiv. de Catamarca. El matrimonio considerado legítimo por las leyes civiles de una provincia, podría ser ineficaz o nulo celebrado según las leyes de otra provincia. Semejante anarquía de legislación civil y comercial volvería un caos de ese país; y tal sería el resultado de arrebatar al Gobierno Central el poder exclusivo de estatuir sobre esos objetos esencialmente nacionales" (Derecho Público Provincial, UBA, Departamento Editorial, ps. 16/17).

Ese pensamiento cardinal de Alberdi, indudablemente inspirador de nuestros principios constitucionales, limita y da sentido al que expuso sobre el poder de las provincias, que es "el llamado... a salvar la República" ("Obras completas", v. p. 124).

8) Que es de toda evidencia, entonces, la necesidad constitucional de mantener la vigencia plena de las instituciones civiles a comerciales, cuya unidad constituye una de las bases de la organización del país, en todo el territorio de la República. A diferencia de la expuesta, en Estados Unidos cada una de las estados puede legislar sobre materia civil a Comercial, por la que todo cotejo con la doctrina o jurisprudencia de ese país en materia de potestad tributaria debe hacerse inexcusablemente considerando que cualquier ley local impositiva puede allí derogar a otra de igual rango, pero anterior, que hubiese legislado sobre materia civil. Y en Italia, donde la organización constitucional también diverge de la nuestra (art. 5 de la Constitución, que establece el régimen unitario con autonomías regionales), la materia tributaria ha sido abordada por autores que deben citarse, también, con previo examen de la referencia constitucional anotada. Con todo, aun autores italianos como A. Donato Giannini observan la necesaria correlación entre Derecho Público y Derecho Privado. Dice el autor italiano: "...que los principios generales y las normas del Derecho Civil acerca del nacimiento, el contenido, las modificaciones y la extinción de las relaciones obligatorias" se aplican en principio a la deuda impositiva ("I concetti fondamentali del Diritto Tributario", p. 151).

9) Que el poder de la provincia debe entonces detenerse ante la posibilidad de desconocer una institución de derecho civil o una de derecho comercial. Puede elegir la materia impositiva, pero siempre que no se hostilice a deforme el instituto fijado por la ley nacional. Puede interpretar, en acto de clara autonomía judicial, el CCiv. o el CCom. (ver voto en disidencia en Fallos: 247:646 y en Fallos: 248:781). Como esta Corte lo ha dicho, ello "no significa transferir normas del derecho civil al derecho financiero, sino solamente hacer respetar la entidad de bienes y derechos tal como los estructura el derecho común, de vigencia nacional (art. 31 de la CN.); sin interferir en la esfera autónoma del derecho financiero local para hacerlos fuente de imputación tributaria, pero respetándolas en su esencia y significado jurídico" (Fallos: 235:571). Es que no se trata de un problema técnico de autonomía de derecho tributario, ni de tesis publicista o privatista, federal a provincial, sino de saber si se puede constitucionalmente cobrar el gravamen en debate en la forma preindicada y si correlativamente se le debe pagar. También ha dicho esta Corte en el fallo últimamente citado: "Es así que la infracción constitucional puede ocurrir de dos maneras: o directa, cuando la ley impositiva afecta los principios, derechos y garantías que la Constitución ha asegurado a todos los habitantes de la República; o indirecta, cuando la ley fiscal se pone en contradicción irreductible con los principios y normas de las leyes que dicta el Congreso en materia que le es propia". Cabe añadir que el medio indirecto de

transgresión es en ocasiones más sutil que en otras. Si una provincia, verbigracia, dictase una ley creando un derecho real no admitido por la legislación general respectiva, la transgresión del art. 67, inc. 11, sería palmaria (art. 2502, CCiv.). Pero si esa provincia dictase una ley en materia no civil -verbigracia, de derecho público-, pero se apartara de las normas con que el Código respectivo ha trazado una figura jurídica con vigencia para toda la Nación -el caso de autos-, la transgresión constitucional no surgiría tan claramente, por lo que necesitaría de un examen más detenido. Pero queda de todos modos establecido con certeza que no basta la sanción de normas ajenas al Derecho Civil o Derecho Comercial para concluir que ellas no pueden interferir la esfera privada y mucho menos cuando, bajo real o aparente revaluación de cuotas -cuya legitimidad no está bajo examen y decisión en esta causa-, se toma en cuenta una realidad económica distinta de la que perfilan y contienen los derechos creditorios transmitidos a que se alude en seguida.

