

Expediente Número: CAF - 13/2025 **Autos:**
OCEAN EXPORT SA c/ EN -PEN (DNU 4/25) s/
AMPARO LEY 16.986 **Tribunal:** JUZGADO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 9 /

Señor Juez:

Se corre vista a este Ministerio Público, en atención del estado de la causa, a fin de que asuma la intervención que por ley corresponde.

1. En autos se presenta el apoderado de la sociedad OCEAN EXPORT SA (OE SA) y en esa calidad promueve acción de amparo en los términos del art. 43 de la CN y ley 16.986 contra el Estado Nacional-Poder Ejecutivo Nacional (PEN), con el objeto que se declare la inconstitucionalidad del Art. 1º del Decreto de Necesidad y Urgencia N° 4 del 2025 (Decreto 4/2025 DNU-2025-4-APN-PTE, BO. 6/01/2025, en adelante, el DNU), en cuanto -según afirma- prorrogó ilegítimamente la vigencia del denominado "impuesto a la venta pasajes aéreos y marítimos al exterior; y los fluviales al exterior", en transgresión a la garantía de reserva de ley y el derecho de propiedad de su representada (art. 17 y 99 inc. 3 CN).

Solicita por ello que se declare la nulidad de dicho decreto, atento a su manifiesta contradicción con la Constitución Nacional, al restablecer un impuesto que había caducado por disposición legal el 5 de enero de 2025.

Solicita también el otorgamiento de una medida cautelar, conforme los arts. 195, 230, 232 y concordantes del CPCCN, y ley 26.854, a fin de que se ordene suspender la vigencia del decreto, hasta tanto se resuelva la inconstitucionalidad planteada. Ello a fin de evitar los graves perjuicios económicos que irradia el impuesto inconstitucional sobre la firma actora, que desde el 6 de enero de





2025, tal y como le exige el DNU aquí impugnado, incluye en los pasajes por ella emitidos el costo del mencionado gravamen.

Explica que su representada es una empresa que se dedica al transporte de pasajeros en barcos rápidos (denominados *ferrys*), puntualmente en el trayecto internacional Argentina/Uruguay (CABA-Colonia del Sacramento, República Oriental del Uruguay), y que gira con el nombre comercial de “Colonia Express”. Por ello, señala que su actividad se encuentra alcanzada por el impuesto sobre el valor de los pasajes al exterior establecido por la ley 25.997 (Ley Nacional de Turismo) y su modificatorias.

Al respecto, refiere que dicho impuesto está establecido en el art. 24 inc. b de la ley 25.997, en cuanto a los aspectos sustantivos del hecho imponible, cuyos texto transcribe:

Art. 24. — Constitución. El Fondo Nacional de Turismo se constituye con los siguientes recursos:

[...]

b) El producto del siete por ciento (7%) del precio de los pasajes aéreos y marítimos al exterior, y los fluviales al exterior, conforme lo determine la reglamentación, vendidos o emitidos en el país y los vendidos o emitidos en el exterior para residentes argentinos en viajes que se inicien en el territorio nacional. (Inciso sustituido por art. 24 de la Ley N° 27.341 B.O. 21/12/2016).

Por su parte, refiere que el art. 25 de dicha ley instituye a las empresas de su rubro como agentes de percepción del mencionado tributo, en los siguientes términos: “*El impuesto previsto en el inciso b) del artículo precedente será percibido por las compañías transportadoras o empresas charteadoras, en carácter de agente de percepción, al efectuar el cobro de los pasajes, o en su caso,*



previamente al embarque del pasajero siempre y cuando la autoridad de aplicación no establezca otro procedimiento más conveniente".

De tal manera, subraya que la ley 25.997 estableció el Fondo Nacional de Turismo en su art. 24, y creó un impuesto sobre el precio de venta de pasajes al exterior, que es percibido por las empresas transportadoras (como OE SA), con el cual se allegan recursos al mencionado Fondo. Así, puntualiza que lo recaudado por este impuesto, en cuanto su destino, escapa a la regla general y no se coparticipa con las provincias, porque tiene asignación específica, en cuanto forma parte del Fondo al que sirve, cuyo fin es fomentar el turismo.

Repara también en que dicho Fondo está integrado con recursos tributarios y no tributarios, lo cual es relevante a los fines de su prórroga, toda vez que la materia fiscal está reservada al Congreso. De esta manera, sostiene que el impuesto a los pasajes internacionales (art. 24 inc. b) de ley 25.997) y otros recursos públicos integran el Fondo Nacional de Turismo, y en particular, señala que el inc. m) del citado artículo 24 establece la vigencia de esa afectación específica al Fondo por el plazo de 10 años.

Seguidamente, manifiesta que el art. 588 de la ley 27.008 prorrogó el aludido Fondo desde 05/01/2015 al 05/01/2025. En este punto, destaca que dicha prórroga (que se extendió desde el 2015 al 2025) fue realizada por medio de una ley en sentido formal, y no por decreto. En la misma línea de pensamiento, recuerda que recientemente se propuso otra prórroga del Fondo en el proyecto de Ley de Presupuesto 2025, que no llegó a sancionarse por falta de acuerdos en el Congreso Nacional. De tal modo, a los fines de fundar la inconstitucionalidad del DNU 4/2025, argumenta que, al incluir el PEN la prórroga del Fondo en cuestión dentro del proyecto de ley de



presupuesto para el corriente año, el Departamento Ejecutivo reconoce que se requiere a tal efecto una norma dictada por el Poder Legislativo para dar continuidad al gravamen.

En tales condiciones, plantea que, al fracasar la sanción de dicho proyecto de ley, el PEN dictó el DNU N° 4/2025 donde dispuso en su art. 1º la prórroga del Fondo, y “en silencio” extendió la vigencia del impuesto a partir del 6 de enero del 2025 y hasta el 31 de diciembre de 2027. Entiende que ello es manifiestamente inconstitucional, pues la materia sustantiva tributaria está vedada para los DNU, conforme surge de manera absolutamente clara del art. 99 inc. 3º de la Constitución Nacional, y tal como ha sido fundamentado por la doctrina en forma unánime, así como en la jurisprudencia pacífica de la Corte Suprema de la Nación y de los tribunales federales inferiores.

Por ese motivo, sostiene que las prórrogas del Fondo - en su afectación específica - y del impuesto deben realizarse ambas por ley del Congreso. Advierte que ello surge de los propios considerandos del decreto 4/2025, que textualmente dicen: *“la vigencia del Fondo de que se trata, de conformidad con lo previsto en el inciso m) del referido artículo 24 de la Ley N° 25.997 y sus modificatorias, fue establecida por el término de DIEZ (10) años, habiendo sido prorrogado, por mandato del artículo 58 de la Ley N° 27.008, por otros DIEZ (10) años, a partir del 5 de enero de 2015....”*

“Que dada su inminente caducidad, resulta necesario prorrogar el plazo de que se trata hasta el 31 de diciembre de 2027, inclusive...”.

En este sentido, puntualiza que el art. 1 del DNU 4/25 dispone: *“Prorrégase la vigencia del Fondo Nacional de Turismo constituido por el artículo 24 de la Ley N° 25.997 y sus modificaciones*



hasta el 31 de diciembre de 2027, inclusive". De esta manera, plantea que dicho decreto, con ilegalidad manifiesta, prorrogó el impuesto y mantuvo su destino establecido en el art. 24 de la ley 25.997.