10) Que en esta causa se trata de la transmisión hereditaria de derechos creditorios de socios fallecidos a sus causa-habientes con las particularidades expuestas en el consid. 1. Esos derechos, que esencialmente versan sobre las utilidades y la cuota parte que resultase de la liquidación definitiva, no son derechos sobre la cosa, como en cambio son los que tiene la sociedad. Ese derecho creditorio, antes de los causantes y hoy de los causahabientes, lo es contra la sociedad, y ese principio es tan categórico que, aun cuando los bienes hubiesen sido originariamente de alguno de los socios -como en el sub lite-, éstos no podrían recuperarlos ni aun a la disolución societaria (art. 1702 CCiv.). Sentado así que la sociedad -que no puede confundirse con ninguno de los socios- es la propietaria de los inmuebles sitios en la Provincia de Buenos Aires (art. 1702 del CCiv. y nota al art. 1648 de él, 220 del CCom. y 24 de la ley 11645), cabe destacar que esa sociedad continúa más allá del deceso de alguno de los socios, que tienen los ya mencionados derechos creditorios sobre los dividendos y sobre la eventual cuota parte que resultase de la liquidación definitiva de ella, así como injerencia en la administración de la sociedad (arts. 1788 y 3533 del CCiv. y art. 447 del CCom.).

11) Que la provincia, que legítimamente puede cobrar a la sociedad impuestos sobre sus inmuebles sitios en el territorio provincial, no puede en cambio cobrar a los recurrentes el impuesto a la transmisión gratuita de bienes como si ésta hubiese versado sobre derechos reales, o sea derechos sobre la cosa -fuesen de dominio o condominio- y no sobre derechos creditorios de los socios contra la sociedad.

12) Que se ha sostenido que el derecho de la Provincia en causas como ésta deriva de la primacía de la realidad sobre las formas. Pero, a ese respecto, teniendo en cuenta que, en la base de la litis, se está enjuiciando conducta humana, es importante que la decisión se haga cargo de la realidad de conducta jurídica de quienes constituyeron oportunamente la sociedad. Cualquiera haya sido su finalidad práctica, lo evidente es que todos los socios sabían que, desde el nacimiento societario, tenían los derechos que acuerdan, sin menoscabo, con vigencia para todo el país y por encima de las normas provinciales, el CCiv. y el CCom., y no es jurídico ni justo que se les pueda frustrar en esos derechos y en la confianza en la seguridad jurídica con que los vivían. Y es importante destacar los derechos individuales del contribuyente frente al planteamiento de derechos entre Nación y Provincia, desde que, como se dijo, en la disidencia dentro de la causa "C. 1328 -Cía. Argentina de Teléfonos c/ Provincia de Santiago del Estero-", los derechos de la autonomía