Asimismo, indica que la asignación específica del fondo se prorrogó sucesivamente, primero por la ley 27.432 (2017) y luego por la ley 27.702 (del 30/11/2022) hasta el 31/12/2027. Al respecto, afirma que no debe confundirse la prórroga de la asignación específica, con la prórroga del impuesto, ya que, según argumenta, la circunstancia de que se encuentre prorrogada una afectación específica, realizada junto a la de otra serie de tributos, no implica de modo alguno que el tributo en sí mismo se encuentre vigente, o que se le otorgue continuidad, cuando el mismo tenía una fecha clara de caducidad (5 de enero del corriente año).

De tal modo, aduce que un decreto no puede extender la vigencia del impuesto sobre los pasajes al exterior establecido en el art. 24 inc b) de dicha ley, pues se trata de un tributo que solo puede ser establecido - y también prorrogado - por el Congreso. Asimismo, recuerda que, conforme el mandato explícito del art. 99 inc. 3 de la CN, jamás un decreto de necesidad y urgencia puede prorrogar la vigencia de un impuesto, como tampoco puede establecer uno nuevo. Afirma por el contrario que un tributo que -como sucede con el Fondo- tiene una fecha de caducidad, explícitamente prevista en la ley emitida por el Poder Legislativo, requiere de una norma de idéntico rango para darle continuidad o, dicho de otro modo, para hacer renacer el gravamen o impedir su pérdida de vigencia.

Por otro lado, explica que su legitimación activa surge de la propia ley 25.997 (Ley Nacional de Turismo), que designa a su empresa como agente de percepción y por lo tanto obliga a OE SA a cobrar, percibir e ingresar al Estado Nacional un impuesto que, a



partir del 6 de enero del corriente año, fue prorrogado por el PEN en su vigencia, al margen de las expresas previsiones de la CN (art. 99.3).

En este punto, refiere que, conforme surge de la prueba documental que aporta, desde el 6 de enero en adelante su sociedad ha debido emitir los pasajes adquiridos por los pasajeros, incluyendo el 7% en concepto del inconstitucionalmente prorrogado tributo. Destaca por ello que, sin perjuicio de si existe o no traslado del tributo al precio que paga el pasajero, la empresa siempre debe depositar el impuesto -recaudado o no recaudado-, pues de lo contrario sufre las respectivas ejecuciones fiscales y las sanciones correspondientes, como establece el art. 28 de la ley 25.997, que remite al art. 48 de la ley 11.683. Incluso, a los fines de evidenciar su legitimación activa, relata que ha recibido una denuncia penal tributaria (en los términos del art. 6 ley 24.769) por no depositar en término el impuesto sobre el valor de los pasajes al exterior aéreos, marítimos y fluviales (CPE Expte Nro. 1300 / 2017 caratulado: OCEAN EXPORT S.A. s/ Infracción ley 24769), cuya sentencia definitiva acompaña en copia como prueba documental.

En tales condiciones, manifiesta que, al momento de la presentación de esta acción judicial, OE SA es sujeto pasivo del impuesto que tilda de inconstitucional, y que eso afecta su derecho de propiedad. Por ende, asegura que su empresa está comprendida por la normativa impugnada (DNU 4/2025), y que el daño, lesión y menoscabo que le produce es actual, continuo, manifiesto e ilegal en relación con los derechos constitucionales de legalidad tributaria y propiedad (art. 17 CN y 99 inc. c) de la CN).

En cuanto al fondo del asunto, reitera que un DNU no puede prorrogar -o crear- un impuesto, porque la materia fiscal está



reservada al Congreso. Aduce en este sentido que prorrogar es idéntico a crear, ya que si el impuesto tiene una fecha de caducidad requiere de una ley en sentido formal para su extensión. Añade que tampoco se puede prorrogar su afectación específica con mayoría simple y por “ley omnibus”, pues la CN dispone de un procedimiento especial para ello, conforme lo prescripto por el art. 75 inc. 3 de la CN (que exige ley especial y mayoría absoluta de los miembros de cada cámara).

Aclara, no obstante que, no hace al caso evaluar si la prórroga del destino del fondo por ley 27.432 y por ley 27.702 es o no constitucional, pues es innecesario para resolver sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad del DNU 4/2025.