provincial significan, en último término, los derechos individuales de quienes vivan o actúen dentro de sus límites. No es el caso, entonces; de que el derecho público pueda "desembarazarse de la figura y de los conceptos" del CCiv. y del CCom. -como alguna vez se ha sostenido-, porque, fundándose en las razones de Alberdi que se han transcripto, le impidió y le sigue impidiendo la vigencia armónica del art. 67, inc. 11, de la CN. y del art. 31 de ella, al establecer éste la primacía de aquél sobre cualquier disposición provincial. Se trata, sí, de legislar en la extensa órbita reservada a las Provincias sin menoscabo directo o indirecto de las normas fundamentales que la Constitución señala y sin mengua de la seguridad jurídica que indujo a los socios a constituirse, como se dijo, bajo los principios fundamentales, con vigencia para toda la República, del derecho societario. Una extensa tradición jurisprudencial de esta Corte abona la tesis, señalando los mencionados principios de la primacía del art. 67, inc. 11, de la CN. sobre la Constitución y leyes provinciales (art. 31). Y la propia Prov. de Buenos Aires, incluso, fundándose en aquélla y en la de la Suprema Corte local, autorizó por decreto 21962 del año 1956 a los organismos recaudatorios y encargados de la defensa fiscal -cierto que con excepción de los casos en que la sociedad estuviese domiciliada en Provincia- a allanarse a las demandas e incidentes judiciales y administrativos en los que se hubiese alegado la inconstitucionalidad del art. 216, inc. b., del Código Fiscal (to. 1956) y sus afines.

13) Que también se ha querido relacionar la materia sub examen con los conflictos impositivos que surjan entre la jurisdicción nacional y la extranjera. A ese respecto cabe expresar que en la dilucidación de ese problema, ajeno al sub lite, militan fundamentos distintos que los hacen inaplicables.

14) Que, como surge de lo expuesto, la doctrina sostenida en este voto se encuentra en discrepancia con la sentada, sin la firma del infrascripto, en Fallos: 243:98.

15) Que las consideraciones precedentes y las concordantes de Fallos: 235:571 son bastantes para fundar la revocatoria del fallo recurrido.

Por virtud de ella, habiendo dictaminado el Procurador General, se revoca la sentencia apelada en cuanto fue materia de recurso.- Luis M. Boffi Boggero.

Disidencia del Dr. Pedro Aberastury:

Considerando:

1) Que para practicar la liquidación del impuesto a la transmisión gratuita de bienes en las sucesiones de don Rafael Cobo y doña Delia Correa Morales de Cobo, respecto de los bienes situados en la Prov. de Buenos Aires, se prescindió de la existencia de la sociedad "Tierras y Balneario Mar de Ajó SRL", computándose como bienes del causante, los inmuebles que éste había aportado al constituirla con su esposa e hijas, como así también los resultados de la explotación comercial. En la reclamación administrativa posterior, la Cámara Fiscal consideró, para mantenerla, que bajo esa forma jurídica la realidad económica había consistido en una empresa personal inmobiliaria y que el objeto real de la transmisión mortis causa no habían sido las cuotas sociales pertenecientes al causante, sino los inmuebles y valores originados por su comercialización (ver liquidación de fs. 79/80 en

"Cobo Rafael y Correa Morales de Cobo, Delia, sucesiones, inscripción", Expte. 22981; resolución del 5/4/1950 (Director de Rentas) y del 2/8/1952 de la Cámara Fiscal, fs. 40 y fs. 236/50 respectivamente, Exp. 57.950, "Ramos Mejía María L. Cobo de y otros, dev. impuestos trans. gratuita de bienes").

2) Que la resolución de fs. 236/50 quedó firme al ser desestimada la acción contenciosoadministrativa por sentencia de fs. 43/45 en los autos "Cobo de Ramos Mejía, María L. y otras contra Poder Ejecutivo"; contra ella se interpuso recurso extraordinario, fundado en los arts. 31, 67, inc. 11, y arts. 7, 16 y 17 de la CN., el que fue abierto por auto de esta Corte de fs. 79.