Empero, sí enfatiza que el mencionado DNU vulnera el principio de reserva de ley, pues bajo el ropaje de prorrogar el fondo y su asignación, extiende la vigencia de un impuesto establecido en una ley que ya había caducado. En especial, considera vulnerado el principio de reserva de ley o legalidad en materia tributaria, que alude a la potestad exclusiva del Poder Legislativo de establecer prestaciones patrimoniales coactivas a la población, y que tiene fundamento constitucional a través de los arts. 4, 9, 17, 75 inc. 1 e inc. 2 de la CN. De esta manera, reafirma que, por mandato constitucional, se excluye a los Poderes Ejecutivos y Judicial del ámbito de la potestad tributaria normativa. A su vez, destaca que la reforma constitucional de 1994, a través del nuevo art. 99 inc. 3, estableció de manera clara, contundente y expresa la prohibición que tiene el Poder Ejecutivo, aun en casos de necesidad y urgencia, de dictar normas generales de contenido tributario.





Por todo lo expuesto, solicita a VS que haga lugar al amparo y declare la inconstitucionalidad e inaplicabilidad a su respecto del DNU 4/25.

A fs. 91/93 amplia demanda, y expresa allí que desde febrero de 2025 la sociedad ha absorbido el costo del impuesto en discusión sin trasladarlo al pasajero. A tal efecto, adjunta la declaración jurada de dicho tributo por el mes de febrero de 2025, en el orden de \$57.138.386, con su correspondiente pago.

Además, afirma que realizó una presentación ante la Subsecretaría de Turismo, cuya copia adjunta, en la que aduce la ilegalidad del impuesto e informa que no aplicará el mismo a los pasajeros.

Concordantemente, adjunta copia de un pasaje emitido por su firma, a modo de ejemplo, de cuyo detalle no surge el cobro del impuesto al turismo y/o a los pasajes internacionales. Ello a fin de evidenciar que el costo del tributo es absorbido exclusivamente por su parte.

2.- Del auto de fs. 84 se desprende que V.S. acordó otorgar a la pretensión el trámite propio de la acción de amparo.

3.- Desde el punto de vista formal, cabe señalar que se han cumplido en autos las etapas procesales que contempla la Ley 16.986.

En efecto, incoada la acción, se requirió a la demandada la presentación del informe del art. 8º de la ley 16.986, que fue evacuado por el representante del Fisco a fs. 107 y ss.

4.- No resta, por otra parte, la producción de prueba que hubiere sido previamente ordenada por V.S.



Por su parte, la medida cautelar peticionada en autos fue considerada de inoficioso tratamiento, en razón del estado procesal de la causa.

5.-En cuanto a la viabilidad de la acción, cabe destacar que conforme ha sido reafirmado por el representante de este Ministerio Público Fiscal ante la Corte in re "Gianola, Raúl A. y otros v. Estado Nacional y otros", G. 1400. XL (dictamen compartido por el máximo tribunal en su sentencia del 15.5.07, cfr. Fallos, 330:2255), "...la acción de amparo constituye un remedio de excepción y es inadmisible cuando no media arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, así como cuando la determinación de la eventual invalidez del acto requiere amplitud de debate y de prueba. Dichos extremos, cuya demostración es decisiva para su procedencia, V.E. los ha calificado de imprescindibles (doctrina de Fallos: 319:2955 -con sus citas-; 321:1252 y 323:1825, entre otros)...Por eso, la existencia de una vía legal adecuada para la protección de los derechos que se dicen lesionados excluye, en principio, la admisibilidad del amparo, pues este medio no altera el juego de las instituciones vigentes (Fallos: 303:419 y 422), regla que ha sustentado la Corte cuando las circunstancias comprobadas en la causa evidencian que no aparece nítida una lesión cierta o ineludible causada con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, o el asunto versa sobre una materia opinable que exige una mayor amplitud de debate o de prueba para la determinación de la eventual invalidez del acto (doctrina de Fallos: 303:422)...En este mismo orden de ideas, el Tribunal ha señalado, al delimitar la acción prevista en la ley 16.986, que si bien ella no es excluyente de las cuestiones que requieren trámites probatorios, descarta a aquellas que son complejas o de difícil acreditación y que, por lo tanto, exigen un aporte mayor de elementos de juicio que no