3) Que, para la mayor claridad del examen de los argumentos constitucionales de los apelantes, es necesario puntualizar: a) la sociedad de responsabilidad limitada Tierras y Balneario Mar de Ajó, se constituyó por don Rafael Cobo, su esposa e hijas, por escritura pública otorgada en la Ciudad de La Plata el 24/12/1936, la que se inscribió en el Registro de Comercio de esa Ciudad con fecha 23/1/37 (fs. 24). Su objeto fue la administración y venta de las tierras aportadas por don Rafael Cobo, "en lotes, quintas, y chacras, al contado, a plazos o mensualidades", sobre la base de un capital de ciento cincuenta mil pesos, dividido en cuotas de un mil pesos cada una, de las que ciento cuarenta y seis correspondieron a aquél, en pago del aporte en propiedad de las referidas tierras, efectuado por el mismo acto constitutivo, de lo que se tomó razón en el Registro de dominio de la Provincia, con fecha 5/1/1937 (véase nota al pie de la escritura). A estas referencias cabe agregar que se nombró gerente de la Sociedad al Arq. don Isaías Ramos Mejía, esposo de una de las socias, hija del causante, por un período de 10 años, a quien se reconoció "iniciador y administrador del negocio", con una retribución del veinte por ciento de las utilidades durante ese plazo, previéndose que si cesara en el cargo, por cualquier causa, igualmente percibiría ese porcentaje, él o sus herederos, aunque con deducción de las sumas atribuidas al nuevo gerente que lo ejerciera (testimonio de fs. 58/63, Exp. 22891 citado); b) don Rafael Cobo falleció el 26/10/1943 y doña Delia Correa Morales -su esposa- el 19/11/1944, ambos en esta Capital, donde tramitaron sus juicios sucesorios; c) con el criterio señalado en el consid. 1, se procedió directamente a la liquidación del impuesto sucesorio, sin antes haber considerado la pericia contable producida y aprobada en el juicio sucesorio para determinar el valor de las cuotas sociales del causante en los autos "Cobo Rafael... s/ inscripción" citados, no fue observada, ni requerida rectificación o ampliación de los elementos de juicio computados, ni controvertido el criterio de valuación empleado por el perito; en suma, tal pericia no fue objeto de consideración alguna; d) no ha sido cuestionado que la suma demandada representa el exceso sobre la liquidación que hubiera correspondido, de haberse liquidado el impuesto computando como bien del causante el valor de las cuotas sociales transmitidas a los herederos, según la ley 4350 aplicada en la liquidación de fs. 79/80 (autos s/ inscripción; fs. 13 y 39); e) no se ha invocado y menos demostrado, para prescindir de la existencia de la Sociedad, que ésta se constituyó in fraudem legis, ni la resolución de fs. 236/50 se condicionó a una decisión judicial previa sobre la nulidad o simulación del contrato social. La Cámara Fiscal consideró que los organismos administrativos y ella misma, tenían jurisdicción plena para apreciar la situación de hecho y aplicar el derecho tributario, pronunciándose hasta sobre las cuestiones constitucionales planteadas, pudiendo prescindir de la existencia de la Sociedad sin necesidad de previo pronunciamiento al respecto del juez civil o comercial" (fs. 240 y

vta., fs. 284 vta. cons. 4, Exp. sobre devolución de impuestos 57950/48 citado); y tampoco de decisión previa de esos mismos organismos, sobre la nulidad o simulación del contrato social, porque "la determinación impositiva se ajusta a lo realmente acontecido con prescindencia de las formas o de los actos y contratos jurídicos, que las partes han utilizado para lograr sus finalidades prácticas" (fs. 240 vta.); f) tampoco la resolución de fs. 236/50 entendió poner en cuestión la existencia y efectos de la Sociedad Tierras y Balneario Mar de Ajó S.R.L. en otros ambientes, aun administrativos o impositivos (fs. 243 v.). Se reconoció expresamente que la Sociedad había actuado "como una verdadera empresa comercial" (fs. 245 vta.), por lo que queda descartada toda hipótesis de que la organización de la empresa bajo forma societaria fuera mera ficción o artificio para encubrir una realidad económica distinta; g) fue únicamente la consideración relativa a la falta de aporte sustancial de capital y actividades por los restantes socios, herederos luego del causante, según los sentenciantes, lo que determinó que se prescindiera de la existencia de la Sociedad, a pesar de no haberse puesto en duda, como acaba de señalarse, que "actuó como una verdadera empresa comercial" (fs. 245 vta.), por lo que, con relación a este exclusivo planteamiento deben considerarse las cuestiones constitucionales que promueven los apelantes, por violación de los arts. 67, inc. 11, 31, 16 y 17 de la CN., "en razón de haberse" prescindido de los principios del CCiv. y de Comercio y de la ley 11645 y de las garantías de igualdad y de la propiedad, en cuanto el impuesto aplicado resultó arbitrariamente discriminatorio y lesivo del patrimonio individual (arts. 16 y 17 de la CN.)". Mas antes debe ser destacado que tampoco pudo ni debió influir en el planteamiento, la cesión que Don Rafael Cobo habría hecho a sus hijas, de ochenta de las ciento cuarenta y seis cuotas que originariamente le habían correspondido, como parecen demostrar las fotocopias de fs. 177 y 184. Esta cesión, que "no surtió efecto" (fs. 245 v.), no fue hecha valer por los herederos y no fue motivo de controversia en este juicio, ni en las actuaciones que le precedieron, por lo que su posible existencia y efectos, están fuera del ámbito de la presente causa. Por lo demás, de haberlo estado, el art. 19, inc. b., de la ley 4350 habría sido de obvia aplicación, por lo que toda necesidad de invocar el art. 79 del Código Fiscal para frustrar una evasión de impuestos habría quedado excluida.

4) Que en esta causa, como fácilmente se advierte, no se plantean cuestiones relativas a la autonomía de las leyes impositivas federales frente a los Códigos y leyes comunes de la Nación, sancionados por el Congreso con base en el art. 67, inc. 11, de la CN., sea en punto a su creación o contenido, como en Fallos: 211:1254 o a su interpretación, como en Fallos: 198:193 -sobre la ley 12143-, según que los institutos de derecho privado a los que aquéllas habitualmente se refieren (contrato de venta en el caso)- deban regir en el ámbito tributario con sentido técnico riguroso o conforme a un pretendido substracto económico - (contrato de impresión, cuando el impresor provee el material)- argumento rechazado porque la "interpretación de las leyes impositivas no puede extenderse más allá de su texto y espíritu a fin de que su propósito se cumpla dentro de los principios de una razonable y discreta interpretación...". Tampoco, a la aplicación supletoria secundaria o no, del derecho común en la determinación de la obligación tributaria, de los que son demostrativos los casos publicados en Fallos: 242:95 (cons. 4) y 249:189 (cons. 5 y sus citas). La cuestión que esta causa plantea es la de si hay violación del art. 67, inc. 11, y de los arts. 16 y 17 de la CN., cuando una levo una autoridad de aplicación de una ley de impuestos local prescinde de la existencia de una situación jurídica constituida de acuerdo a los Códigos y leyes comunes, por entender que se configura una realidad económica distinta, liquidando

el impuesto sobre ésta, según la interpretación discrecional que de la misma haga dicha autoridad.

5) Que sentado lo expuesto, cabe señalar que una "relación de derecho privado puede ser premisa para una de orden público y así producir efectos públicos y viceversa" (Fleiner: Instituciones de derecho administrativo, párr. 3, p. 50), lo que es particularmente cierto para toda ley de impuesto a la transmisión gratuita de bienes, que supone necesariamente la producción de un evento y comprende relaciones de personas entre sí o con cosas, regidas con exclusividad por el derecho común del país (art. 67, inc. 11, de la CN.), que las leyes impositivas locales no pueden derogar ni modificar, en razón de lo establecido por el art. 31 de la misma. "No significa (esto) -ha dicho esta Corte- transferir normas del derecho civil al derecho financiero, sino solamente hacer respetar la entidad de bienes y derechos tal como la estructura el derecho común, de vigencia nacional (art. 31 de la CN.), sin interferir en la esfera autónoma del derecho financiero local para hacerlos fuente de imputación tributaria, pero respetándolos en su esencia y significado jurídico" (Fallos: 235:571, cons. 18).