pueden producirse en el breve trámite previsto en la reglamentación legal (Fallos: 307:178)....La doctrina sobre el alcance y el carácter de esta vía excepcional no ha sido alterada por la reforma constitucional de 1994, al incluirla en el art. 43, pues cuando éste dispone que ‘toda persona puede interponer acción expedita y rápida de amparo, siempre que no exista otro remedio judicial más idóneo’, mantiene el criterio de excluir dicha vía en los casos que por sus circunstancias requieran mayor debate y prueba y, por tanto, sin que se configure la ‘arbitrariedad o ilegalidad manifiesta’ en la afectación de los derechos y garantías constitucionales, requisitos cuya demostración, como se dijo, es imprescindible para la procedencia de esa acción (Fallos: 306:788; 319:2955 y 323:1825, entre otros)”.

6.-Planteada la cuestión, corresponde determinar la procedencia formal del amparo promovido por la demandante.

Preliminarmente, debo destacar que la PGN ha sostenido -en criterio acogido por la CSJN- que la discusión sobre la aplicación de las normas tributarias requiere de un ámbito de mayor debate y prueba, y que, en principio, tales planteos deben realizarse por alguna de las vías previstas en la ley de rito tributaria, si no se demostró que el actuar estatal adolece de arbitrariedad e ilegalidad manifiesta (cfr. Fallos: 331:1403, del dictamen de la Procuración General al que remitió la Corte Suprema).

Por un lado, el contribuyente tiene la posibilidad de promover la acción y demanda de repetición de los tributos y sus accesorios que hubieran sido abonados de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento del organismo fiscal (cfr. art. 81 LPT).

Asimismo, en la medida que la pretensión se afinque exclusivamente en hacer cesar un estado de incertidumbre frente a la



aplicación del tributo en cuestión, y/o que se declare la inconstitucionalidad e inaplicabilidad del mismo a un contribuyente determinado, puede acudirse a la acción declarativa en los términos del art. 322 del CPCCN (conforme doctrina de Fallos 307:1379; 307:2384; 308:1498; 308:1498; 308: 2569; 308: 2580; 310:142; 310:606; 310:977), en cuyo ámbito puede solicitarse también la tutela preventiva mediante una medida cautelar.

En tales condiciones, considero que la parte actora no aporta elementos suficientes para enervar la idoneidad de las vías judiciales ordinarias que la legislación fiscal de rito prevé para reclamar contra la determinación y pago indebido del gravamen; o las que contempla el ordenamiento procesal general para peticionar su inconstitucionalidad y/o inaplicabilidad, y/o la suspensión cautelar de los efectos de las normas que lo aprueban y /o actos que lo implementan, para justificar así la promoción de la excepcional vía del amparo.

7.- Sin perjuicio de ello, en atención a la índole de los argumentos expuestos por la actora para cuestionar el DNU 4/25 en su constitucionalidad, cabe añadir -a mayor abundamiento- las siguientes consideraciones:

En primer lugar, como tiene dicho la CSJN, no compete a los tribunales considerar la bondad de un sistema fiscal para obtener los recursos que necesita el erario público, ni decidir si uno es más conveniente que otro. En cambio, sólo le corresponde declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional (Fallos: 223:233).