6) Que tampoco significa esta subordinación al derecho común, dejar inerte al derecho local, para desarrollar con plenitud el poder impositivo de las Provincias, que les corresponde conforme al art. 104 de la CN. (conf. Fallos: 161:397 y 169:296), o para impedir que so color de amparo en la legislación común, se interfiera su aplicación eficiente. No son discutibles las manifestaciones de este poder en vista de prevenir evasiones, a la manera de lo que establecía el art. 19 incs. b y c de la ley 4350, ni las facultades de las autoridades de aplicación para desentrañar la naturaleza intrínseca de los actos y -cualquiera sea la forma que las partes les han dado-, clasificarlos en las adecuadas categorías establecidas por las leyes y con arreglo a éstas. Pero algo muy distinto es prescindir de la "entidad de bienes y derechos tal como los estructura el derecho común", porque en tal caso habría desconocimiento del derecho común por las leyes locales o por las autoridades de ese carácter, sea que nacionales o provinciales, según aquél provenga de la ley o de las decisiones adoptadas; o lo que es más grave, considerar con discrecionalidad los hechos y situaciones efectivamente realizados al amparo y según las leyes comunes del país, las que comúnmente se remiten las leyes impositivas como en el caso la ley 4350, art. 3 , porque ello conduce, en último extremo, a privar al impuesto de base legal, con menoscabo del principio y garantía del art. 17 de la CN., que rige con generalidad los tributos públicos y de la certeza y seguridad jurídicas, que también son valores protegidos por la Constitución.

7) Que la cuestión traída a resolución de esta Corte se plantea, como fue señalado en el consid. 2 apartado g., por haberse prescindido de la existencia de la Sociedad de Tierras y Balneario Mar de Ajó SRL., de la que el causante Rafael Cobo y su esposa fueron socios, para liquidar el impuesto por transferencia de las cuotas sociales a los herederos -que no otro bien es el transmitido desde que no se objeta la existencia y validez jurídica de la Sociedad- y ello por razón del juicio relativo a la falta de aporte sustancial de capital y actividades de tres de los socios, tanto en la sucesión de don Rafael Cobo como en la de su cónyuge, fallecido un año más tarde. Pero la proporción de los aportes de los socios, cualquiera sea ella, no es punto que incida en la formación válida de las sociedades, regidas por la ley 11645 , que no sólo no requiere la actividad de aquéllos en la dirección y gestión de la entidad, sino que la excluye en ciertos casos, en cuanto puede estar a cargo

exclusivamente de un gerente no socio (art. 13), supuesto precisamente de la Sociedad de autos, en la que el socio mayoritario, no fue el gerente ni aún el iniciador del negocio. Las motivaciones de la resolución impugnada, entonces, no computan elementos propios del derecho autónomo local y extraños al derecho común, único caso en que sería dado considerar, excepcionalmente, si por la naturaleza y significado del conflicto y razonabilidad y alcance de la norma legal en juego, aparece admisible que ésta -o la resolución fundada en ella- quedase al margen de la obligación de conformarse a los dictados de la ley común (conf. Fallos: 161:397 y 169:296).

Los fundamentos de la decisión impugnada son atinentes pues a una materia regida por el derecho común y en consecuencia confiada en su normación al Congreso Nacional exclusivamente (art. 67, inc. 11 , de la CN.). Las leyes locales, ni directa ni indirectamente, pueden establecer disposiciones ni atribuir competencias para resolver cuestiones de derecho común, con desconocimiento o en oposición a las leyes dictadas por el Congreso Nacional con base en esa atribución (art. 108 de la Constitución), porque las relaciones de orden privado, civil o comerciar, en un país de legislación uniforme, no pueden estar supeditadas a las modificaciones introducida por la legislación local, ni ser desconocidas por sus autoridades con base en supuestas competencias que para ello les serían atribuidas, lo cual por lo demás, no surge explícitamente del invocado art. 7 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, en cuanto establece solamente: "para determinar la verdadera naturaleza de los hechos impositivos, se atenderá a los actos o situaciones efectivamente realizados, con prescindencia de las formas o de los contratos del derecho privado en que se exterioricen".