De este modo, salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades del Congreso Nacional para crear gravámenes son amplias y discrecionales, de





modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerza es irreversible por cualquier otro poder (Fallos: 314:1293, considerando 5º, y sus citas), en tanto constituyen, por aplicación del principio de separación de poderes y de legalidad, un ámbito reservado al único departamento de gobierno que, de conformidad con la Constitución, se halla habilitado para ejercer tales facultades; esto es, el legislativo (Fallos: 155:290; 182:411; 294:152 y muchos otros).

Sobre esta premisa, en cuanto al aludido principio de legalidad o reserva legal en materia financiera que surge del art. 4º de la CN, se ha afirmado en reiteradas oportunidades que ninguna carga de las características antes reseñadas puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, que no es otro que el Congreso de la Nación (cfr. CSJN, arg. de Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366 y 263; 323:240, entre muchos otros). Lo que implica, en definitiva, que se prohíbe al Poder Ejecutivo toda posibilidad de crear esas obligaciones, como a las modificaciones de los elementos esenciales que la componen, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos: 329: 1554).

Al respecto, cabe señalar que el artículo 24 de la ley Ley Nacional De Turismo N° 25.997 crea el Fondo Nacional de Turismo prescribe:

ARTICULO 24. — Constitución. El Fondo Nacional de Turismo se constituye con los siguientes recursos:

a) Las sumas que se le asignen en el Presupuesto de la Administración Nacional;



b) El producto del siete por ciento (7%) del precio de los pasajes aéreos y marítimos al exterior, y los fluviales al exterior, conforme lo determine la reglamentación, vendidos o emitidos en el país y los vendidos o emitidos en el exterior para residentes argentinos en viajes que se inicien en el territorio nacional. (Inciso sustituido por art. 24 de la Ley N° 27.341 B.O. 21/12/2016).

c) Las donaciones y legados al Estado nacional con fines turísticos, excepto cuando el donante expresare su voluntad de que los bienes pasen a una jurisdicción específica;

d) El aporte que hicieren los gobiernos provinciales, municipales, reparticiones del Estado y comisiones de fomento;

e) Los intereses, recargos, multas y toda otra sanción pecuniaria derivada del incumplimiento de lo dispuesto en la presente ley y demás leyes nacionales que regulen actividad turística;

f) Los aranceles que en cada caso se establezcan con relación a las habilitaciones para la prestación de servicios turísticos;

g) La negociación de títulos que emita el Poder Ejecutivo nacional para el fomento del turismo;

h) El importe de la venta de publicaciones y otros elementos publicitarios que produzca o comercialice el organismo de aplicación de la presente ley;

i) El producto de la venta, arrendamiento y concesión de los bienes de la autoridad de aplicación y los administrados por ésta cuando correspondiere;

j) Los tributos nacionales y aportes que por las leyes especiales se destinen para el fomento, promoción y apoyo de la infraestructura, el equipamiento y los servicios turísticos;





k) Los fondos provenientes de servicios prestados a terceros y de las concesiones que se otorgaren;

l) Las recaudaciones que por cualquier otro concepto obtenga la autoridad de aplicación.

m) El presente fondo se constituye por el plazo de diez (10) años, a partir de la promulgación de la presente ley (el destacado es propio).

Como se ve, el artículo 24 de la citada ley dispone la creación del denominado Fondo Nacional de Turismo, y establece los distintos recursos que lo componen, entre los cuales se encuentra el producido del cobro del impuesto establecido en la misma ley, puntualmente, en el inciso 2 del mismo artículo.

Por otro lado, se advierte que el inciso m) del artículo citado previó un plazo inicial de duración para el Fondo de 10 años a partir de la promulgación de la Ley Nacional de Turismo. Dicho plazo fue prorrogado por el art. 58 de la Ley N° 27.008 (B.O. 18/11/2014) por el término de diez (10) años a partir del 5 de enero de 2015. Vencido este último plazo, el PEN dispuso, por medio del DNU 4/25 aquí impugnado (art. 1º), prorrogar la vigencia del Fondo Nacional de Turismo, constituido por el artículo 24 de la Ley N° 25.997 y sus modificaciones, hasta el 31 de diciembre de 2027, inclusive.