8) Que no es necesario indagar, en el presente caso, si la constitución de la Sociedad, lícita en sí misma y válida en otros ambientes administrativos o impositivos, según ha admitido el Tribunal Fiscal, persiguió como último fin una menor tributación para dilucidar, en caso afirmativo, si las facultades de la autoridad de aplicación alcanzan y en qué medida, para considerar el significado económico del acto o de la situación, antes que la forma jurídica. Porque la posible menor tributación no habría sido efecto necesario de la existencia de la Sociedad y las consecuencias de la decisión no se limitan a asegurar -como base de aquélla- el valor real y efectivo de las cuotas sociales transmitidas al tiempo del fallecimiento del causante, como medida de la capacidad de tributación del sucesor. Se ha observado, es cierto, que mediante la constitución de la Sociedad se habría obtenido una liquidación sobre una "estimación muy prudente de la cuota social" en contraposición "al valor efectivo de los bienes que forman parte de la Sociedad y que se iban liquidando, mediante la venta de los lotes" (fs. 257 vta.); pero no sólo la litis se ha trabado en términos que impiden esta consideración sino que a ello debe responderse: a) que nada habría impedido a la legislación local que dispusiera determinar el valor presente de los bienes sociales y la manera de efectuar esta determinación, por lo que si a esto no se llegó en la liquidación de las sucesiones Cobo, tal resultado debe imputarse al criterio legislativo entonces vigente, a tenor de la interpretación de los organismos fiscales que actuaron (conf. sentencia de la fecha en la causa "Lusardi M. - sucesión "); b) que al incluir la liquidación impugnada los precios de venta de los lotes enajenados por la Sociedad computándolos como haber del causante no sólo excede la determinación del valor presente de las cuotas sociales del causante, al margen por lo demás de la ley impositiva entonces vigente, sino que prescinde total y absolutamente de la Sociedad sin limitación en el tiempo, con desmedro de intereses

nacidos para el socio y sus herederos y sin relevar a la Sociedad de la responsabilidad que le incumbe por la existencia de un patrimonio que figurativamente se le desmembra para atribuido a quien jurídicamente no le pertenece.

9) Que surge de lo expuesto, con evidencia, que se ha llegado un resultado incompatible con la uniformidad de la legislación común, asegurada por el art. 67, inc. 11 , de la CN., con la consiguiente violación de las garantías constitucionales de igualdad y de propiedad, en desmedro directo de los derechos del apelante. El art. 67, inc. 11 , en efecto, asegura un tratamiento igual en todo el país, que en el caso se ha quebrado en perjuicio de los apelantes, cuya propiedad se ha visto gravada con arreglo a un monto que, por definición, la resolución impugnada supone no sustentable en la ley 4350 en punto a sociedades.

10) Que a lo que precede cabe agregar que no se trata de revisar la interpretación de las leyes y normas locales o de la apreciación de los hechos de la causa, en los casos excepcionales en que esto es posible según la jurisprudencia de esta Corte en los supuestos de "arbitrariedad", sino de resolver un conflicto directo e inmediato entre una ley común, en el que se sostiene que la interpretación dada a aquélla es inconstitucional y en el que existe por eso mismo una cuestión constitucional a resolver. Por esto, la circunstancia de que no medie impugnación de arbitrariedad por los apelantes, no puede impedir la consideración y resolución del conflicto constitucional planteado.

11) Que la conclusión a que conducen los razonamientos que preceden exime considerar las demás cuestiones planteadas por el recurrente.

Por ello, se revocan la sentencia de fs. 43/45 y la resolución de fs. 236/250 del expte. 57950/48, en cuanto han sido materia de recurso extraordinario.- Pedro Aberastury.