En tales condiciones, cabe señalar que el impuesto sobre la venta de los pasajes aéreos, marítimos y fluviales al exterior constituye un tributo *selectivo o específico*, cuyo hecho imponible es el expendio de pasajes al exterior, que se liquida sobre la base del valor del precio del pasaje (Fallos: 184:170; 208:380; entre otros), y cuyo “hecho imponible” es atribuido a quienes los venden o emiten, quienes resultan ser el sujeto pasivo de la obligación tributaria, sin perjuicio de la posibilidad legal de cargar y percibir el monto de lo



desembolsado en el momento del expendio (cfr. *mutatis mutandi*, CNCAF, Sala IV, en causa Nº 8.093/2018: “Tabacalera Sarandi SA c/ EN-AFIP-DGI s/proceso de conocimiento”, 31/10/2023).

Se trata, luego, de un “impuesto indirecto”, en tanto grava una manifestación mediata e indirecta de la riqueza o capacidad contributiva, ya que el hecho imponible se verifica con el expendio del bien o servicio gravado, sin perjuicio de su posible traslación a terceros adquirentes, en los términos que permita la ley (cfr. *mutatis mutandi* CNCAF, Sala IV, in re “Cabot Argentina c/ Gas del Estado s/ proceso de conocimiento”, sentencia del 22/09/99).

Por ello, debe recordarse que el art. 75 inc. 2 de la CN establece que es facultad del Congreso Federal: “**imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias.** **Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado,** proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables...” (énfasis propio).

Seguidamente, el art. 75 inc. 3 de la CN establece que es competencia también del Congreso: “**Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara**” (énfasis propio).

Nótese al respecto que la facultad de establecer *tributos indirectos* es una competencia concurrente del Estado Nacional y las Provincias, en tanto puede ejercerse de forma conjunta





o simultáneamente por ambos Estados sobre un mismo objeto, o una misma materia, sin que de tal circunstancia derive violación de principio jurídico alguno (*Fallos: 324:1276*). Asimismo, se trata de una facultad que, además de ser concurrente, es de carácter *permanente*, en cuanto -a diferencia de lo que ocurre con los tributos federales directos- no está sujeta a la condición o restricción de un plazo determinado (Cfr. Spisso, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, 8^a edición, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2023, p. 105).

Por su parte, el Estado Nacional también puede establecer contribuciones o tributos indirectos, pero sólo con carácter transitorio (por tiempo determinado) y en situaciones excepcionales.

De tal modo, existe una concurrencia plena en el ejercicio del poder tributario entre la Nación y las provincias en materia de *impuestos indirectos*, con excepción de los tributos aduaneros reservados a la Nación en virtud del art. 75 inc. 1 de la CN. Mientras que en materia de *impuestos directos*, la facultad concurrente de la Nación se halla condicionada por la restricción contenida en el propio art. 75 inc. 2 de la CN, que prescribe el requisito del *plazo* y las aludidas razones de defensa, seguridad común y bien general que justifican su ejercicio. Ello sin perjuicio de que la práctica constitucional de prórrogas sucesivas e invocación de emergencias prolongadas haya podido desvirtuar en los hechos esta limitación (Cfr. Spisso, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario...*, op. cit., p. 105).

Por su parte, en lo que atañe a las asignaciones específicas reguladas en el art. 75 inciso 3 de la CN, la CSJN ha dicho que éstas sólo pueden ser establecidas por el Congreso Nacional sobre una parte o sobre el total de la recaudación de impuestos indirectos o



directos, *por tiempo determinado* y mediante la sanción de una ley especial con las referidas mayorías agravadas de ambas Cámaras; y que ésta es la única y excepcional facultad con que cuenta la Nación para afectar los impuestos que integran la masa coparticipable, sin necesidad de contar con la previa conformidad de las Provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (Cfr. CSJN, “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, sent. del 24/11/15, considerando 24 *in fine*).

8.-Bajo las premisas expuestas, corresponde entonces distinguir, por un lado, la facultad del Congreso Federal de *crear* un tributo indirecto, que es una competencia *concurrente* con las provincias, y que no está sujeta a la limitación de un plazo ni a razones de excepcionalidad. Ello, a diferencia de la competencia para crear tributos federales directos, que sí es de carácter excepcional, por cuanto debe estar motivada en las razones indicadas en el artículo 75 inc. 2 de la CN, y que sí está sujeta a la condición del plazo o tiempo determinado.

Por otro lado, se encuentra la competencia del Congreso Federal de *establecer asignaciones específicas* para esos tributos, que también está sujeta a la condición de plazo determinado, recaudo que establece textualmente la Constitución, y que representa una excepción al principio general que ordena la coparticipación del producido por los tributos federales regulados en el art. 75 inc. 2 de la CN.

De tal modo, es la *asignación específica* del tributo indirecto creado por el Congreso la que está sujeta a un plazo determinado, y que por ende requiere prórroga; no así el tributo indirecto *per se*, el cual, desde el momento en que es establecido por





ley, se mantiene en la medida que no sea derogado, modificado o sustituido por el mismo órgano legislativo.

En el caso puntual, se observa que la ley 25.997 dictada por el Congreso establece unilateralmente en su artículo 24 inciso b) (sustituido por el art. 24 de la Ley N° 27.341, B.O. 21/12/2016) una obligación de ingresar al erario público una suma de dinero, en las condiciones que establece su texto legal, y establece allí los *elementos esenciales* de la relación jurídica tributaria, a saber: el *hecho imponible*, la *alícuota* y los *sujetos alcanzados* (cfr. doctrina de Fallos: 329: 1554).

Ello es así, en la medida que la norma del Congreso (art. 24 inc. b de la Ley 25.997) determina los sujetos alcanzados por el tributo (residentes argentinos en viajes que se inicien en el territorio nacional), al tiempo que designa a las compañías transportadoras como agentes de percepción (cfr. art. 25 de la ley 25.997), establece el presupuesto fáctico para su imposición (venta o emisión en el país y exterior de pasajes aéreos, marítimos y fluviales al exterior), y la alícuota aplicable (7% del precio del pasaje).

De este modo, no se verifica una transgresión al principio de legalidad tributaria por la prórroga del plazo del Fondo, toda vez que, tratándose el impuesto a la venta de pasajes de un *tributo indirecto*, cuyos elementos esenciales están establecidos en la ley, su creación y ulterior cobro no se encuentra condicionado por la existencia de un plazo o tiempo determinado, sin perjuicio de su asignación específica.

Sobre esto último, y planteada claramente la distinción entre la *creación del tributo indirecto* y el establecimiento



de su *asignación específica* (que la propia actora reconoce en los fundamentos de la demanda), entiendo que la prórroga del Fondo al que se asigna el producido del impuesto no ocasiona agravio a las garantías de reserva de ley tributaria e inviolabilidad de la propiedad, invocadas por la actora en su condición de contribuyente o agente de percepción. Ello, en la medida que, estando a salvo la legalidad del tributo, no se advierte un interés especial y suficientemente directo (CSJN, Fallos, 326:1007) de la actora en objetar el eventual establecimiento de una asignación específica para el producido por su cobro, por una forma eventualmente distinta que la ordenada por la CN. Por ello, esta cuestión deviene de insustancial tratamiento, en tanto no se advierte un nexo lógico entre el estatus afirmado por el litigante y el planteo introducido en este punto.

Por las razones expuestas, pienso que debe rechazarse la acción de amparo aquí promovida.

Solicito tenga a bien notificarme el resultado del proceso.

En estos términos dejo contestada la vista que se confirió a este Ministerio Público.

